"Бератор", 2008

ГОДОВОЙ ОТЧЕТ - 2008

Под общ. ред. В.И.Мещерякова

Авторы:

Р.Авалян, Р.Бакиров, В.Бельковец, И.Бендерский,
Л.Буданова, Л.Донских, Д.Зацепин, Е.Коновалова,
В.И.Мещеряков, Р.Мусин, А.Подольный, В.Рудик,
В.Смирнов, Ш.Хуболов, Е.Цивилева, А.Штутин, В.Яковлев

ЧТО ПРИНЕС 2008 ГОД

Незыблемое

Годовая бухгалтерская отчетность включает в себя: Бухгалтерский баланс (форма N 1); Отчет о прибылях и убытках (форма N 2); Отчет об изменениях капитала (форма N 3); Отчет о движении денежных средств (форма N 4); Приложение к бухгалтерскому балансу (форма N 5).

Кроме того, в годовую отчетность входят Пояснительная записка и итоговая часть аудиторского заключения (если фирма должна пройти по закону обязательную аудиторскую проверку).

Малые предприятия, не применяющие "упрощенку" и не обязанные проходить аудиторскую проверку, в составе годового отчета могут сдавать только две формы - Бухгалтерский баланс (форма N 1) и Отчет о прибылях и убытках (форма N 2). Прочие формы они могут не представлять.

Малые предприятия, которые обязаны пройти аудит, могут не представлять формы N N 3 - 5, если у них нет данных для их заполнения.

Если малое предприятие уплачивает налоги и ведет учет по упрощенной системе, то бухгалтерскую отчетность оно вообще не составляет. Фирма должна вести лишь учет своих доходов и расходов, основных средств и нематериальных активов.

Крайний срок сдачи годового бухгалтерского отчета за 2008 г. - 90 дней по окончании года, то есть не позже 31 марта 2009 г. (вторник). Конкретную дату (в указанных рамках) устанавливают участники фирмы (акционеры). Однако принцип "чем раньше, тем лучше" здесь не подходит. Ведь законом установлено также время, с которого можно представлять отчетность. Это делают не ранее чем через 60 дней после того, как отчетный год закончился. Для отчетности за 2008 г. это 1 марта 2009 г.

Открытые акционерные общества обязаны публиковать годовую бухгалтерскую отчетность. Так, отчетность за 2008 г. должна быть опубликована не позднее 1 июня 2008 г.

Перед сдачей отчетности удостоверьтесь, что в ее формах нет подчисток и помарок. Исправления допустимы, но их нужно заверить подписями главного бухгалтера и руководителя фирмы.

Если бухучет ведет специализированная организация, отчетность должны подписать руководитель вашей фирмы и руководитель этой организации.

Не забудьте также, что все показатели бухгалтерской отчетности, которые вычитают из других показателей при расчете промежуточных и итоговых данных (например, себестоимость проданных товаров, проценты к уплате и т.п.), нужно указать в круглых скобках. Также отражайте и отрицательные величины (например, убыток от продаж).

НДС (изменения главы 21)

Главное событие для налогоплательщиков с 1 января 2008 г. - уплата НДС не каждый месяц, а ежеквартально. Есть и другие изменения. При товарообменных операциях, расчетах с использованием ценных бумаг, вычет по НДС предоставляется, если сумма налога указана отдельным платежным поручением.

Что касается фирм, которые уплачивали НДС после оплаты до 2006 г., то их непогашенную дебиторскую задолженность включают в налоговую базу, а входящий НДС по неоплаченным товарам, работам, услугам, имущественным правам ставить на вычет нужно было в I квартале 2008 г.

Предоплату не включают в налоговую базу по товарам, работам, услугам, имущественным правам, которые облагаются по ставке ноль процентов или освобождены от НДС (п. 1 ст. 154 НК РФ).

Расширился список операций, которые не облагаются НДС. Налог не платят при реализации исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для ЭВМ, базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау). Не облагается НДС уступка или приобретение прав (требований) по договорам займа или кредитным договорам.

Кроме того, от НДС освобождается выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ при условии, что в их состав входит:

- разработка конструкции инженерного объекта;
- разработка новых технологий;

- создание опытных образцов машин, оборудования, материалов для собственных нужд.

Также освобождается от уплаты НДС реализация цветных металлов, однако подлежит обложению продажа лома и отходов черных металлов.

С 2008 г. организации, перешедшие с УСН или ЕСХН на общий режим налогообложения, могут быть освобождены от уплаты НДС. Для этого они представляют в налоговую инспекцию всего один документ - выписку из книги учета доходов и расходов (п. 6 ст. 145 НК РФ).

Теперь лица, не представляющие таможенные декларации для подтверждения нулевой ставки НДС, обязаны показать подтверждающие документы в течение 180 дней начиная с даты отметки пограничниками на перевозочных документах, которые подтверждают ввоз (вывоз) товаров с территории РФ.

Согласно изменениям (п. 5 ст. 171 и п. 7 ст. 170 НК РФ) выделяют две ситуации при возврате товара иностранному продавцу:

- организация (плательщик НДС) в качестве налогового агента имеет право принять к вычету уплаченный НДС;
- организация (не платит НДС) отражает в расходах сумму уплаченного налога в бюджет.

Увеличены ставки акцизов

Статьей 193 НК РФ утверждены новые ставки акцизов на три года: 2008, 2009 и 2010. В течение трех лет ставки по акцизам будут постепенно расти и лишь на некоторую продукцию останутся неизменными.

Произойдет рост ставки акциза на пиво и натуральные вина. Например, за 1 литр пива крепостью 0,5 - 8,6 градусов производитель заплатит в 2008 г. 2,74 руб. (+32%), в 2009 г. - 3 руб. (+9,5%), в 2010 г. - 3,30 руб. (+10%).

Законодатели не дают повода для расстройства любителям и производителям сигар и табака (трубочного, курительного, жевательного, сосательного, нюхательного, кальянного). В течение 2008 - 2010 гг. ставки акцизов по ним, скорее всего, не изменятся. А вот курильщикам и производителям сигарет и папирос придется раскошеливаться. В среднем процентов на 20 - 30 каждый год.

Увеличены ставки акцизов по легковым автомобилям в зависимости от мощности двигателя. Радует, что до 2010 г. не предвидится повышение ставки акциза по нефтепродуктам.

НДФЛ: улучшение для всех

Одним спорным вопросом стало меньше. Теперь в НК РФ четко обозначены предельные нормы суточных, которые не облагают налогом на доходы физических лиц. При исчислении налога на прибыль Правительство в своем Постановлении утвердило норму в 100 руб., а что касается НДФЛ, то норм не было. С 2008 г. не облагают НДФЛ суточные до 700 руб. при командировке в пределах России и до 2500 руб. - при командировках за границу. С суточных сверх этих сумм удерживают НДФЛ.

Небольшое, но приятное изменение произошло в области оплаты путевок. Раньше НДФЛ не облагали только часть стоимости путевок в пределах 4000 руб., а сейчас не облагают всю стоимость. При этом не имеет значения, кто оплатил путевку: работник или работодатель.

Необходимо отметить увеличение предельного размера социального вычета на обучение и лечение, который увеличился в два раза и составил 100 000 руб. Такой же предел предусмотрен для нового вида социального вычета - в размере сумм пенсионных взносов по договорам негосударственного пенсионного обеспечения и добровольного пенсионного страхования. Если ранее предел составлял 50 000 руб. по каждому из вычетов, то нынешний предел в 100 000 руб. предоставлен в совокупности по всем вычетам.

Легче вздохнут нерезиденты. Их доходы в виде дивидендов от российских фирм облагают по ставке 15 процентов вместо прежних 30 процентов.

Претерпела изменения ст. 228 Налогового кодекса РФ. Физические лица при получении доходов в денежной (натуральной) форме в порядке дарения платят НДФЛ самостоятельно.

Это же правило действует при получении доходов наследниками авторов произведений науки, литературы, искусства, изобретений, полезных моделей.

В п. 8 ст. 217 введен новый абзац, в котором говорится, что от налога освобождают материальную помощь при рождении (усыновлении) ребенка в размере не более 50 000 руб. на каждого ребенка.

Главное о ЕСН

Помимо НДФЛ, материальную помощь при рождении ребенка в сумме не более 50 000 руб. не облагают и ЕСН.

Новое дополнение в ст. 238 поясняет, что ЕСН не облагают компенсации, связанные с расходами физического лица при выполнении работ, оказании услуг по договорам гражданско-правового характера.

Выплаты иностранцам и лицам без гражданства, которые работают за пределами РФ по трудовым (гражданско-правовым) договорам, заключенным с российской фирмой, не облагают ЕСН.

Абсолютно все работодатели освобождены от уплаты ЕСН с выплат работникам-инвалидам в пределах 100 000 руб. на каждое физическое лицо. Раньше это правило относилось только к юридическим лицам.

По вопросу о том, надо ли платить авансовые платежи по итогам каждого месяца последнего квартала, внесена ясность. В поправке к п. 3 ст. 243 Налогового кодекса сказано, что по итогам каждого месяца фирмы уплачивают авансовые платежи в течение налогового (отчетного) периода.

Если организация имеет обособленные подразделения за пределами Российской Федерации, то уплату налога (авансовых платежей по налогу) и подачу налоговых деклараций осуществляют по месту нахождения головной организации.

Нюансы при исчислении налога на прибыль

Благодаря изменениям, внесенным в гл. 25 Налогового кодекса, налогоплательщики заживут немного легче.

Организация, получив имущество (нематериальные активы, имущественные права) как вклад в уставный капитал, может принять к вычету НДС и не учитывать эту сумму в доходах. Также в качестве доходов не придется учитывать списанные задолженности по уплате взносов, пеней и штрафов во внебюджетные фонды.

В 2008 г. увеличился объем фиксируемых в учете расходов. Амортизируемым признают имущество, первоначальная стоимость которого превышает 20 000 руб. То есть имущество, стоимость которого менее 20 000 руб, относят к материально-производственным запасам и единовременно списывают в расходы. Ранее этот лимит составлял 10 000 руб.

В расходы на оплату труда теперь включают взносы по договорам добровольного личного страхования на случай смерти или причинения вреда здоровью в сумме не более 15 000 руб. в год. Эту сумму рассчитывают как отношение общей суммы взносов к количеству застрахованных сотрудников. До 2008 г. этот предел составлял 10 000 руб.

С 2008 г. расходы организации на НИОКР в части формирования отраслевых и межотраслевых фондов финансирования признают для налоговиков в пределах 1,5 процента от валовой выручки организации. Отметим, что раньше этот предел составлял 0,5 процента.

Наконец-то законодательство определило, к каким расходам относить амортизационную премию. Ее следует признавать для налогообложения косвенным расходом. В отношении амортизируемых основных средств, которые применяют только для научно-технической деятельности, налогоплательщик вправе применять повышающий коэффициент, значение которого не должно быть более 3 (Федеральный закон от 19 июля 2007 г. N 195-ФЗ).

В Налоговом кодексе (п. 9 ст. 259) сказано, что при амортизации легковых автомобилей и пассажирских микроавтобусов коэффициент 0,5 применяют при их стоимости 600 000 руб. и более и 800 000 руб. и более соответственно.

Фирмы, которые имеют несколько обособленных подразделений на территории одного субъекта РФ, могут уплачивать налог на прибыль через какое-нибудь одно обособленное подразделение. Об этом компания должна уведомить налоговую инспекцию до 31 декабря, предшествующего отчетному года. Но так как это изменение вступило в силу с 1 января 2008 г., уведомить инспекцию о переходе на новый порядок уплаты налога в данном случае нужно будет до 31 декабря 2008 г.

Организация, имеющая обособленные подразделения за пределами РФ, платит налог на прибыль (авансовые платежи) и представляет налоговые декларации по месту расположения самой организации.

Коротко о налоге на имущество

Кардинальных изменений при исчислении налога на имущество не произошло. Однако о некоторых нововведениях в 2008 г. стоит упомянуть.

Если российская организация имеет имущество за границей и уже заплатила сумму налога в другом государстве, то она освобождается от уплаты налога в РФ. При этом размер засчитываемого налога, выплаченного за пределами территории Российской Федерации, не может превышать размер налога, подлежащего уплате в России.

С января 2008 г. организации - резиденты особой экономической зоны освобождены от налога на имущество, которое создано, расположено и используется на территории ОЭЗ. Освобождение действует пять лет с момента постановки имущества на учет.

Для расчета среднегодовой стоимости имущества теперь придется брать остаточную стоимость основных средств не на 1 января следующего года, а на 31 декабря текущего года.

Учитываем больше расходов при УСН

Значительно расширился перечень расходов. К списку затрат, которые можно учитывать при УСН, добавились расходы на обслуживание контрольно-кассовой техники, расходы по вывозу твердых бытовых отходов.

В ст. 346.16 НК РФ внесены новые пункты, согласно которым налогоплательщик уменьшает полученные доходы на:

- научные исследования или опытно-конструкторские разработки;
- патентование и оплату правовых услуг по правовой охране результатов интеллектуальной деятельности;
- приобретение исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы;
- программы для электронных вычислительных машин, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау).

В этой же статье сказано, что фирмы теперь учитывают в расходах не только затраты на приобретение, сооружение и изготовление основных средств, но и расходы на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение. Отражать расходы нужно в последнее число отчетного (налогового) периода в размере уплаченных сумм.

Что касается затрат на НИОКР, то организации, применяющие УСН, могут принять их в расходы, если договор на выполнение НИОКР оплачен после 1 января 2008 г. Соответственно, оплату до 1 января 2008 г. в расходах не учитывают.

Важно сказать, что раньше организации при переходе на УСН, подав заявление, сообщали о размере доходов за девять месяцев текущего года.

Теперь необходимо еще сообщить о средней численности работников за этот же период, а также об остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов на 1 октября текущего года.

Если организация переходит с объекта налогообложения "доходы" на "доходы минус расходы", то прошлые затраты не учитывают при исчислении новой налоговой базы.

Устранено противоречие, где расходы на хранение, обслуживание и транспортировку товаров признавали при реализации товаров либо по мере их фактической оплаты. Сейчас фирмы признают эти расходы по мере их фактической оплаты и не ждут реализации товаров.

В случае возврата налогоплательщиком сумм, ранее полученных в счет предоплаты поставки товаров, выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав, доходы уменьшают на сумму этой предоплаты. Это происходит в том налоговом (отчетном) периоде, в котором произведен возврат.

Для плательщиков ЕНВД

Если в розничной торговле площадь торгового места превышает 5 кв. м, то базовая доходность равна 1800 руб. за 1 кв. м. В случае, когда торговое место не превышает 5 кв. м, базовая доходность равна 9000 руб.

Если компания оказывает услуги общественного питания и при этом площадь зала не более 150 квадратных метров, то ее облагают ЕНВД. Исключение составляют оказывающие подобные услуги учреждения образования, здравоохранения и социального обеспечения. Их услуги облагают по общему режиму налогообложения.

Расширен перечень видов предпринимательской деятельности, которые не относят к розничной торговле.

Реализацию газа в баллонах, продажу грузовых и специальных автомобилей, прицепов, полуприцепов, автобусов любых типов, передачу лекарственных препаратов по льготным (бесплатным) рецептам не признают розничной торговлей, следовательно, такая деятельность не подпадает под ЕНВД.

Налоговым кодексом РФ оговорено, что при гарантийном ремонте автомобилей нельзя применять ЕНВД. Для такой деятельности применяют общий режим или УСН.

Изменение коснулось оказания услуг по перевозке пассажиров.

Сумма ЕНВД теперь зависит от числа посадочных мест, а не от количества транспортных средств.

Фирма должна уплачивать ЕНВД по розничной торговле при продаже готовых товаров через торговые автоматы, где базовая доходность равна 9000 руб. для каждого автомата.

При определении площади помещений объектов временного проживания (гостиниц, общежитий и других объектов) не учитывают площадь помещений общего пользования (холл, коридор, вестибюль на этажах, ресторан, бар, столовая и др.), а также площадь административно-хозяйственных помещений.

Появились новые виды деятельности, относящиеся к ЕНВД.

Передача в аренду (временное пользование) земельных участков для организации торговых мест (прилавков, палаток, ларьков, контейнеров и других объектов), не имеющих залов обслуживания посетителей, подпадает под ЕНВД.

Важно не забыть

В 2008 г. все налогоплательщики обязаны подавать налоговые декларации в электронном виде, если среднесписочная численность их работников за предыдущий год составляла более 100 человек.

То же самое относится и к вновь созданным организациям. Важно отметить, что организации должны в любом случае подавать в инспекцию информацию о среднесписочной численности работников, независимо от того, сколько человек у них работает. До 2008 г. зачет сумм излишне уплаченных налогов производился по видам бюджетов. С этого года зачет происходит по видам налогов и сборов.

КАК ПОДГОТОВИТЬСЯ К ОТЧЕТУ

Прежде чем составлять бухгалтерскую отчетность, вам нужно:

- провести инвентаризацию имущества и задолженностей фирмы;
- внести исправления в учет, если в нем были допущены ошибки;
- провести реформацию баланса;
- отразить те или иные операции, которые произошли после 31 декабря 2008 г. (события после отчетной даты).

А теперь расскажем подробнее, как это нужно сделать.

Инвентаризация

Инвентаризация имущества - это сверка того, что есть у бухгалтера на бумаге, с тем, что находится в офисе, на складе, в обособленном подразделении фирмы.

Инвентаризация состояния финансовых обязательств - это сверка задолженностей, которые отражены в бухгалтерском учете, с данными договоров, актов сдачи-приемки, налоговыми декларациями и т.д.

Прежде всего, оформите приказ руководителя о проведении инвентаризации. Затем зарегистрируйте его в журнале. Для этих документов предусмотрены специальные формы - N ИНВ-22 и N ИНВ-23. Создайте инвентаризационную комиссию.

Членами комиссии могут быть работники администрации, бухгалтерской службы и другие специалисты, которые способны оценить состояние имущества и обязательств фирмы. В приказе укажите, какие именно имущество и обязательства будет инвентаризировать комиссия. Образец такого приказа приведен на следующей странице.

Унифицированная форма N ИНВ-22

	Код
Форма по ОКУД	0317018
по ОКПО	40062011

ЗАО "Актив"
организация
склад N 3
структурное подразделение

Номер документа	Дата составления
1	03.12.2008

ПРИКАЗ
(ПОСТАНОВЛЕНИЕ, РАСПОРЯЖЕНИЕ)
О ПРОВЕДЕНИИ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ

Для проведения инвентаризации основных средств

назначается рабочая инвентаризационная комиссия в составе:

Председатель комиссии: директор (должность) — Васильев Алексей Иванович (фамилия, имя, отчество)

Члены комиссии:
технический директор (должность) — Новиков Олег Иванович (фамилия, имя, отчество)
начальник цеха (должность) — Петров Сергей Степанович (фамилия, имя, отчество)
_____ (должность) — _____ (фамилия, имя, отчество)

Инвентаризации подлежит основные средства, находящиеся на складе N 3
(наименование имущества, обязательства)

К инвентаризации приступить "04" декабря 2008 г.

и окончить "04" декабря 2008 г.

Причина инвентаризации плановая инвентаризация
контрольная проверка, смена материально ответственных лиц, переоценка и т.д.

Материалы по инвентаризации сдать в бухгалтерию не позднее "05" декабря 2008 г.

Руководитель: директор (должность) — Васильев (подпись) — Васильев А.И. (расшифровка подписи)

Перед началом инвентаризации бухгалтер должен представить комиссии данные бухгалтерского учета, в которых зафиксированы перечень и стоимость имущества фирмы.

В регистрах учета должны быть следующие записи:

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

Руководитель инвентаризационной комиссии обязан завизировать приходные и расходные документы и сделать в них запись "до инвентаризации на "..." (дата)".

На основании названных 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 N ИНВ-15, товаров или материалов - опись по форме N ИНВ-3 и т.д.

Инвентаризацию имущества проводят с участием материально ответственных лиц (кладовщиков, кассиров и т.д.).

С этих работников берут расписки в том, что поступившие ценности оприходованы, отпущенные - списаны и все первичные документы по ним сданы в бухгалтерию.

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 менее пяти лет.

Как провести инвентаризацию

Фактическое наличие находящегося в организации имущества при инвентаризации проверяют путем подсчета, взвешивания, обмера. Для этого членов комиссии необходимо обеспечить помощниками для взвешивания и перемещения грузов и необходимыми механизмами (весами, контрольно-измерительными приборами и т.п.).

Если инвентаризацию проводят в течение нескольких дней, то складские помещения после ухода комиссии каждый раз опечатывают.

Основная задача инвентаризации - выяснить, совпадают ли данные бухгалтерского учета с фактическим наличием тех или иных ценностей (суммой задолженностей), чтобы обеспечить достоверность данных отчетности.

Обратите внимание: проверить нужно не только имущество, которое принадлежит фирме. Инвентаризации также подлежат ценности, учтенные на забалансовых счетах, права собственности на которые у фирмы нет (например, арендованные основные средства; товары, полученные на ответственное хранение; материалы, принятые в переработку, и т.д.).

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.

Инвентаризацию основных средств разрешено проводить один раз в три года, а библиотечных фондов - один раз в пять лет.

Торговые фирмы сверяют наличие на своих складах товаров, как правило, не реже раза в квартал.

Да и внезапную проверку кассы рекомендуется делать с такой же периодичностью.

Обратите внимание: помимо годовой инвентаризации сверку имущества с данными учета фирма должна проводить и в других случаях:

- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже;
- при смене материально ответственных лиц;
- при установлении фактов хищения, злоупотребления и порчи ценностей;
- в случае стихийных бедствий и других чрезвычайных ситуаций в месте расположения имущества фирмы;
- при ликвидации (реорганизации) фирмы.

Как сверить наличие основных средств

До начала инвентаризации надо проверить:

- заполнены ли инвентарные карточки, книги и описи;
- есть ли техпаспорта и другая техническая документация на основные средства;
- есть ли документы на сданные либо взятые в аренду или на хранение основные средства.

Если этих документов нет, необходимо их срочно оформить.

В ходе ревизии комиссия должна осмотреть объекты и внести в описи их полные наименования, назначение, инвентарные номера, основные эксплуатационные и технические показатели.

При инвентаризации объектов недвижимости убедитесь, что на фирме есть документы, подтверждающие право собственности на них.

Если в ходе инвентаризации комиссия обнаружит объект основных средств, который не учтен в бухгалтерских документах, то в описи надо сделать запись о его наименовании, технических характеристиках и материалах, из которых он изготовлен.

Такие объекты надо оценить по рыночным ценам, а износ определить по фактическому техническому состоянию (экспертным путем).

Сведения об оценке и износе оформите актами.

Всю информацию по основным средствам инвентаризационная комиссия записывает в опись (форма N ИНВ-1).

Объекты внесите в описи в соответствии с их прямым назначением.

Если основное средство было реконструировано, модернизировано или переоборудовано, после чего изменилось его назначение, то внесите объект в опись в соответствии с новым назначением.

Если у вас есть группа однотипных объектов (станки, инструмент, хозяйственный инвентарь и т.д.), которая записана в карточку группового учета, в описи приведите наименование этой группы и укажите количество предметов в ней.

Машины, оборудование и транспортные средства, наоборот, занесите в описи индивидуально, указав их заводские номера (по техпаспорту изготовителя), год выпуска, назначение, мощность и т.д.

Инвентаризацию основных средств, которые в период ее проведения находятся вне фирмы (например, все виды транспорта, находящиеся в рейсе или на капитальном ремонте), проводят до момента их временного выбытия.

Если при ревизии обнаружены основные средства, которые пришли в негодность и их нельзя восстановить, составьте на них отдельную опись.

В ней укажите 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 составьте отдельные описи.

Кроме того, отдельно оформите опись по не принадлежащим фирме основным средствам (арендованным или находящимся на ответственном хранении).

В ней сделайте ссылки на документы, по которым эти основные средства находятся у вас.

Опись может быть оформлена так:

Унифицированная форма N ИНВ-1

		Код
ЗАО "Актив"	Форма по ОКУД	0317001
организация	по ОКПО	40062011
склад N 3		
структурное подразделение		
Вид деятельности		
Основание для проведения инвентаризации: приказ, -постановление,- -распоряжение- (ненужное зачеркнуть)	номер	1
	дата	03.12.2008
Дата начала инвентаризации		04.12.2008
Дата окончания инвентаризации		04.12.2008
Вид операции		-

Номер документа	Дата составления
1	04.12.2008

ИНВЕНТАРИЗАЦИОННАЯ ОПИСЬ
ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Основные средства станки деревообрабатывающие,
находящиеся в собственности ЗАО "Актив"
в собственности организации, на ответственном хранении, в т.ч. арендованные
Местонахождение г. Москва, ул. Садовая, д. 151
Арендодатель <*> _____

РАСПИСКА

К началу проведения инвентаризации все расходные и приходные документы на основные средства сданы в бухгалтерию и все основные средства, поступившие на мою (нашу) ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход.

Лицо(а), ответственное(ые) за сохранность основных средств:

зав. складом	Иванов	Иванов А.Н.
должность	подпись	расшифровка подписи
_____ должность	_____ подпись	_____ расшифровка подписи
_____ должность	_____ подпись	_____ расшифровка подписи

<*> Заполняется по основным средствам, полученным по договору аренды.

2-я страница формы N ИНВ-1

Номер по порядку	Наименование, назначение и краткая характеристика объекта	Документ, подтверждающий принятие объекта на ответственное хранение (аренду)			Год выпуска (постройки, приобретения)	Номер			Фактическое наличие		По данным бухгалтерского учета	
		наименование	дата	номер		инвентарный	заводской	паспорта (документа о регистрации)	количество, шт.	стоимость, руб. коп.	количество, шт.	стоимость, руб. коп.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1	Станок деревообрабатывающий БДС-5 предназначен для обработки древесины. Габаритные размеры: 825 х 990 х 980. Мощность электродвигателя: 1,5 кВт; масса: 125 кг	-	-	-	2001	12-15	11/9	-	3	40 000,00	3	40 000,00
					и т.д.							
								Итого	3	40 000,00	3	40 000,00

Итого по странице:

а) количество порядковых номеров Один (прописью)

б) общее количество единиц фактически Три (прописью)

в) на сумму фактически Сто двадцать тысяч (прописью) 00 руб. ------- коп.

Итого по описи:

а) количество порядковых номеров Один (прописью)

б) общее количество единиц фактически Три (прописью)

в) на сумму фактически Сто двадцать тысяч (прописью) 00 руб. ------- коп.

Все подсчеты итогов по строкам, страницам и в целом по инвентаризационной описи основных средств проверены.

Председатель комиссии: директор (должность) Васильев (подпись) Васильев А.И. (расшифровка подписи)

Члены комиссии:

технический директор (должность) Новиков (подпись) Новиков А.А. (расшифровка подписи)

начальник цеха (должность) Петров (подпись) Петров С.С. (расшифровка подписи)

_____ (должность) _____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)

Все основные средства, поименованные в настоящей инвентаризационной описи с N 1 по N 1, комиссией проверены в натуре в моем (нашем) присутствии и внесены в опись, в связи с чем претензий к инвентаризационной комиссии не имею (не имеем). Основные средства, перечисленные в описи, находятся на моем (нашем) ответственном хранении.

Лицо(а), ответственное(ые) за сохранность основных средств:

зав. складом (должность) Иванов (подпись) Иванов А.Н. (расшифровка подписи)

_____ (должность) _____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)

_____ (должность) _____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)

"04" декабря 2008 г.

Указанные в настоящей описи данные и расчеты проверил

бухгалтер Григорьева (должность) Григорьева (подпись) Григорьева М.А. (расшифровка подписи)

"05" декабря 2008 г.

Как сверить наличие материально-производственных запасов

Данные о товарах, материалах, полуфабрикатах и готовой продукции отражают в описи по форме N 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, вы можете воспользоваться Общероссийским классификатором видов экономической деятельности, продукции и услуг (ОК 004-93) или разработать собственные кодировки.

В графе "Единица измерения" проставьте данные из Общероссийского классификатора единиц измерения ОК 015-94. Он утвержден Постановлением Госстандарта России от 26 декабря 1994 г. N 366.

Товарно-материальные ценности, поступающие на фирму в период ревизии, кладовщики приходуют 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 отражают в отдельной описи "Товарно-материальные ценности, отпущенные в период инвентаризации". В расходных документах председатель комиссии делает соответствующую отметку и ставит свою подпись.

К ценностям, которые содержат драгоценные металлы или камни, должен быть приложен специальный паспорт. Его номер указывают в графе "Номер" (столбец "Паспорт").

По отгруженным, но не оплаченным товарам, которые находятся на складе фирмы, оформите отдельную опись. Сделайте в ней запись о покупателях, наименовании товаров, их стоимости и дате отгрузки.

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

Вот образец описи:

Унифицированная форма N ИНВ-3

		Код
ЗАО "Актив"	Форма по ОКУД	0317004
организация	по ОКПО	40062011
склад N 1		
структурное подразделение		
Вид деятельности		
Основание для проведения инвентаризации: -приказ-, постановление, -распоряжение-	номер	25
ненужное зачеркнуть	дата	10.12.2008
Дата начала инвентаризации		11.12.2008
Дата окончания инвентаризации		12.12.2008
Вид операции		85

Номер документа	Дата составления
14	11.12.2008

ИНВЕНТАРИЗАЦИОННАЯ ОПИСЬ
ТОВАРНО-МАТЕРИАЛЬНЫХ ЦЕННОСТЕЙ

Ткань
---,
вид товарно-материальных ценностей
в собственности организации
находящиеся ---
в собственности организации, полученные для переработки

РАСПИСКА

К началу проведения инвентаризации все расходные и приходные документы на товарно-материальные ценности сданы в бухгалтерию и все товарно-материальные ценности, поступившие на мою (нашу) ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход.

Материально ответственное(ые) лицо(а):	кладовщик	Антонов	Антонов А.Н.
	должность	подпись	расшифровка подписи
	_____	_____	_____
	должность	подпись	расшифровка подписи

Произведено снятие фактических остатков ценностей по состоянию на "11" декабря 2008
-- ---------- ---- г.

2-я и 3-я страницы формы N ИНВ-3

Номер по порядку	Счет, субсчет	Товарно-материальные ценности		Единица измерения		Цена, руб. коп.	Номер		Фактическое наличие		По данным бухгалтерского учета	
		наименование, характеристика (вид, сорт, группа)	код (номенклатурный номер)	код по ОКЕИ	наименование		инвентарный	паспорта	количество	сумма, руб. коп.	количество	сумма, руб. коп.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1	10-1	Ситцевая ткань	1001625	018	пог. м	250,00			1500	375 000,00	1500	375 000,00
2	10-2	Подкладочная ткань	1001832	018	пог. м	130,00			1200	156 000,00	1500	195 000,00
					и т.д.							
								Итого	2700,00	531 000,00	3000,00	570 000,00

Итого по странице:

а) количество порядковых номеров Два (прописью)

б) общее количество единиц фактически Две (прописью)

Пятьсот тридцать одна тысяча ---------- (прописью)

в) на сумму фактически ---------- руб. 00 коп.

Итого по описи:

а) количество порядковых номеров Два (прописью)

б) общее количество единиц фактически Две (прописью)

в) на сумму фактически Пятьсот тридцать одна тысяча (прописью) 00 руб. ------- коп.

Все цены, подсчеты итогов по строкам, страницам и в целом по инвентаризационной описи товарно-материальных ценностей проверены.

	должность	подпись	расшифровка подписи
Председатель комиссии	директор	Васильев	Васильев А.И.
Члены комиссии:	бухгалтер	Григорьева	Григорьева М.А.
	зав. складом	Иванов	Иванов А.Н.
	начальник цеха	Петров	Петров С.С.

Все товарно-материальные ценности, поименованные в настоящей инвентаризационной описи с N 1 по N 2, комиссией проверены в натуре в моем (нашем) присутствии и внесены в опись, в связи с чем претензий к инвентаризационной комиссии не имею (не имеем). Товарно-материальные ценности, перечисленные в описи, находятся на моем (нашем) ответственном хранении.

Лицо(а), ответственное(ые) за сохранность товарно-материальных ценностей:

должность	подпись	расшифровка подписи
кладовщик	Антонов	Антонов А.Н.
_____	_____	_____
_____	_____	_____

"15" -- декабря ---------- 2008 ---- г.

Указанные в настоящей описи данные и расчеты проверил

должность	подпись	расшифровка подписи
бухгалтер	Григорьева	Григорьева М.А.

"15" -- декабря ---------- 2008 ---- г.

¶

Как сверить наличность в кассе и денежные документы

При проведении инвентаризации кассы надо руководствоваться Порядком ведения кассовых операций в Российской Федерации, утвержденным Решением Совета директоров Банка России от 22 сентября 1993 г. N 40.

В процессе инвентаризации 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 нужно проверять по видам бланков (например, акции: привилегированные и обыкновенные, именные и на предъявителя) и с учетом их начальных и конечных номеров.

Для акта инвентаризации предусмотрен типовой бланк по форме N 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 в момент проведения ревизии.

Главный бухгалтер фирмы должен указать в акте стоимость ценностей в кассе по данным бухгалтерского учета. Здесь же указывают номера последнего на дату ревизии приходного и расходного кассовых ордеров. Оборотную сторону акта заполняют, если во время ревизии комиссия обнаружила недостачу или излишки ценностей. Строку "Объяснение причин излишков и недостач" заполняет работник, ответственный за сохранность ценностей (кассир).

Если в результате инвентаризации была выявлена недостача, руководитель может принять следующее решение:

- либо удержать сумму недостачи с материально ответственного лица;
- либо списать недостачу за счет средств организации (если в недостаче нет вины кассира). Решение руководителя фиксируют на оборотной стороне акта.

Иногда кассиры или руководители фирмы хранят в кассе свои личные сбережения или другие ценности. В таких случаях имейте в виду, что не только недостача, но и излишек денег является нарушением Порядка ведения кассовых операций. Такие излишки, выявленные при инвентаризации, должны быть изъяты комиссией и оприходованы.

Вот образец акта:

Унифицированная форма N ИНВ-15

		Код
ЗАО "Актив"	Форма по ОКУД	0317013
организация	по ОКПО	40062011
-		-
структурное подразделение		
	Вид деятельности	-
Основание для проведения инвентаризации: приказ, -постановление,- -распоряжение- (ненужное зачеркнуть)	номер	45
	дата	29.12.2008
	Вид операции	12

Номер документа	Дата составления	
15	29.12.2008	

АКТ
ИНВЕНТАРИЗАЦИИ НАЛИЧНЫХ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ,
НАХОДЯЩИХСЯ ПО СОСТОЯНИЮ
29 декабря 2008
НА "--" --------- ---- Г.

РАСПИСКА

К началу проведения инвентаризации все расходные и приходные документы на денежные средства сданы в бухгалтерию и все денежные средства, разные ценности и документы, поступившие на мою ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход.

Материально ответственное лицо:

кассир	Михайлова	Михайлова Н.П.
должность	подпись	расшифровка подписи

Акт составлен комиссией, которая установила следующее:

1) наличных денег 3700 00 ---------- руб. ---- коп.
2) марок - - ---------- руб. ---- коп.
3) ценных бумаг - - ---------- руб. ---- коп.
4) - - ---------- руб. ---- коп.
5)

Итого фактическое наличие на сумму 3700 00 ---------- руб. ---- коп.
цифрами

Три тысячи семьсот
прописью

00
_____ руб. ---- коп.

По учетным данным на сумму 3800 00 ---------- руб. ---- коп.
цифрами

Три тысячи восемьсот

прописью

00
_____ руб. ---- коп.
- -

Результаты инвентаризации: излишек ---------- руб. ---- коп.
100 00
недостача ---------- руб. ---- коп.

85
Последние номера кассовых ордеров: приходного N ----------,
105
расходного N ----------

Председатель комиссии	директор	Васильев	Васильев А.И.
	должность	подпись	расшифровка подписи
Члены комиссии:	бухгалтер	Григорьева	Григорьева М.А.
	должность	подпись	расшифровка подписи
	зав. складом	Иванов	Иванов А.Н.
	должность	подпись	расшифровка подписи
	начальник цеха	Петров	Петров С.С.
	должность	подпись	расшифровка подписи

Подтверждаю, что денежные средства, перечисленные в акте, находятся на моем ответственном хранении.

Материально ответственное лицо	кассир	Михайлова	Михайлова Н.П.
	должность	подпись	расшифровка подписи

"29" декабря 2007
-- ---------- ---- г.

Оборотная сторона формы N ИНВ-15

Объяснение причин излишков или недостач — ошибка при выдаче заработной платы

Материально ответственное лицо — кассир (должность) Михайлова (подпись) Михайлова Н.П. (расшифровка подписи)

Решение руководителя организации — недостачу 100 руб. 00 коп.

удержать с кассира Михайловой Н.П.

директор (должность) Васильев (подпись) Васильев А.И. (расшифровка подписи)

"29" декабря 2008 г.

Как сверить расчеты

Результаты инвентаризации займов, кредитов, задолженности перед контрагентами отражают в едином акте по форме N ИНВ-17 и специальной справке (Приложение к форме N ИНВ-17).

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

Комиссия должна определить сроки возникновения дебиторской и кредиторской задолженностей и возможность их погашения.

В акте должны быть указаны: счета бухгалтерского учета, на которых числятся задолженности; суммы задолженностей, согласованные и не согласованные с дебиторами (кредиторами); суммы задолженностей, по которым истек срок исковой давности. 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.

К акту прикладывают справку.

В справке отражают: реквизиты каждого дебитора или кредитора организации, причину и дату возникновения задолженности, сумму задолженности. Вот образец акта и справки:

Унифицированная форма N ИНВ-17

		Код
	Форма по ОКУД	0317015
ЗАО "Актив"	по ОКПО	40315593
организация		
структурное подразделение		
	Вид деятельности	-
Основание для проведения инвентаризации: приказ, -постановление,- -распоряжение- (ненужное зачеркнуть)	номер	54
	дата	25.12.2008
	Вид операции	-

Номер документа	Дата составления
5	22.12.2008

АКТ
ИНВЕНТАРИЗАЦИИ РАСЧЕТОВ С ПОКУПАТЕЛЯМИ, ПОСТАВЩИКАМИ И ПРОЧИМИ ДЕБИТОРАМИ И КРЕДИТОРАМИ

Акт составлен комиссией о том, что по состоянию на "26" декабря 2008 г. проведена инвентаризация расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами.

При инвентаризации установлено следующее:

1. По дебиторской задолженности

Наименование счета бухгалтерского учета и дебитора	Номер счета	Сумма по балансу, руб. коп.			
		всего	в том числе задолженность		
			подтвержденная дебиторами	не подтвержденная дебиторами	с истекшим сроком исковой давности
1	2	3	4	5	6
ООО "Стрела"	76	25 000,00	-	-	25 000,00
ООО "Импульс"	62	87 000,00	87 000,00	-	-
			и т.д.		
	Итого	112 000,00	87 000,00	-	25 000,00

2. По кредиторской задолженности

¶

Наименование счета бухгалтерского учета и кредитора	Номер счета	Сумма по балансу, руб. коп.			
		всего	в том числе задолженность		
			подтвержденная кредиторами	не подтвержденная дебиторами	с истекшим сроком исковой давности
1	2	3	4	5	6
ООО "Глобус"	60	17 000,00	-	-	17 000,00
ЗАО "Ритм"	76	45 000,00	45 000,00	-	-
ООО "Крис"	60	23 000,00	23 000,00	-	-
			и т.д.		
	Итого	85 000,00	68 000,00	-	17 000,00

Все подсчеты итогов по строкам, страницам и в целом по акту инвентаризации проверены.

	главный бухгалтер	Борисова	Борисова О.В.
Председатель комиссии	---------	--------	------------------------
	должность	подпись	расшифровка подписи

	начальник цеха	Петров	Петров С.С.
Члены комиссии:	----------	--------	----------------------------
	должность	подпись	расшифровка подписи
	экономист	Иванов	Иванов А.Н.
	----------	--------	----------------------------
	должность	подпись	расшифровка подписи

Приложение к форме N ИНВ-17

ЗАО "Актив"

организация

структурное подразделение

СПРАВКА
5 26 декабря 2008
К АКТУ N ------ ОТ "--" -------- ---- Г. ИНВЕНТАРИЗАЦИИ
РАСЧЕТОВ С ПОКУПАТЕЛЯМИ, ПОСТАВЩИКАМИ И ПРОЧИМИ
ДЕБИТОРАМИ И КРЕДИТОРАМИ ПО СОСТОЯНИЮ
26 декабря 2008
НА "--" ---------- ---- Г.

Номер по-порядку	Наименование, адрес и номер телефона дебитора, кредитора	Числится задолженность		Сумма задолженности, руб. коп.		Документ, подтверждающий задолженность		
		за что	дата начала	дебиторская	кредиторская	наименование	номер	дата
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	ООО "Стрела", ул. Люблинская, д. 9, тел. 179-52-64	продажа товара	22.12.2005	25 000,00	-	счет-фактура	286	26.12.2005
2	ООО "Импульс", ул. Спартака, д. 6, тел. 123-42-61	оказание услуг	23.10.2007	87 000,00	-	счет-фактура	168	24.10.2007
3	ООО "Глобус", ул. Смирницкого, д. 2, тел. 368-24-12	покупка товара	23.12.2005	-	17 000,00	накладная	326/4	23.12.2005
4	ЗАО "Ритм", ул. Носова, д. 2, тел. 136-32-81	покупка материалов	14.11.2007	-	45 000,00	накладная	1161	14.11.2007
5	ООО "Крис", ул. Томова, д. 6, тел. 332-11-12	покупка товаров	14.11.2008	-	23 000,00	накладная	32/54	14.11.2008
			и т.д.					

Бухгалтер Борисова (подпись) Борисова О.В. (расшифровка подписи)

Как оформить результаты инвентаризации

После инвентаризации оформленные описи и акты передайте в бухгалтерию фирмы. Если у вас по ним есть расхождения между фактическими остатками материальных ценностей и остатками по данным бухгалтерского учета, то суммы отклонений занесите в сличительные ведомости.

Для этих ведомостей предусмотрены типовые формы. По каждому виду ценностей форма своя. Например, в форме N ИНВ-18 указывают результаты инвентаризации основных средств, в форме N 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 передают работнику, ответственному за сохранность данного вида ценностей.

Ведомости хранят в архиве фирмы пять лет.

В некоторых случаях вы можете покрыть недостачу излишками аналогичных материальных ценностей (пересортица). Взаимозачет излишков и недостач при пересортице разрешен лишь в исключительных случаях: в одном проверяемом периоде, у одного материально ответственного лица и по одному наименованию товаров. Материально ответственные лица должны представить комиссии объяснения о допущенной пересортице. В сличительной ведомости отразите зачет, то есть укажите сумму недостач, покрытую излишками.

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 отразите в графе "Отрегулировано за счет уточнения записей в учете". Такая графа есть в сличительной ведомости N ИНВ-19, предназначенной для ревизии товарно-материальных ценностей.

Пример. При инвентаризации на фирме, торгующей автомобильными запчастями, обнаружены: недостача - 20 штук автомобильных дисков "Марс" по цене 1200 руб. за штуку; излишек - 20 штук дисков "Пилот" по цене 1200 руб. за штуку.

В данном случае возникла пересортица, поэтому сумму недостачи можно зачесть излишками. Сличительная ведомость может быть заполнена так:

Унифицированная форма N ИНВ-19

		Код
ЗАО "Актив"	Форма по ОКУД	0317017
организация	по ОКПО	40062011
склад N 1		
структурное подразделение		
	Вид деятельности	-
Основание для проведения инвентаризации: приказ, -постановление,- -распоряжение- (ненужное зачеркнуть)	номер	25
	дата	25.12.2008
	Дата начала инвентаризации	26.12.2008
	Дата окончания инвентаризации	29.12.2008
	Вид операции	85

Номер документа	Дата составления
5	29.12.2008

СЛИЧИТЕЛЬНАЯ ВЕДОМОСТЬ
РЕЗУЛЬТАТОВ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ ТОВАРНО-МАТЕРИАЛЬНЫХ ЦЕННОСТЕЙ

Проведена инвентаризация фактического наличия ценностей, находящихся на ответственном хранении

кладовщика Антонова Анатолия Николаевича

должность фамилия, имя, отчество

_____ _____

должность фамилия, имя, отчество

по состоянию на "26" декабря 2008 г.

При инвентаризации установлено следующее:

Номер по порядку	Товарно-материальные ценности		Единица измерения		Номер		Результаты инвентаризации				Отрегулировано за счет уточнения записей в учете					
					инвентарный	паспорта (документа о регистрации)	излишек		недостача		излишек			недостача		
	наименование, характеристика (вид, сорт, группа)	код (номенклатурный номер)	код по ОКЕИ	наименование			количество	сумма, руб. коп.	количество	сумма, руб. коп.	количество	сумма, руб. коп.	номер счета, статьи, заказа	количество	сумма, руб. коп.	номер счета, статьи, заказа
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
1	Автомоб. диск "Марс"	100100	796	шт.					20	24 000,00						
2	Автомоб. диск "Пилот"	100102	796	шт.			20	24 000,00								
								и т.д.								
						Итого	20	24 000,00	20	24 000,00			X			X

Бухгалтер Григорьева ---------- (подпись) Григорьева М.А. ---------- (расшифровка подписи)

Пересортица						Приходуются окончательные излишки			Окончательные недостачи					
излишки, зачтенные в покрытие недостач			недостачи, покрытые излишками											
количество	сумма, руб. коп.	порядковый номер зачтенных излишков	количество	сумма, руб. коп.	порядковый номер зачтенных излишков	количество	сумма, руб. коп.	номер счета	количество	сумма, руб. коп.	количество	сумма, руб. коп.	количество	сумма, руб. коп.
18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	32
20	24 000,00	2	20	24 000,00	1									
					и т.д.									

С результатами сличения ознакомлен:

Материально ответственное(ые) лицо(а) кладовщик Антонов Антонов А.Н.

должность подпись расшифровка подписи

_____ _____ _____

должность подпись расшифровка подписи

¶

На ценности, которые находятся у вас на ответственном хранении или в аренде, составьте отдельные сличительные ведомости.

На основании данных ведомостей бухгалтер должен внести исправительные записи в бухгалтерский учет.

Излишки оприходуйте, недостачи взыщите с материально ответственных лиц или спишите.

Подробнее о том, как отразить результаты инвентаризации в бухгалтерском учете, читайте ниже.

Как исправить ошибки в учете

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.

Какой датой вносить исправления

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

Как оприходовать неучтенные излишки

Выявленные излишки тех или иных ценностей (основных средств, материалов, товаров и т.д.) приходуют и отражают на соответствующих счетах бухгалтерского учета (счета 01, 07, 10, 41). Такое имущество учитывают по рыночной цене на дату проведения инвентаризации.

Для этого сделайте проводки:

Дебет 01 (04) Кредит 91-1

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

Дебет 10 (07, 41) Кредит 91-1

- оприходованы излишки материалов (оборудования, товаров) по рыночным ценам;

Дебет 50 Кредит 91-1

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

Обратите внимание: в налоговом учете выявленные излишки включают во внереализационные доходы фирмы (п. 20 ст. 250 НК РФ).

Как списать недостающее имущество

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 недостаче нематериальных активов

Дебет 05 Кредит 04

- списана амортизация недостающих нематериальных активов;

Дебет 94 Кредит 04

- списана остаточная стоимость нематериальных активов;

при недостаче материальных ценностей

Дебет 94 Кредит 10 (07, 41)

- отражена недостача материалов (оборудования, товаров);

при недостаче денег в кассе

Дебет 94 Кредит 50

- отражена недостача денег в кассе.

Недостачу ценностей в пределах норм естественной убыли спишите на счета по учету расходов. Сделать это нужно по приказу руководителя фирмы. Эту сумму можно учесть при налогообложении прибыли. Недостачу сверх норм спишите на виновных в ней лиц.

Если виновники не установлены или суд отказал во взыскании с них убытков, то сумму недостачи включите в состав прочих расходов.

Списание недостач, обнаруженных при инвентаризации, отразите проводками:

Дебет 20 (44) Кредит 94

- списана недостача в пределах норм естественной убыли;

Дебет 73 Кредит 94

- списана недостача сверх норм естественной убыли на виновных в ней лиц;

Дебет 91-2 Кредит 94

- списана недостача сверх норм естественной убыли при отсутствии виновников (или если во взыскании с них недостачи отказано судом).

Как списать просроченную задолженность

Если в результате инвентаризации выявлена задолженность с истекшим сроком исковой давности (три года), ее списывают с баланса фирмы.

При списании дебиторской задолженности сделайте 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 за отгруженные вами товары (выполненные работы, оказанные услуги) возникла у вас до 1 января 2006 г. и до этого времени вы определяли базу по НДС "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.

Как исправить ошибки бухучета

Помимо ошибок, обнаруженных в ходе инвентаризации, бухгалтер может найти и собственные недочеты.

Ошибки текущего года исправляют в месяце их обнаружения. Если ошибки отчетного года выявлены после его завершения, но до сдачи отчетности, исправления датируют 31 декабря отчетного года.

Если в текущем году обнаружены прошлогодние ошибки, а годовой баланс уже сдан в налоговую инспекцию, исправления делают в текущем году. Для исправления ошибок в бухучете составляют справку бухгалтера.

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 2009 г. бухгалтер ЗАО "Актив" обнаружил ошибку, допущенную в августе 2008 г. 1 августа 2008 г. "Актив" приобрел право пользования компьютерной программой стоимостью 33 000 руб. (без НДС). Директор ЗАО "Актив" издал распоряжение использовать ее в течение 10 лет. Программа учтена на забалансовом счете 002 по цене приобретения. Плата за право пользования программой в сумме 33 000 руб. учтена на счете 97 "Расходы будущих периодов".

Суть ошибки: стоимость программы была списана на расходы отчетного периода не в полном объеме: вместо 1375 руб. (33 000 руб. : 10 лет : 12 мес. x 5 мес.) списано 275 руб.

Предположим, что сумма налога на прибыль за 2008 г. - 2500 руб. В результате ошибки налог был завышен на 264 руб. ((1375 руб. - 275 руб.) x 24%) и составил 2764 руб. Годовая отчетность "Актива" не подписана и не сдана в налоговую инспекцию. Поэтому все исправления нужно датировать 31 декабря 2008 г.

Порядок исправления следующий.

Первый способ:

Дебет 26 (44) Кредит 97

- 275 руб. - сторнирована неверная сумма расходов;

Дебет 99

Кредит 68, субсчет "Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль"

- 2764 руб. - сторнирован ошибочно начисленный за 2008 г. налог на прибыль;

Дебет 26 (44) Кредит 97

- 1375 руб. - учтена в затратах 2008 г. соответствующая сумма расходов будущих периодов;

Дебет 99
Кредит 68, субсчет "Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль"
- 2500 руб. - начислен налог на прибыль за 2008 г.
Второй способ:
Дебет 26 (44) Кредит 97
- 1100 руб. - списана стоимость программы;
Дебет 99
Кредит 68, субсчет "Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль"
- 264 руб. - сторнирован излишне начисленный за 2008 г. налог на прибыль.

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). Как исправить такую ошибку, покажет пример.

Пример. В декабре 2008 г. бухгалтер ООО "Пассив" обнаружил, что расходы, произведенные фирмой в 2007 г., были завышены на 10 000 руб. Ошибка произошла в результате того, что материалы на эту сумму были списаны в производство дважды.
Чтобы исправить ошибку, в декабре 2008 г. бухгалтер "Пассива" должен сделать проводку:
Дебет 10 Кредит 91-1
- 10 000 руб. - отражена прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году.

Как сделать реформацию баланса

Реформация баланса - это списание прибыли (убытка), полученной фирмой за прошедший финансовый год. Реформацию проводят 31 декабря, после того как в учете будет отражена последняя хозяйственная операция фирмы.
Операция по реформации баланса состоит из двух этапов:
- закрывают счета, на которых в течение года учитывались доходы, расходы и финансовые результаты деятельности фирмы. Это счета 90 "Продажи" и 91 "Прочие доходы и расходы";
- включают финансовый результат, полученный фирмой за прошедший год, в состав нераспределенной прибыли или непокрытого убытка.

Как закрыть счета 90 и 91

В бухгалтерском учете доходы и расходы могут быть нескольких видов:
- по обычным видам деятельности, которые отражают на счете 90 "Продажи";
- прочие, которые учитывают на счете 91 "Прочие доходы и расходы".
Финансовый результат по обычным видам деятельности отражают на счете 90 "Продажи".
В соответствии с Планом счетов к нему открывают субсчета:
- 90-1 "Выручка";
- 90-2 "Себестоимость продаж";
- 90-3 "Налог на добавленную стоимость";
- 90-4 "Акцизы";
- 90-9 "Прибыль/убыток от продаж".
31 декабря бухгалтеру необходимо закрыть все субсчета, открытые к счету 90 "Продажи".
Сделайте это так:
а) кредитовое сальдо субсчета 90-1 закрывают проводкой:
Дебет 90-1 Кредит 90-9
- закрыт субсчет 90-1 по окончании года;
б) дебетовые сальдо субсчетов 90-2, 90-3, 90-4 и др. закрывают проводками:
Дебет 90-9 Кредит 90-2 (90-3, 90-4...)
- закрыты субсчета 90-2 (90-3, 90-4...) по окончании года.
В результате сделанных проводок дебетовые и кредитовые обороты по субсчетам счета 90 будут равны. Таким образом, по состоянию на 1 января следующего года сальдо как по счету 90 в целом, так и по всем открытым к нему субсчетам будет равно нулю.

Пример. В 2008 г. ЗАО "Актив" получило выручку от продажи товаров в сумме 1 180 000 руб. (в том числе НДС - 180 000 руб.). Себестоимость проданных товаров составила 600 000 руб., расходы на продажу товаров - 170 000 руб. Бухгалтер "Актива" сделал проводки:

Дебет 62 Кредит 90-1

- 1 180 000 руб. - отражена выручка от продажи товаров;

Дебет 90-3

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 180 000 руб. - начислен НДС;

Дебет 90-2 Кредит 41

- 600 000 руб. - списана себестоимость проданных товаров;

Дебет 90-2 Кредит 44

- 170 000 руб. - списаны расходы на продажу;

Дебет 90-9 Кредит 99

- 230 000 руб. (1 180 000 - 180 000 - 600 000 - 170 000) - отражена прибыль от продаж.

31 декабря 2008 г. бухгалтер "Актива" должен закрыть все субсчета к счету 90. Для этого нужно сделать проводки:

Дебет 90-1 Кредит 90-9

- 1 180 000 руб. - закрыт субсчет 90-1 по окончании года;

Дебет 90-9 Кредит 90-2

- 770 000 руб. (600 000 + 170 000) - закрыт субсчет 90-2 по окончании года;

Дебет 90-9 Кредит 90-3

- 180 000 руб. - закрыт субсчет 90-3 по окончании года.

Учет прочих доходов и расходов ведут на счете 91 "Прочие доходы и расходы". К этому счету открывают следующие субсчета:

- 91-1 "Прочие доходы";
- 91-2 "Прочие расходы";
- 91-9 "Сальдо прочих доходов и расходов".

После того как вы закрыли субсчета к счету 90, вам нужно закрыть все субсчета, открытые к счету 91 "Прочие доходы и расходы".

Сделайте это так:

Дебет 91-1 Кредит 91-9

- закрыт субсчет 91-1 по окончании года;

Дебет 91-9 Кредит 91-2

- закрыт субсчет 91-2 по окончании года.

Пример. В 2008 г. ЗАО "Актив" получило доход от сдачи имущества в аренду в сумме 2360 руб. (в том числе НДС - 360 руб.). Расходы, связанные с предоставлением имущества в аренду, составили 3600 руб. Сдача имущества в аренду не является для "Актива" обычной деятельностью.

Бухгалтер "Актива" сделал проводки:

Дебет 76 Кредит 91-1

- 2360 руб. - начислена арендная плата за отчетный период;

Дебет 91-2

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 360 руб. - начислен НДС с арендной платы;

Дебет 91-2 Кредит 02 (70, 69...)

- 3600 руб. - отражены затраты, связанные со сдачей имущества в аренду;

Дебет 99 Кредит 91-9

- 1600 руб. (2360 - 360 - 3600) - отражен убыток от прочей деятельности организации.

31 декабря 2008 г. бухгалтер "Актива" должен закрыть все субсчета к счету 91. Для этого нужно сделать проводки:

Дебет 91-1 Кредит 91-9

- 2360 руб. - закрыт субсчет 91-1 по окончании года;

Дебет 91-9 Кредит 91-2

- 3960 руб. (360 + 3600) - закрыт субсчет 91-2 по окончании года.

Как списать финансовый результат

Каждый месяц бухгалтер определял финансовый результат, сопоставляя обороты по счетам 90 и 91. Этот результат он списывал на счет 99 "Прибыли и убытки".

Результат от обычных видов деятельности он отражал так:

Дебет 90-9 Кредит 99

- отражена прибыль от обычных видов деятельности;

Дебет 99 Кредит 90-9

- отражен убыток от обычных видов деятельности.

Результат от прочих видов деятельности бухгалтер отражал так:

Дебет 91-9 Кредит 99

- отражена прибыль от прочих видов деятельности;

Дебет 99 Кредит 91-9

- отражен убыток от прочих видов деятельности.

Обратите внимание: прочие доходы и расходы учитывают на счете 91 "Прочие доходы и расходы".

А на счете 99 "Прибыли и убытки" отражают начисление налога на прибыль, а также штрафы за налоговые правонарушения.

В результате на счете 99 образуется кредитовое (прибыль) или дебетовое (убыток) сальдо. Это сальдо списывают последней записью отчетного года. Для этого делают проводку:

если по итогам года фирма получила прибыль

Дебет 99 Кредит 84

- списана чистая (нераспределенная) прибыль отчетного года;

если по итогам года фирма получила убыток

Дебет 84 Кредит 99

- отражен чистый (непокрытый) убыток отчетного года.

Пример. По итогам 2008 г. ЗАО "Актив" получило:

- прибыль от обычных видов деятельности (кредитовый оборот по счету 99) в сумме 230 000 руб.;
- убыток от прочих видов деятельности (дебетовый оборот по счету 99) в сумме 1600 руб.

Кроме того, фирма начислила налог на прибыль в сумме 72 000 руб. и заплатила пени по налогам в размере 1500 руб.

Таким образом, на 31 декабря 2008 г. в учете "Актива" будет числиться прибыль в сумме 154 900 руб. (230 000 - 1600 - 72 000 - 1500). Последней проводкой декабря бухгалтер включит эту сумму в состав нераспределенной прибыли.

Это будет отражено в учете записью:

Дебет 99 Кредит 84

- 154 900 руб. - списана чистая (нераспределенная) прибыль 2008 г.

Как распределить эту прибыль, акционеры "Актива" будут решать в 2009 г.

События после отчетной даты

После того как бухгалтерская отчетность оформлена, могут возникнуть обстоятельства, которые повлияют на финансовое состояние фирмы. Их называют "события после отчетной даты".

Если отчетность еще не подписана, то эти события должны быть в ней отражены. Причем тот факт, что они произошли уже после того, как финансовый год закончился (например, в январе или феврале), значения не имеет.

Есть два вида таких событий:

- первый - события, которые подтверждают те или иные факты, возникшие на отчетную дату;
- второй - события, которые подтверждают те или иные факты, возникшие после отчетной даты.

Примерный перечень событий как первого, так и второго вида есть в Приложении к ПБУ 7/98 "События после отчетной даты", утвержденному Приказом Минфина России от 25 ноября 1998 г. N 56н.

События, возникшие на отчетную дату

К таким событиям, в частности, относят: банкротство крупного должника фирмы; снижение стоимости ее активов (материалов, товаров, финансовых вложений); изменение суммы страхового возмещения, на которое фирма имеет право, и т.д.

Эти события отражают в балансе, отчете о прибылях и убытках и других формах бухгалтерской отчетности. Данное правило действует, если события являются для фирмы существенными. Фирма может признать тот или иной показатель существенным, если:

- его нераскрытие может повлиять на решения владельцев фирмы, которые они принимают на основе данных бухгалтерской отчетности (например, о выплате дивидендов);
- его удельный вес в общей сумме соответствующих данных составляет не меньше 5 процентов.

Вы можете установить и меньший "порог" существенности, например не 5, а 3 процента. Но об этом нужно упомянуть в учетной политике фирмы.

События первого вида должны быть отражены в учете и отчетности дважды:

- во-первых, 31 декабря прошедшего года;
- во-вторых, на ту дату, когда они фактически произошли.

Как это сделать, покажет пример.

Пример. В 2008 г. ЗАО "Актив" реализовало товары:

- ООО "Пассив" - на сумму 30 000 000 руб.;
- ОАО "Индустрия" - на сумму 5 000 000 руб.

Товары, проданные "Активом", НДС не облагаются. На конец 2008 г. товары оплачены не были.

15 февраля 2009 г. (то есть до утверждения и сдачи отчетности) один из должников фирмы (ООО "Пассив") был признан банкротом. Его долг является для "Актива" существенным. Этот факт считают событием после отчетной даты.

Бухгалтер "Актива" должен отразить его проводками:

31 декабря 2008 г.

Дебет 91-2 Кредит 62

- списана дебиторская задолженность "Пассива";

15 февраля 2009 г.

Дебет 91-2 Кредит 62

- 30 000 000 руб. - сторнирована сумма дебиторской задолженности, признанная ранее событием после отчетной даты;

Дебет 91-2 Кредит 62

- 30 000 000 руб. - учтена в составе прочих расходов дебиторская задолженность "Пассива" на основании решения суда.

События, возникшие после отчетной даты

К таким событиям можно отнести, в частности:

- реконструкцию или планируемую реконструкцию основных средств;
- крупную сделку по покупке или продаже основных средств и ценных бумаг;
- пожар, аварию, стихийное бедствие или другую чрезвычайную ситуацию, в результате которой уничтожена значительная часть имущества фирмы;
- завершение той или иной основной деятельности фирмы;
- значительное снижение стоимости основных средств;
- непрогнозируемое изменение курсов иностранных валют.

Такие события в балансе, отчете о прибылях и убытках и других формах бухгалтерской отчетности прошедшего года не отражают. Поэтому, если они возникли, никаких записей в бухгалтерском учете прошлого года делать не нужно.

Эти события отражают в учете той датой, когда они фактически произошли (то есть уже в будущем году).

Бухгалтеру достаточно лишь указать на эти события в пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности. В ней, в частности, записывают:

- во-первых, характер события после отчетной даты (пожар, снижение стоимости основных средств и т.д.);
- во-вторых, сумму, в которую его оценивают.

Пример. 5 февраля 2009 г. в результате пожара была уничтожена основная часть материалов и товаров, которые находились на складе ЗАО "Актив". Этот факт признан событием после отчетной даты. О нем нужно написать в пояснительной записке к отчетности за 2008 г. Никаких записей в отчетность этого года вносить не нужно.

Бухгалтер "Актива" должен списать уничтоженные материалы в том отчетном периоде, когда произошел пожар (то есть в феврале 2009 г.).

Подробнее о том, как составить пояснительную записку, смотрите на с. 286.

БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС (ФОРМА N 1)

Раздел I. Внеоборотные активы

В этом разделе нужно отразить стоимость нематериальных активов (строка 110), основных средств (строка 120), незавершенного строительства (строка 130), доходных вложений в материальные ценности (строка 135), долгосрочных финансовых вложений (строка 140), а также сумму отложенных налоговых активов фирмы (строка 145) по состоянию на 31 декабря 2008 г.

Строка 110 "Нематериальные активы"

Как учесть нематериальные активы

В этой строке баланса покажите остаточную стоимость объектов, которые учтены на счете 04 "Нематериальные активы". Для этого из суммы остатка по счету 04 вычтите остаток по счету 05 "Амортизация нематериальных активов".

Все вопросы бухгалтерского учета нематериальных активов регулирует ПБУ 14/2007 "Учет нематериальных активов".

Согласно ПБУ 14/2007, к нематериальным активам (НМА) относят:

- исключительные права на изобретения, промышленные образцы, полезные модели, программы для ЭВМ или базы данных, товарный знак или знак обслуживания, селекционные достижения;
- деловую репутацию фирмы, то есть разницу между ее покупной ценой (как имущественного комплекса в целом) и стоимостью всех активов и обязательств по балансу.

Таблица, приведенная на следующей странице, поможет вам разобраться в том, какие бывают нематериальные активы и какие документы подтверждают права фирмы на них.

Вид нематериального актива (НМА)	Документ, подтверждающий существование НМА и право фирмы на него
Исключительное право на изобретение, промышленный образец, полезную модель, результаты НИОКР	Патент, выданный Роспатентом (если НМА создан в вашей фирме); договор об отчуждении исключительного права (если фирма приобрела исключительные права на данный НМА)
Исключительное право на программу для ЭВМ, базу данных	Акт ввода НМА в эксплуатацию или свидетельство о регистрации права на данный НМА, получаемое в добровольном порядке в Роспатенте (если НМА создан в вашей фирме). Договор об отчуждении исключительного права, зарегистрированный в Российском агентстве по правовой охране программ для ЭВМ, исключительная лицензия и акт приемки-передачи НМА (если ваша фирма приобрела исключительные права на данный НМА)
Исключительное право на товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товаров	Свидетельство, выданное Роспатентом (если НМА создан в вашей фирме); договор об отчуждении исключительного права (если фирма приобрела исключительные права на данный НМА)
Исключительное право на селекционные достижения	Патент, выданный Государственной комиссией РФ по испытанию и охране селекционных достижений (если НМА создан в вашей фирме); договор об отчуждении исключительного права (если вы приобрели исключительные права на данный НМА)
Деловая репутация	Документы, подтверждающие приобретение фирмы как имущественного комплекса и позволяющие определить величину деловой репутации (стоимость НМА)

Объект фирма учитывает в составе нематериальных активов при соблюдении следующих условий:

- объект используют в производстве или оно необходимо для управленческих нужд фирмы;
- фирма будет использовать его больше 12 месяцев;
- фирма не собирается его перепродавать;
- на объект есть документы, которые подтверждают права фирмы на него (патенты, свидетельства и т.д.).

В состав нематериальных активов не включают программы для ЭВМ, на которые фирма не имеет исключительных прав.

В большинстве случаев авторские права на покупные программы (например, бухгалтерские) принадлежат разработчикам.

Фирма приобретает лишь право пользования ими. Поэтому их по строке 110 баланса не отражают. Такие программы учитывайте на забалансовом счете 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение" в оценке по договору. Плату за ее установку отразите на счете 97 "Расходы будущих периодов".

Равномерно в течение всего срока использования программы списывайте ее стоимость на затраты.

Пример. В июле 2008 г. ЗАО "Актив" приобрело компьютерную программу "1С: Бухгалтерия 7.7" за 3000 руб. Срок использования программы договором не ограничен, однако ЗАО "Актив" по письменному распоряжению директора предполагает использовать ее в течение 2 лет.

Бухгалтер "Актива" сделал следующие проводки:

Дебет 002

- 3000 руб. - отражена договорная стоимость компьютерной программы;

Дебет 97 Кредит 60

- 3000 руб. - отражена плата за право пользования программой;

Дебет 60 Кредит 51

- 3000 руб. - оплачена программа дистрибьютору.

Начиная с июля 2008 г. бухгалтер ежемесячно делал проводку:

Дебет 26 Кредит 97

- 125 руб. (3000 руб. : 24 мес.) - учтена в текущем месяце часть расходов будущих периодов.

Таким образом, за 6 месяцев (с июля по декабрь 2008 г.) на затраты отнесена сумма 750 руб. (125 руб. x 6 мес.). Оставшиеся 2250 руб. (3000 - 750) отражены в балансе за 2008 г. по строке "Расходы будущих периодов" (разд. II "Оборотные активы").

Исключением из этого правила будут программы, приобретенные до 1 января 2001 г. Их стоимость можно по-прежнему учитывать на счете 04 "Нематериальные активы" и отражать по строке 110 баланса до тех пор, пока программа не будет полностью самортизирована.

Обратите внимание: с 1 января 2008 г. реализация исключительных прав на программы для ЭВМ, а также прав на их использование на основании лицензионного договора НДС не облагается (пп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ).

Как учесть исключительные права

Исключительные права относят к нематериальным активам (НМА) и отражают в бухгалтерском учете по первоначальной стоимости. В балансе указывают их остаточную стоимость (первоначальная стоимость за вычетом начисленной амортизации).

Первоначальная стоимость НМА - это сумма фактических затрат на его приобретение или создание. Она зависит от того, как нематериальный актив был получен:

- за деньги;
- в качестве вклада в уставный капитал;
- безвозмездно;
- создан силами самой фирмы.

Покупка НМА

По правилам бухгалтерского учета в первоначальную стоимость НМА, купленного за деньги, включают все расходы фирмы на эту покупку.

Такими расходами являются:

- суммы, уплаченные продавцу (правообладателю) нематериального актива за минусом НДС;
- невозмещаемые налоги, уплаченные в связи с приобретением нематериального актива;
- расходы на доработку нематериального актива;
- затраты по регистрации прав на нематериальный актив (например, в Российском агентстве по правовой охране программ для ЭВМ);
- стоимость информационных, консультационных и посреднических услуг, связанных с покупкой нематериального актива;
- услуги нотариуса по регистрации договора, на основании которого фирма получает право собственности на нематериальный актив;
- проценты по кредитам (в том числе коммерческим), полученным на покупку нематериального актива, начисленные до его принятия к учету только в том случае, если приобретение НМА является инвестиционным вложением;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект нематериальных активов;
- другие затраты, непосредственно связанные с приобретением нематериального актива.

Все эти затраты учитывайте по дебету счета 08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчет 5 "Приобретение нематериальных активов".

Если ваша фирма платит НДС, то сумму налога по нематериальному активу не включайте в его первоначальную стоимость, а учтите на счете 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям", субсчет 2 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам".

После оприходования нематериального актива поставьте эту сумму к вычету (на основании счета-фактуры продавца).

Если ваша фирма не платит НДС, то на сумму налога увеличьте первоначальную стоимость НМА.

Покупку нематериального актива отразите проводками:

Дебет 08-5 Кредит 60 (71, 76...)

- учтены затраты по покупке нематериального актива;

Дебет 19 Кредит 60 (71, 76...)

- учтен НДС по затратам, связанным с покупкой нематериального актива (на основании счета-фактуры продавца);

Дебет 60 (71, 76...) Кредит 50 (51)

- оплачены нематериальный актив и затраты на его покупку;

Дебет 04 Кредит 08-5

- нематериальный актив принят к бухгалтерскому учету;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС",

Кредит 19

- НДС по расходам на покупку нематериального актива принят к вычету.

Пример. 15 декабря 2008 г. ЗАО "Актив" приобрело исключительные права на программу для ЭВМ. Стоимость прав - 300 000 руб.

За регистрацию права на программу в Российском агентстве по правовой охране программ для ЭВМ фирма заплатила 1170 руб.

Бухгалтер "Актива" сделал проводки:

Дебет 08-5 Кредит 60

- 300 000 руб. - отражена стоимость исключительных прав на программу для ЭВМ;

Дебет 60 Кредит 51

- 300 000 руб. - перечислены деньги продавцу программы;

Дебет 08-5 Кредит 76

- 1170 руб. - учтены затраты, связанные с регистрацией прав на программу;

Дебет 76 Кредит 51

- 1170 руб. - оплачены затраты по регистрации прав;

Дебет 04 Кредит 08-5

- 301 170 руб. (300 000 + 1170) - нематериальный актив принят к бухгалтерскому учету;

В балансе "Актива" за 2008 г. в строке 110 бухгалтер указал первоначальную стоимость программы в сумме 301 170 руб.

Обратите внимание: в бухгалтерском и налоговом учете первоначальная стоимость купленного нематериального актива может отличаться.

Некоторые расходы по правилам бухучета включают в первоначальную стоимость НМА, а по правилам налогового - нет (например, проценты по кредитам, отрицательные суммовые разницы и др.).

Вклад НМА в уставный капитал

Нематериальные активы, полученные в качестве вклада в уставный капитал, в бухучете отражают по стоимости, согласованной между акционерами (учредителями).

В налоговом учете их отражают по остаточной стоимости (по данным передающей стороны).

Если ваша фирма - акционерное общество, то цену нематериального актива должен подтвердить независимый оценщик (п. 3 ст. 34 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. N 208-ФЗ "Об акционерных обществах").

Общество с ограниченной ответственностью должно привлечь независимого оценщика, если согласованная стоимость нематериального актива превышает 20 000 руб. (п. 2 ст. 15 Федерального закона от 8 февраля 1998 г. N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью").

Как отразить в учете получение нематериальных активов в качестве вклада в уставный капитал, покажет пример.

Пример. Одним из учредителей ООО "Пассив" является ЗАО "Актив", которое еще не полностью оплатило свой вклад в уставный капитал. Его задолженность составляет 10 000 руб.

По согласованию с другими учредителями "Актив" внес в уставный капитал "Пассива" патент на изобретение. Он оценен учредителями также в 10 000 руб.

Бухгалтер "Пассива" сделал проводки:

Дебет 75-1 Кредит 80

- 10 000 руб. - отражена задолженность "Актива" по вкладу в уставный капитал "Пассива";

Дебет 08-5 Кредит 75-1

- 10 000 руб. - "Актив" внес патент в оплату вклада в уставный капитал "Пассива";

Дебет 04 Кредит 08-5

- 10 000 руб. - нематериальный актив принят к бухгалтерскому учету.

В балансе "Пассива" за 2008 г. по строке 110 бухгалтер указал первоначальную стоимость патента (10 000 руб.) за вычетом начисленной по нему амортизации.

Поступление НМА безвозмездно

Нематериальные активы, полученные безвозмездно, отразите в бухгалтерском учете по рыночной цене.

В налоговом учете их отражают так:

- по рыночной стоимости, если она выше остаточной стоимости НМА;
- по остаточной стоимости, если она выше рыночной.

Чтобы сблизить бухгалтерский и налоговый учет, подберите рыночную цену НМА так, чтобы она соответствовала остаточной стоимости.

Напоминаем, что безвозмездно передавать имущество друг другу (сделки дарения) на сумму более 500 руб. коммерческим фирмам запрещено (ст. 575 ГК РФ).

Поэтому безвозмездно получить нематериальные активы фирма может только от физических лиц, некоммерческих организаций, а также государственных и муниципальных органов. В этих случаях получение нематериального актива бухгалтер должен отразить проводками:

Дебет 08-5 Кредит 98-2

- получен безвозмездно нематериальный актив;

Дебет 19 Кредит 98-2

- учтен НДС по нематериальному активу;

Дебет 08-5 Кредит 19

- учтен НДС в стоимости НМА;

Дебет 04 Кредит 08-5

- принят к бухгалтерскому учету нематериальный актив.

Обратите внимание: НДС по полученному безвозмездно НМА нельзя принять к вычету. Сумма этого налога увеличивает первоначальную стоимость актива.

Создание НМА силами самой фирмы

Если нематериальный актив создан самой фирмой, то в его первоначальную стоимость включите все расходы по изготовлению и регистрации (стоимость материалов, заработную плату создателей с ЕСН и взносами "по травме", патентные пошлины и т.д.). Это правило применяют и в бухгалтерском, и в налоговом учете. Нематериальные активы считают созданными фирмой при выполнении следующих условий:

- исключительное право на нематериальный актив принадлежит фирме, и он создан ее работниками;
- исключительное право на нематериальный актив принадлежит фирме, и он создан по ее заказу сторонней организацией;
- свидетельство на нематериальный актив (товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товаров и т.п.) выдано на имя фирмы.

Как отразить создание нематериального актива в учете, покажет пример.

Пример. Научно-производственное предприятие ОАО "НИИ "Полипласт" разработало новую технологию производства высокопрочного пластика. Сотрудники предприятия Иванов и Фокин изготовили и испытали образец пластика.

За время работы над проектом им начислена заработная плата в сумме 80 000 руб., ЕСН с нее составил 20 800 руб. Сумма взносов на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний - 2480 руб.

"НИИ "Полипласт" направил в Роспатент заявку на получение патента на это изобретение. Фирма заплатила пошлину за его регистрацию в сумме 1150 руб. и сбор 5000 руб. за экспертизу изобретения в Федеральном институте промышленной собственности. 11 декабря 2008 г. предприятие получило в Роспатенте патент на изобретение "Способ выпуска высокопрочного пластика" сроком на 20 лет.

Бухгалтер "НИИ "Полипласт" сделал проводки:

Дебет 08-5 Кредит 70

- 80 000 руб. - начислена заработная плата сотрудникам, участвовавшим в создании нематериального актива;

Дебет 08-5 Кредит 68 (69)

- 23 280 руб. (20 800 + 2480) - начислены ЕСН и взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний;

Дебет 08-5 Кредит 76

- 1150 руб. - учтена оплата пошлины за рассмотрение заявки в Роспатенте;

Дебет 08-5 Кредит 76

- 5000 руб. - учтены затраты на экспертизу изобретения в Федеральном институте промышленной собственности;

Дебет 76 Кредит 51

- 6150 руб. (5000 + 1150) - оплачены затраты, связанные с экспертизой и регистрацией изобретения;

Дебет 04 Кредит 08-5

- 109 430 руб. (80 000 + 23 280 + 1150 + 5000) - нематериальный актив принят к бухгалтерскому учету (после получения патента).

В балансе "НИИ "Полипласт" за 2008 г. по строке 110 указана первоначальная стоимость патента в сумме 109 430 руб.

Как учесть деловую репутацию

Деловая репутация возникает у фирм, приватизированных на аукционе или конкурсе, а также у предприятий, консолидирующих отчетность головной и дочерних фирм. Так, в процессе аукциона фирму можно купить по цене выше ее оценочной (начальной) стоимости.

В этом случае разницу между покупной и оценочной стоимостью фирмы отражают по дебету счета 04 "Нематериальные активы" и кредиту счета 80 "Уставный капитал", указав в строке 110 баланса.

При составлении консолидированной отчетности деловая репутация возникает, если номинальная стоимость акций дочернего общества ниже их балансовой оценки по данным головной фирмы.

В такой ситуации по строке 110 сводного Бухгалтерского баланса отражают разницу между номинальной стоимостью акций "дочки" и их балансовой стоимостью.

В налоговом учете деловая репутация фирмы не относится к нематериальным активам.

Как учесть расходы на науку

Все разработки по НИОКР фирма должна разделить на две категории:

- разработки, по которым получен патент или свидетельство;
- разработки, по которым таких документов нет.

В первом случае разработки учитывают на счете 04 как нематериальные активы. Во втором случае новые изобретения также учитывают на счете 04, но на отдельном субсчете (например, "Результаты НИОКР"). После завершения работ по созданию той или иной разработки и передачи ее в производство сделайте проводку:

Дебет 04 Кредит 08-8

- учтены затраты на НИОКР.

Такую проводку можно сделать, если соблюдены условия:

- сумму расхода можно определить и подтвердить;
- есть документы, подтверждающие выполнение работ (акт приемки выполненных работ и т.п.);
- использование результатов НИОКР в будущем принесет фирме доход;
- использование результатов НИОКР можно продемонстрировать.

Если хотя бы одно из перечисленных условий не выполнено, то затраты на НИОКР отнесите к прочим расходам:

Дебет 91-2 Кредит 08-8

- затраты на НИОКР включены в состав прочих расходов.

Как начислять амортизацию по нематериальным активам

По строке 110 баланса отразите нематериальные активы по первоначальной стоимости за вычетом начисленной амортизации. Амортизация - это постепенное перенесение стоимости нематериального актива на себестоимость продукции (работ, услуг).

Амортизацию начисляйте по каждому нематериальному активу ежемесячно. Начните это делать в следующем месяце после принятия актива к учету на счете 04.

Остаточная стоимость полностью самортизированного нематериального актива равна нулю. Амортизацию по нему больше не начисляйте.

Не нужно также начислять амортизацию по выбывшему НМА.

Прекратить начисление амортизации нужно с 1-го числа месяца, следующего за этим событием.

Пример. ЗАО "Актив" передало исключительное право на запатентованное изобретение другому предприятию. Договор об отчуждении исключительного права был зарегистрирован в Роспатенте 15 декабря 2008 г. В этот день бухгалтер "Актива" списал изобретение с баланса. Несмотря на это, за декабрь 2008 г. амортизация по данному нематериальному активу должна быть начислена полностью.

Определение срока полезного использования

Для того чтобы начать списывать стоимость нематериального актива, необходимо установить срок его полезного использования.

Этот срок нужно устанавливать в месяцах. Определяя срок службы нематериального актива, нужно учитывать:

- срок действия прав. Например, срок, на который выдан патент или право на товарный знак.

- срок, в течение которого компания планирует получать доход. Для некоторых нематериальных активов определение срока их службы можно определить из количества продукции, которую компания планирует получить при его использовании.

Фирма может менять срок службы и метод начисления амортизации нематериального актива. Ежегодно компания должна проверять, насколько актуален срок службы актива. Если срок изменится, то компания должна пересмотреть его на предмет увеличения или уменьшения. Корректировки, которые возникнут в связи с этим, нужно отразить в бухгалтерской отчетности на начало отчетного года (п. 27 ПБУ 14/2007).

Пример. ЗАО "Актив" принадлежит исключительное право на изобретение. Первоначальная стоимость - 120 000 руб.

Срок полезного использования - 5 лет (60 мес.), амортизацию начисляют линейным способом.

Сумма ежемесячных амортизационных отчислений составляет 2000 руб.

На 1 января отчетного года нематериальный актив использовали 24 месяца, сумма амортизации за это время составила 48 000 руб.

Через год ЗАО "Актив" планирует прекратить использовать исключительное право на изобретение.

Поэтому срок полезного использования нематериального актива сократится с 5 до 3 лет.

Сумма ежемесячных амортизационных отчислений при новом сроке полезного использования составит 3333,33 руб. (120 000 руб. : 36 мес.), поэтому сумму амортизации, начисленную на 1 января отчетного года, нужно пересчитать: 3333,33 руб. x 36 мес. = 120 000 руб.

В бухгалтерском учете необходимо сделать запись в период с 31 декабря прошлого года по 1 января отчетного года:

Дебет 84 Кредит 05

- 72 000 руб. (120 000 руб. - 48 000 руб.) доначислена амортизация за период использования нематериального актива.

Нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования необходимо также ежегодно проверять на наличие факторов, которые свидетельствуют о невозможности определить срок их службы.

Как учесть начисленную амортизацию по НМА

Отражайте начисление амортизации по кредиту счета 05 и дебету соответствующего счета затрат:

Дебет 08 (20, 23, 25, 26, 29, 44, 97) Кредит 05

- начислена амортизация нематериальных активов.

В этом случае по строке 110 баланса укажите дебетовое сальдо по счету 04 "Нематериальные активы" за минусом кредитового остатка по счету 05 "Амортизация нематериальных активов".

Методы начисления амортизации

Компания должна выбирать способ начисления амортизации, исходя из того, какие доходы она планирует получить от использования нематериального актива.

Способ начисления амортизации нужно ежегодно пересматривать. Ежегодно по каждому активу компания должна пересчитывать сумму доходов, которую она планирует получить от нематериального актива. Если прогнозируемый доход изменился, способ амортизации нужно тоже изменить.

В бухучете существует три метода начисления амортизации нематериальных активов:

- линейный;
- метод уменьшаемого остатка;
- метод списания стоимости пропорционально объему выпущенной продукции (работ, услуг).

Обратите внимание: если невозможно произвести расчет дохода, который компания планирует получить от использования нематериального актива, или этот расчет не является надежным, то амортизацию нужно начислять линейным способом.

Линейный метод

Большинство фирм использует линейный метод начисления амортизации. Он предполагает равномерное начисление амортизации в течение всего срока полезного использования нематериального актива.

Пример. ООО "Пассив" приобрело у ОАО "Научные разработки" исключительные права на изобретение.

Права подтверждены патентом.

Стоимость прав на патент, согласно договору, составила 100 000 руб.

Приняв нематериальный актив к учету, бухгалтер "Пассива" сделал проводку:

Дебет 04 Кредит 08-5

- 100 000 руб. - нематериальный актив принят к бухгалтерскому учету (после регистрации договора в Роспатенте).

Договор об отчуждении исключительного права был зарегистрирован в Роспатенте 25 июля 2008 г. Патент действует на всей территории Российской Федерации в течение 20 лет начиная с 25 июля 1998 г. Оставшийся срок действия патента составляет 10 лет.

В данном случае для ООО "Пассив" срок полезного использования нематериального актива будет равен оставшемуся сроку действия патента, то есть 10 годам. Годовая норма амортизации составит 10% (100% : 10 лет). Следовательно, годовая сумма амортизации составит 10 000 руб. (100 000 руб. x 10%).

Начиная с августа 2008 г. бухгалтер "Пассива" ежемесячно делал проводку:

Дебет 20 (26...) Кредит 05 (04)

- 833,33 руб. (10 000 руб. : 12 мес.) - начислена амортизация нематериального актива за месяц.

Таким образом, за 5 месяцев (август - декабрь 2008 г.) на затраты отнесена сумма 4166,65 руб. (833,33 руб. x 5 мес.).

В балансе за 2008 г. по строке 110 отражена остаточная стоимость патента в сумме 95 833 руб. (100 000 - 4166,65).

Метод уменьшаемого остатка

Начисление амортизации способом уменьшаемого остатка рассчитывают исходя из остаточной стоимости нематериального актива. Для удобства воспользуемся формулой.

$$\text{Сумма ежемесячных амортизационных отчислений} = \left(\text{Первоначальная (остаточная) стоимость нематериального актива} - \text{Сумма начисленной амортизации}\right) \times \frac{\text{Коэффициент (не может быть > 3)}}{\text{Оставшийся срок полезного использования нематериального актива) в месяцах}}$$

Рассчитаем сумму ежемесячной амортизации способом уменьшаемого остатка.

Пример. Воспользуемся данными предыдущего примера. Предположим, что компания применяет коэффициент 2. Сумма ежемесячных амортизационных отчислений будет рассчитываться так:

1-й месяц - 100 000 руб. x 2 : 120 мес. = 1666,66 руб.;

2-й месяц - (100 000 руб. - 1666,66 руб.) x 2 : 119 мес. = 1652,66 руб.;

3-й месяц - (98 347,34 руб. - 1652,66 руб.) x 2 : 118 мес. = 1638,89 руб.;

4-й месяц - (96 694,68 - 1638,89 руб.) x 2 : 117 мес. = 1624,88 руб.;

5-й месяц - (95 055,79 - 1624,88 руб.) x 2 : 116 мес. = 1610,87 руб. и т.д.

Данный способ позволяет полностью списать стоимость нематериального актива.

Метод списания стоимости пропорционально объему выпущенной продукции (работ, услуг)

Как начислить амортизацию этим методом, покажет пример.

Пример. ЗАО "Актив" приобрело НМА первоначальной стоимостью 120 000 руб.

Экономисты "Актива" по данным технической документации рассчитали, что нематериальный актив должен быть полностью самортизирован, когда с его помощью будет выпущено 1000 единиц продукции.

В первый год эксплуатации НМА фактический выпуск продукции составил 600 единиц. Годовая сумма амортизации рассчитана так:

120 000 руб. x 600 шт. : 1000 шт. = 72 000 руб.

Сумма ежемесячных амортизационных отчислений составит 6000 руб. (72 000 руб. : 12 мес.). Ежемесячно бухгалтер "Актива" начисляет амортизацию проводкой (предполагаем, что в течение года продукция производилась равномерно):

Дебет 20 (26...) Кредит 05

- 6000 руб. - начислена амортизация НМА за месяц.

Во второй год фактический выпуск продукции составил 400 единиц. Годовая сумма амортизации будет рассчитана так:

120 000 руб. x 400 шт. : 1000 шт. = 48 000 руб.

Сумма ежемесячных амортизационных отчислений составила 4000 руб. (48 000 руб. : 12 мес.). Ежемесячно бухгалтер "Актива" делал проводку (предполагаем, что в течение года продукция производилась равномерно):

Дебет 20 (26...) Кредит 05

- 4000 руб. - начислена амортизация НМА за месяц.

Как списать НИОКР

Расходы на НИОКР, давшие положительный результат, списывают ежемесячно начиная с месяца, следующего за началом применения результатов НИОКР.

Пример. В марте 2008 г. ЗАО "Актив" проводило работы по созданию нового вида материалов. Работы завершены 25 апреля. 22 мая 2008 г. материалы отпустили в производство. Расходы на создание материалов надо будет списывать начиная с 1 июня 2008 г.

Срок списания расходов фирма определяет самостоятельно. При этом он не может быть больше пяти лет.

Расходы на науку можно списывать двумя способами:

- линейным;
- способом списания расходов пропорционально объему выпущенной продукции (работ, услуг).

Расходы на НИОКР, не давшие положительного результата или документально не подтвержденные, к нематериальным активам не относят.

Строка 120 "Основные средства"

По этой строке отразите стоимость имущества, которое учитываете на счете 01 "Основные средства". В балансе основные средства отражают по остаточной стоимости, то есть за минусом начисленной амортизации.

Согласно действующему ПБУ "Учет основных средств" (ПБУ 6/01), основные средства - это имущество, которое фирма использует в качестве средств труда более одного года (здания, станки и оборудование, вычислительная техника, транспорт) (счет 01) или сдает в аренду (наем), прокат, лизинг (счет 03).

С 2006 г. доходные вложения в материальные ценности также относят к основным средствам, но в балансе их отражают по-прежнему в строке 135. Подробнее об этом читайте на с. 78.

А в строке 120 баланса отражают только имущество со сроком службы более года (независимо от цены) и учтенное на счете 01 "Основные средства".

Из этого правила есть исключение. Оно касается основных средств стоимостью не более 20 000 руб. (без НДС) за единицу.

Такие основные средства разрешено учитывать на счете 10 "Материалы" и списывать на расходы сразу же при передаче в производство или эксплуатацию.

Поэтому амортизацию по ним не начисляют. В этом случае имущество не признают основными средствами и в строке 120 баланса не отражают.

То или иное имущество учитывают как основное средство и отражают по строке 120 баланса, если одновременно соблюдены следующие условия:

- оно используется в производстве, необходимо для управленческих нужд фирмы или для сдачи в аренду (наем), прокат, лизинг;
- фирма будет использовать имущество свыше 12 месяцев;
- фирма не будет его перепродавать;
- имущество может приносить доход.

Единица учета основных средств - это инвентарный объект.

Таким объектом могут быть:

- отдельный предмет (шкаф, автомобиль, холодильник и т.д.);
- единый комплекс из нескольких предметов, которые смонтированы на общем фундаменте или имеют общее управление (персональный компьютер, в состав которого входят системный блок, монитор, клавиатура, мышь).

Как приобрести основные средства

Основные средства отражают в бухгалтерском учете по первоначальной стоимости.

Первоначальная стоимость - это сумма фактических затрат на приобретение или создание основного средства. Она зависит от того, как основное средство было получено.

Основные средства могут быть:

- куплены;
- внесены учредителями в качестве вкладов в уставный капитал;
- получены безвозмездно (подарены);
- изготовлены силами фирмы.

Покупка

По правилам бухгалтерского учета в первоначальную стоимость купленного основного средства включают все расходы фирмы на покупку. Такими расходами являются:

- суммы, уплаченные продавцу основного средства по договору (за исключением НДС, который принимают к вычету);

- невозмещаемые налоги и госпошлина, уплаченные в связи с приобретением основного средства (например, НДС по оборудованию, на котором производят продукцию, освобожденную от этого налога);

- расходы на доработку основного средства (например, по его монтажу);

- затраты по регистрации прав на основное средство (например, регистрация автомобиля в ГИБДД);

- суммы, уплаченные за информационные, консультационные и посреднические услуги при покупке основного средства;

- услуги нотариуса по регистрации договора, по которому фирма получает право собственности на основное средство;

- затраты по кредитам (займам), взятым на покупку основного средства, которое является инвестиционным активом, до постановки его на учет.

- другие затраты, непосредственно связанные с приобретением основного средства.

В бухгалтерском и налоговом учете первоначальную стоимость купленного основного средства формируют по-разному. Подробнее об этом читайте на с. 365.

Все перечисленные затраты учитывайте по дебету счета 08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчет (в зависимости от вида купленного имущества):

- 08-1 "Приобретение земельных участков";

- 08-2 "Приобретение объектов природопользования";

- 08-4 "Приобретение отдельных объектов основных средств";

- 08-7 "Приобретение взрослых животных".

Если ваша фирма платит НДС, то сумму налога при покупке основного средства в его первоначальную стоимость не включайте, а учитывайте на счете 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям", субсчет 1 "Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств".

После оприходования основного средства примите налог к вычету (на основании счета-фактуры продавца).

Если ваша фирма не платит НДС, то на сумму налога увеличьте первоначальную стоимость основного средства.

Покупку основного средства отразите проводками:

Дебет 08 Кредит 60 (71, 76...)

- учтены затраты по покупке основного средства;

Дебет 19-1 Кредит 60 (71, 76...)

- учтен НДС по затратам на покупку основного средства;

Дебет 60 (71, 76...) Кредит 50 (51)

- оплачены основное средство и затраты на его покупку;

Дебет 01 Кредит 08

- объект основных средств введен в эксплуатацию;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"

Кредит 19-1

- принят к вычету НДС по расходам на покупку основного средства (на основании счета-фактуры продавца).

Пример. В декабре 2008 г. ЗАО "Актив" приобрело по договору станок.

Он стоит 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.). Расходы на доставку станка до цеха фирмы и его монтаж составили 23 600 руб. (в том числе НДС - 3600 руб.).

Бухгалтер "Актива" сделал проводки:

Дебет 08-4 Кредит 60

- 100 000 руб. (118 000 - 18 000) - учтены расходы по покупке станка;

Дебет 19-1 Кредит 60

- 18 000 руб. - учтена сумма НДС по станку;

Дебет 08-4 Кредит 60

- 20 000 руб. (23 600 - 3600) - учтены расходы по доставке и монтажу станка;

Дебет 19-1 Кредит 60

- 3600 руб. - учтена сумма НДС по расходам на доставку и монтаж станка;

Дебет 01 Кредит 08-4

- 120 000 руб. (100 000 + 20 000) - станок введен в эксплуатацию;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"

Кредит 19-1

- 21 600 руб. (18 000 + 3600) - принят к вычету НДС;

Дебет 60 Кредит 51

- 141 600 руб. (118 000 + 23 600) - оплачены станок и расходы на его доставку и монтаж.

В балансе "Актива" за 2008 г. по строке 120 бухгалтер указал первоначальную стоимость станка в сумме 120 000 руб.

Купив основное средство, вы должны определить, нуждается оно в госрегистрации или нет. По ст. 164 Гражданского кодекса регистрации подлежат сделки с землей и недвижимостью, а также с определенными видами движимого имущества. Недвижимость - это те объекты, которые прочно связаны с землей. Переместить такие объекты без ущерба для них невозможно (водные объекты, лес, многолетние насаждения,

здания, сооружения и т.д.). Например, недвижимостью считается ангар, который построен на земле и при перемещении в другое место разрушится. Если ангар разобрали, то он перестал быть недвижимостью. Как только ангар установят на новом месте, он вновь станет недвижимостью. А вот бытовка на колесах или железнодорожный вагон не имеют прочной связи с землей, их перемещение не может причинить ущерб их назначению.

Однако из этого правила есть исключения. По Гражданскому кодексу к недвижимости также относят:

- воздушные и морские суда;
- суда внутреннего плавания;
- космические объекты;
- предприятие как имущественный комплекс в целом.

Некоторые движимые основные средства также должны пройти госрегистрацию. Это отдельные виды оборудования (например, технологическое оборудование для производства этилового спирта или алкогольной продукции) и транспортные средства.

Так, зарегистрировать надо:

- автомототранспортные средства с рабочим объемом двигателя более 50 куб. см и максимальной скоростью более 50 км/ч;
- тракторы;
- самоходные дорожно-строительные и другие машины, а также прицепы к ним.

Автомототранспортные средства, предназначенные для движения по автодорогам, регистрируют подразделения ГИБДД.

Тракторы, самоходные дорожно-строительные машины и прицепы к ним регистрируют территориальные отделения Гостехнадзора. До тех пор пока основное средство не прошло государственную регистрацию, его можно учитывать либо на счете 08, либо на отдельном субсчете "Основные средства, не прошедшие госрегистрацию" счета 01. Конкретный порядок учета установите в учетной политике.

После регистрации его включают в состав основных средств и учитывают в обычном порядке.

Пример. В декабре 2008 г. ЗАО "Актив" приобрело легковой автомобиль "ВАЗ-21099" стоимостью 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.).

Бухгалтер "Актива" сделал проводки:

Дебет 08-4 Кредит 60

- 100 000 руб. (118 000 - 18 000) - учтены расходы по покупке автомобиля (без НДС);

Дебет 19-1 Кредит 60

- 18 000 руб. - учтена сумма НДС по автомобилю (согласно счету-фактуре продавца);

Дебет 01, субсчет "Основные средства, не прошедшие госрегистрацию"

Кредит 08-4

- 100 000 руб. - автомобиль учтен на отдельном субсчете;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"

Кредит 19-1

- 18 000 руб. - НДС принят к вычету;

Дебет 60 Кредит 51

- 118 000 руб. - оплачен счет продавца.

За регистрацию автомобиля в ГИБДД (проведение технического осмотра, получение свидетельства о регистрации транспортного средства и номерных знаков) фирма заплатила 700 руб.

Эту сумму бухгалтер "Актива" отразил записями:

Дебет 71 Кредит 50

- 700 руб. - выданы из кассы деньги подотчетному лицу для оплаты регистрационных сборов;

Дебет 01, субсчет "Основные средства, не прошедшие госрегистрацию"

Кредит 71

- 700 руб. - плата за регистрацию учтена в балансовой стоимости автомобиля (на основании авансового отчета подотчетного лица);

Дебет 01

Кредит 01, субсчет "Основные средства, не прошедшие госрегистрацию"

- 100 700 руб. (100 000 + 700) - автомобиль зачислен в состав основных средств.

Первоначальную стоимость автомобиля (100 700 руб.) бухгалтер указал в строке 120 баланса "Актива" за 2008 г.

Как учесть основные средства стоимостью до 20 000 рублей

Основные средства, первоначальная стоимость которых не превышает 20 000 руб. (без НДС), разрешено отражать в составе материально-производственных запасов.

Пример. В 2008 г. ЗАО "Актив" купило сейф для хранения денег стоимостью 14 160 руб. (в том числе НДС - 2160 руб.).

Расходы по его установке составили 1180 руб. (в том числе НДС - 180 руб.).

Поэтому сейф принят "Активом" к учету в составе основных средств.

Бухгалтер "Актива" сделал проводки:

Дебет 08-4 Кредит 60
- 12 000 руб. (14 160 - 2160) - отражены затраты на покупку сейфа;
Дебет 19-1 Кредит 60
- 2160 руб. - учтен НДС по купленному сейфу;
Дебет 08-4 Кредит 60
- 1000 руб. (1180 - 180) - отражены затраты на установку сейфа;
Дебет 19-1 Кредит 60
- 180 руб. - учтен НДС по затратам на установку сейфа;
Дебет 01 Кредит 08-4
- 13 000 руб. (12 000 + 1000) - сейф введен в эксплуатацию;
Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"
Кредит 19-1
- 2340 руб. (2160 + 180) - принят к вычету НДС;
Дебет 60 Кредит 51
- 15 340 руб. (14 160 + 1180) - оплачен счет поставщика.

Покупка 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 допустимы только в рублях. Поэтому цену, установленную в валюте или условных единицах, пересчитайте в рубли.

Так, договор купли-продажи может содержать условие, что основные средства покупатель оплачивает в рублях по курсу иностранной валюты на день перечисления денег или по курсу, установленному в договоре.

В такой ситуации бухгалтеру необходимо:

- отразить задолженность перед поставщиком на момент перехода права собственности на основные средства (по курсу иностранной валюты, действующему на этот момент, или по курсу, установленному в договоре);

- скорректировать (увеличить или уменьшить) задолженность исходя из сумм, фактически перечисленных поставщику.

Основные средства надо учитывать в бухучете по курсу, который действовал на дату совершения операции (п. 9 ПБУ 3/2006). То есть стоимость имущества определяется по курсу на дату его оприходования (для основных средств это постановка на счет 07 или 08). И в дальнейшем стоимость меняться не должна (п. 10 ПБУ 3/2006).

Обратите внимание: больше не нужно пересчитывать (после принятия к бухгалтерскому учету) полученные и выданные авансы в связи с изменением курса. Заранее оплаченные организацией основные средства признаются в бухгалтерском учете в рублевой оценке. Рассчитать ее надо, исходя из курса, действовавшего на дату выданного аванса. Если курс иностранной валюты менялся между датой возникновения обязательства и датой его погашения, то возникшую курсовую разницу следует отразить в составе прочих доходов или расходов. При этом входной НДС останется без изменения (п. 1 ст. 172 НК РФ). Если образовалась положительная разница (курс валюты по отношению к рублю снизился), то в учете это отразите так:

Дебет 60 Кредит 91/1
- отражена положительная курсовая разница.

Если образовалась отрицательная разница (курс валюты по отношению к рублю повысился), то в учете это отразите следующими проводками:

Дебет 91/2 Кредит 60
- отражена отрицательная курсовая разница.

Пример. ЗАО "Актив" в мае 2008 г. приобрело у российской фирмы копировальный аппарат стоимостью 590 долл. США (в том числе НДС - 90 долл. США). Договором предусмотрена оплата в рублях по официальному курсу на день перечисления денег. На дату принятия ксерокса к бухгалтерскому учету курс доллара США составлял 25,80 руб/USD. В июне копировальный аппарат был оплачен и введен в эксплуатацию. На момент оплаты курс доллара США составил 26,05 руб/USD.

В мае 2008 г. бухгалтер "Актива" сделал проводки:

Дебет 08 Кредит 60
- 12 900 руб. ((590 USD - 90 USD) x 25,80 руб/USD) - учтены затраты на приобретение ксерокса;
Дебет 19 Кредит 60
- 2322 руб. (90 USD x 25,80 руб/USD) - учтен НДС по приобретенному ксероксу.

В июне 2008 г. бухгалтер "Актива" сделал проводки:

Дебет 60 Кредит 51
- 15 370 руб. (590 USD x 26,05 руб/USD) - оплачен счет поставщика;
Дебет 91-2 Кредит 60
- 148 руб. ((26,05 руб/USD - 25,80 руб/USD) x 590 USD) - отражена отрицательная курсовая разница;
Дебет 01 Кредит 08
- 12 900 руб. - введен в эксплуатацию копировальный аппарат;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"
Кредит 19
- 2322 руб. - принят к вычету НДС.
Стоимость ксерокса (12 900 руб.) бухгалтер указал по строке 120 баланса за полугодие.

Как учесть купленные подержанные основные средства

Если вы купили основное средство, уже бывшее в эксплуатации (например, подержанный автомобиль), определите его первоначальную стоимость также исходя из договорной цены покупки и затрат на приобретение.

Приобретение подержанных основных средств в учете отразите точно так же, как обычную покупку. Сумму амортизации, начисленную прежним владельцем, при оприходовании основного средства учитывать не надо.

Однако сведения о том, как долго тот использовал данный объект, будут вам полезны при начислении на него амортизации.

Как выгоднее учесть купленное основное средство

Единый комплекс из нескольких предметов, которые смонтированы на едином фундаменте или имеют общее управление, учитывают как отдельный объект основных средств.

Поясним сказанное на примере.

Пример. В декабре 2008 г. ЗАО "Актив" приобрело персональный компьютер.
В счете была обозначена стоимость составных частей компьютера:
- системный блок - 11 800 руб. (в том числе НДС - 1800 руб.);
- монитор - 4130 руб. (в том числе НДС - 630 руб.);
- клавиатура - 295 руб. (в том числе НДС - 45 руб.);
- мышь - 177 руб. (в том числе НДС - 27 руб.).
Итого стоимость компьютера - 16 402 руб. (в том числе НДС - 2502 руб.).
Все части компьютера могут функционировать только в составе единого комплекса. Поэтому бухгалтер "Актива" учел их как один инвентарный объект.
Эту операцию он отразил записями:
Дебет 08-4 Кредит 60
- 13 900 руб. (16 402 - 2502) - учтен компьютер на балансе фирмы (по стоимости составных частей без НДС);
Дебет 19-1 Кредит 60
- 2502 руб. - учтена сумма НДС согласно счету-фактуре продавца;
Дебет 60 Кредит 51
- 16 402 руб. - оплачен счет продавца.
Доставку компьютера (295 руб., в том числе НДС - 45 руб.) "Актив" дополнительно оплатил наличными из кассы через подотчетное лицо:
Дебет 71 Кредит 50
- 295 руб. - выданы из кассы деньги подотчетному лицу для оплаты доставки компьютера;
Дебет 08-4 Кредит 71
- 250 руб. (295 - 45) - плата за доставку учтена в балансовой стоимости компьютера (на основании авансового отчета подотчетного лица);
Дебет 19-1 Кредит 71
- 45 руб. - учтен НДС по расходам на доставку (на основании счета-фактуры транспортной фирмы).
Когда компьютер ввели в эксплуатацию, бухгалтер "Актива" сделал проводки:
Дебет 01 Кредит 08-4
- 14 150 руб. (13 900 + 250) - компьютер зачислен в состав основных средств;
Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"
Кредит 19-1
- 2547 руб. (2502 + 45) - принят к вычету НДС.
В балансе "Актива" за 2008 г. по строке 120 указана первоначальная стоимость компьютера в сумме 14 150 руб.

Учитывать разные части основного средства как единый инвентарный объект зачастую неудобно и невыгодно фирме. К тому же отдельные части компьютера могут обойтись не дороже 20 000 руб., а стоимость всего компьютера окажется выше. Тогда его нужно будет отражать в составе амортизируемого имущества. Поэтому иногда выгоднее списать стоимость имущества на расходы по частям.

Обратите внимание: с 1 января 2008 г. лимит "малоценных" основных средств в бухгалтерском и налоговом учете совпадает.

Поэтому удастся избежать применения ПБУ 18/02 "Учет расходов по налогу на прибыль организаций".

Чтобы учесть разные части основного средства как отдельные объекты, нужно лишь установить по ним разные сроки полезного использования.

Срок полезного использования того или иного основного средства фирма устанавливает самостоятельно. Примерные сроки определены в Постановлении Правительства РФ от 1 января 2002 г. N 1 "О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы".

Пример. В декабре 2008 г. ЗАО "Актив" приобрело компьютер стоимостью 11 800 руб. (в том числе НДС - 1800 руб.) и принтер стоимостью 5900 руб. (в том числе НДС - 900 руб.).

Срок полезного использования компьютера был установлен в 48 месяцев, а принтера - в 36 месяцев.

При оприходовании техники бухгалтер "Актива" сделал записи:

Дебет 10 Кредит 60

- 20 000 руб. (23 600 - 3600) - оприходован компьютер;

Дебет 19-3 Кредит 60

- 3600 руб. - учтен НДС по компьютеру;

Дебет 10 Кредит 60

- 5000 руб. (5900 - 900) - оприходован принтер;

Дебет 19-3 Кредит 60

- 900 руб. - учтен НДС по принтеру;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"

Кредит 19-3

- 4500 руб. (3600 + 900) - НДС по компьютеру и принтеру принят к налоговому вычету;

Дебет 60 Кредит 51

- 29 500 руб. (23 600 + 5900) - перечислены деньги за компьютер и принтер;

Так как цена каждого объекта основных средств не превышает 20 000 руб., фирма списала их на затраты.

Бухгалтер отразил это проводкой:

Дебет 26 Кредит 10

- 20 000 руб. - списана стоимость компьютера;

Дебет 26 Кредит 10

- 5000 руб. - списана стоимость принтера.

Амортизацию по этому имуществу бухгалтер "Актива" не начислял и его стоимость в Бухгалтерском балансе не показывал.

Как видно из примера, такой вариант более выгоден фирме:

- стоимость основных средств включена в расходы единовременно;
- бухгалтеру не надо начислять по ним амортизацию;
- фирма сэкономит налог на имущество.

Вклад в уставный капитал

Если ваша фирма получила основное средство в качестве вклада в уставный капитал, учтите его на балансе по стоимости, согласованной между учредителями.

В акционерных обществах цену основного средства, которую устанавливают акционеры, должен подтвердить независимый оценщик (п. 3 ст. 34 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. N 208-ФЗ "Об акционерных обществах").

Для обществ с ограниченной ответственностью это правило действует, только если основное средство стоит дороже 20 000 руб. (п. 2 ст. 15 Федерального закона от 8 февраля 1998 г. N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью").

Как отразить поступление основных средств в качестве вклада в уставный капитал, покажет пример.

Пример. В отчетном году ЗАО "Актив" (учредитель) передало ООО "Пассив" оборудование в качестве вклада в уставный капитал.

Его согласованная и подтвержденная оценщиком стоимость равна 500 000 руб.

Остаточная балансовая стоимость оборудования в учете "Актива" составляет 550 000 руб. На нее приходится НДС в сумме 99 000 руб.

Расходы по доставке оборудования составили 11 800 руб. (в том числе НДС - 1800 руб.).

Бухгалтер "Пассива" сделал в учете проводки:

Дебет 75-1 Кредит 80

- 500 000 руб. - отражена задолженность "Актива" по вкладу в уставный капитал;

Дебет 08-4 Кредит 75-1

- 401 000 руб. (500 000 - 99 000) - принято к учету полученное оборудование;

Дебет 19 Кредит 75-1

- 99 000 руб. - учтен НДС по оборудованию;

Дебет 08-4 Кредит 60

- 10 000 руб. (11 800 - 1800) - отражены транспортные расходы;

Дебет 19-1 Кредит 60

- 1800 руб. - учтен НДС по транспортным расходам;

Дебет 01 Кредит 08-4

- 411 000 руб. (401 000 + 10000) - оборудование введено в эксплуатацию;
Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"
Кредит 19
- 100 800 руб. (99 000 + 1800) - принят к вычету НДС.
В балансе "Пассива" за отчетный год по строке 120 указана стоимость оборудования в сумме 411 000 руб. за вычетом начисленной по нему амортизации.

Дарение

Если фирма получила основные средства безвозмездно, то оцените их по рыночной цене на аналогичное имущество. Однако имейте в виду: сделки дарения на сумму более 500 руб. между коммерческими фирмами запрещены (ст. 575 ГК РФ).

Таким образом, безвозмездно получить основные средства ваша фирма может только от физических лиц, некоммерческих организаций, а также от государственных и муниципальных органов.

Сумму НДС по такому основному средству, которую уплатила передающая сторона, нельзя принять к вычету. Этот налог увеличивает первоначальную стоимость основного средства.

Безвозмездное получение основных средств отразите проводкой:
Дебет 08-4 Кредит 98-2
- получены основные средства безвозмездно;
Дебет 19-1 Кредит 98-2
- учтен НДС по основным средствам, полученным безвозмездно.
При вводе основных средств в эксплуатацию сделайте запись:
Дебет 08-4 Кредит 19-1
- НДС учтен в стоимости основных средств;
Дебет 01 Кредит 08-4
- основные средства введены в эксплуатацию.

Стоимость материальных ценностей, подаренных другой фирмой или физическим лицом, облагают налогом на прибыль.

Его нужно заплатить по итогам периода, в котором получены основные средства.

Исключение составляют ценности, которые подарены фирмой (гражданином), имеющей в вашем уставном капитале долю не менее 50 процентов.

При этом полученное имущество не облагают налогом на прибыль, только если оно не будет передано третьим лицам в течение года со дня получения.

Пример. В 2008 г. ЗАО "Актив" получило безвозмездно от органа местного самоуправления технологическое оборудование. Его рыночная цена составила 360 000 руб. (в том числе НДС).

Бухгалтер "Актива" сделал проводки:
Дебет 08-4 Кредит 98-2
- 360 000 руб. - оприходовано по рыночной цене безвозмездно полученное оборудование;
Дебет 01 Кредит 08-4
- 360 000 руб. - оборудование введено в эксплуатацию.
В балансе "Актива" за 2008 г. по строке 120 отражена первоначальная стоимость оборудования в сумме 360 000 руб.

Стоимость подаренного вам основного средства, учтенную как доходы будущих периодов, спишите по мере начисления амортизации. Эту операцию отразите записями:
Дебет 20 (23, 44...) Кредит 02
- начислена амортизация по безвозмездно полученному основному средству;
Дебет 98-2 Кредит 91-1
- доля доходов будущих периодов учтена в составе прочих доходов в части начисленной амортизации.

Создание самой фирмой

Основное средство фирма может построить. Есть два способа строительства:
- подрядный (если работы проводят сторонние фирмы-подрядчики);
- хозяйственный (если фирма строит самостоятельно).

В учете первоначальная стоимость основных средств, построенных любым из этих способов, включает в себя все затраты на строительство и ввод в эксплуатацию: расходы на покупку материалов, приобретение и монтаж оборудования, оплату труда рабочих и т.д.

После завершения подрядных работ оформляют акт с указанием сметной стоимости строительства. На основании такого акта сделайте проводки:
Дебет 08-3 Кредит 60
- отражена стоимость строительных работ;
Дебет 19-1 Кредит 60
- отражена сумма НДС, указанная в счете-фактуре подрядной фирмы.

Пример. В 2008 г. ЗАО "Актив" начало строительство административного здания. Строительство вели подрядным способом. Стоимость всех работ составила 2 360 000 руб. (в том числе НДС - 360 000 руб.).

После подписания акта бухгалтер "Актива" сделал проводки:

Дебет 08-3 Кредит 60

- 2 000 000 руб. (2 360 000 - 360 000) - учтена стоимость строительных работ;

Дебет 19-1 Кредит 60

- 360 000 руб. - учтена сумма НДС по подрядным работам;

Дебет 01, субсчет "Основные средства, не прошедшие госрегистрацию"

Кредит 08

- 2 000 000 руб. - учтено построенное здание после его ввода в эксплуатацию.

После государственной регистрации здания бухгалтер сделал проводки:

Дебет 01

Кредит 01, субсчет "Основные средства, не прошедшие госрегистрацию"

- 2 000 000 руб. - построенный объект зачислен в состав основных средств;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"

Кредит 19-1

- 360 000 руб. - НДС принят к вычету;

Дебет 60 Кредит 51

- 2 360 000 руб. - оплачены расходы по строительству.

В балансе "Актива" за 2008 г. стоимость здания (2 000 000 руб.) отражена по строке 120.

При хозяйственном способе строительные работы фирма проводит самостоятельно (без привлечения подрядчиков).

В этом случае все затраты на строительство (стоимость строительных материалов, амортизацию основных средств, используемых при строительстве, заработную плату рабочих и т.п.) также учитывают по дебету счета 08 "Вложения во внеоборотные активы".

В учете отразите это так:

Дебет 08-3 Кредит 10 (02, 07, 70, 69...)

- отражены затраты на строительные работы, выполненные собственными силами.

Стоимость строительно-монтажных работ для собственных нужд фирмы облагают НДС. При этом сумму налога можно поставить к вычету только при условии, что:

- построен объект производственного назначения;
- сумма НДС перечислена в бюджет.

Пример. В июле 2008 г. "Актив" начал строить склад хозспособом.

Затраты по строительству составили 1 190 000 руб., в том числе:

- стоимость материалов - 590 000 руб. (в том числе НДС - 90 000 руб.);
- зарплата строительных рабочих (с учетом ЕСН и взносов на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний) - 400 000 руб.;
- амортизация строительных машин и оборудования - 200 000 руб.

Бухгалтер "Актива" сделал проводки:

Дебет 10 Кредит 60

- 500 000 руб. (590 000 - 90 000) - оприходованы материалы для строительства;

Дебет 19-3 Кредит 60

- 90 000 руб. - учтен НДС по оприходованным материалам;

Дебет 60 Кредит 51

- 590 000 руб. - оплачены материалы;

Дебет 08-3 Кредит 10

- 500 000 руб. - списаны материалы на строительство;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"

Кредит 19-3

- 90 000 руб. - принят к вычету НДС по материалам (в периоде их списания);

Дебет 08-3 Кредит 70, 69, 68

- 400 000 руб. - начислены зарплата, ЕСН и взносы на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний;

Дебет 08-3 Кредит 02

- 200 000 руб. - начислена амортизация по строительному оборудованию;

Дебет 19-1

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 198 000 руб. (1 100 000 руб. x 18%) - начислен НДС по хозспособу.

В сентябре 2008 г. склад был введен в эксплуатацию.

Бухгалтер сделал проводку:

Дебет 01 Кредит 08-3

- 1 100 000 руб. (500 000 + 400 000 + 200 000) - склад введен в эксплуатацию.

Стоимость склада (1 100 000 руб.) бухгалтер "Актива" отразил в строке 120 баланса за 2008 г. (за вычетом амортизации).

Как учесть особенные основные средства

Жилой фонд

Особенности бухгалтерского учета объектов жилого фонда определены Минфином России в Письме от 29 октября 1993 г. N 118 "Об отражении в бухгалтерском учете отдельных операций в жилищно-коммунальном хозяйстве".

Так, приобретенные объекты жилого фонда учитывайте в первоначальной стоимости по дебету счета 01 "Основные средства", субсчет "Жилой фонд", в корреспонденции со счетом 08 "Вложения во внеоборотные активы".

Пример. В декабре 2008 г. предприятие заключило договор купли-продажи коттеджа, находящегося на балансе другой фирмы, чтобы предоставить для постоянного проживания семье своего работника.

Цена коттеджа по договору купли-продажи - 1 180 000 руб., в том числе НДС - 180 000 руб.

На балансе продавца коттедж числился по стоимости 500 000 руб., начисленная по нему амортизация составила 90 000 руб.

Операции по покупке коттеджа предприятие отразило записями:

Дебет 08 Кредит 60

- 1 000 000 руб. - отражена стоимость приобретаемого коттеджа (без НДС);

Дебет 19 Кредит 60

- 180 000 руб. - отражен НДС;

Дебет 01, субсчет "Жилой фонд"

Кредит 08

- 1 000 000 руб. - оприходован коттедж;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"

Кредит 19

- 180 000 руб. - принят к вычету НДС

В балансе за 2008 г. стоимость коттеджа (1 000 000 руб.) показана по строке 120.

С 1 января 2006 г. все объекты основных средств надо амортизировать. Только по объектам ОС некоммерческих организаций амортизацию не начисляют. По ним на забалансовом счете производят обобщение информации о суммах износа, начисленных линейным способом. Если эксплуатация жилищного фонда приносит фирме хоть какую-то экономическую выгоду, то соответствующие объекты амортизируют в общеустановленном порядке. По объектам жилищного фонда, принятым к учету до 1 января 2006 г., порядок ведения бухгалтерского учета остается прежним. По этим объектам по-прежнему необходимо начислять износ на забалансовом счете 010 "Износ основных средств". Делать это надо ежемесячно, применяя линейный способ (Письмо Минфина России от 18 апреля 2005 г. N 03-06-01-04/204).

Стационарные телефоны

Как правило, в состав расходов, связанных с установкой телефонов, входят затраты на покупку телефонных аппаратов, прокладку кабельных линий, подключение к местной телефонной сети с предоставлением нового телефонного номера. Обычно телефонный аппарат стоит менее 20 000 руб. Поэтому его можно учитывать на счете 10 "Материалы" и списывать на расходы сразу при передаче в эксплуатацию.

Если в телефонных кабелях связи нет свободных абонентских линий, то строительные работы по прокладке новых линий связи фирма может провести за свой счет, в том числе заключив договор подряда с телефонным узлом. После выполнения этих работ телефонный узел заключает с фирмой договор на оказание услуг телефонной связи. Затраты на прокладку кабельной линии по мере оплаты и выполнения работ отразите на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы".

По завершении работ и составлении акта о вводе линии в эксплуатацию спишите затраты в дебет счета 01 "Основные средства".

Пример. ООО "Пассив" (арендатор) заключило с ЗАО "Актив" (арендодатель) договор аренды производственных помещений сроком на 2 года. Так как в помещении не было телефонов, а они необходимы для работы, то с согласия "Актива" арендатор подал заявление в местный телефонный узел о заключении договора на оказание услуг телефонной связи. Поскольку на арендуемой территории не было свободных линий связи, в ноябре 2008 г. "Пассив" заключил с телефонным узлом договор подряда на прокладку новой кабельной линии. Договорная стоимость работ составила 24 780 руб. (в том числе НДС - 3780 руб.).

В учете "Пассива" бухгалтер сделал проводки:

Дебет 08 Кредит 60

- 21 000 руб. - отражена стоимость работ (без НДС) по прокладке телефонной линии;

Дебет 19 Кредит 60

- 3780 руб. - отражен НДС;

Дебет 60 Кредит 51

- 24 780 руб. - оплачены работы по прокладке телефонной линии;

Дебет 01 Кредит 08
- 21 000 руб. - введена в эксплуатацию телефонная линия;
Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"
Кредит 19
- 3780 руб. - НДС принят к вычету.
Стоимость телефонной линии (21 000 руб.) бухгалтер отразил в строке 120 баланса за 2008 г.

Сооружения связи, построенные за счет фирмы, она может передать телефонной компании в собственность, в безвозмездное пользование или на техническое обслуживание. Если сооружения связи не переданы телефонному узлу, фирма эксплуатирует их самостоятельно в соответствии с нормативно-техническими документами.

Стоимость принятой на учет телефонной линии будет погашаться путем ежемесячного начисления амортизации. Если кабельная линия проложена за счет средств арендатора, то по окончании срока аренды она останется в арендуемом помещении. В данном случае ее считают улучшением арендованного имущества, причем неотделимым. Учет у арендатора передачи линии на баланс арендодателя зависит от условий договора аренды.

Если кабельную сеть проложили с согласия арендодателя, он обязан возместить арендатору все затраты на нее (ст. 623 ГК РФ). Оплатить стоимость улучшений арендодатель может или после прекращения договора, или на других условиях. Главное - определить в договоре момент передачи неотделимых улучшений на баланс арендодателя - сразу после улучшений или по окончании срока аренды. До передачи неотделимых улучшений арендодателю арендатор может учесть их как самостоятельный объект основных средств. А саму передачу отразить как продажу прочих активов. В этом случае передачу линии арендатор отразит на счете 91 "Прочие доходы и расходы".

Пример. Используем данные предыдущего примера. Предположим, что через 1,5 месяца после подписания акта о вводе телефонной линии в эксплуатацию договор аренды был расторгнут. За это время арендатор успел начислить амортизацию телефонной линии в сумме 100 руб.

Так как договор аренды предусматривал возмещение арендатору стоимости неотделимых улучшений, то стороны согласовали сумму возмещения в размере 12 980 руб. (включая НДС). Эту сумму арендодатель (ЗАО "Актив") перечислил на расчетный счет арендатора (ООО "Пассив").

В учете бухгалтер "Пассива" сделал проводки:
Дебет 62 (76) Кредит 91-1
- 12 980 руб. - передана телефонная линия ЗАО "Актив" согласно акту приема-передачи основных средств;
Дебет 01, субсчет "Выбытие основных средств"
Кредит 01
- 11 000 руб. - списана стоимость телефонной линии;
Дебет 02
Кредит 01, субсчет "Выбытие основных средств"
- 100 руб. - списана начисленная амортизация;
Дебет 91-2
Кредит 01, субсчет "Выбытие основных средств"
- 10 900 руб. (11 000 - 100) - списана остаточная стоимость телефонной линии;
Дебет 91-2
Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"
- 1980 руб. (12 980 руб. x 18% : 118%) - начислен НДС;
Дебет 91-9 Кредит 99
- 100 руб. (12 980 - 10 900 - 1980) - определен финансовый результат от передачи телефонной линии (по окончании месяца);
Дебет 51 Кредит 62, 76
- 12 980 руб. - поступила оплата от "Актива" за переданную телефонную линию.
На балансе "Пассива" телефонная линия больше не числится.

По мнению налоговиков, затраты на подключение любого нового объекта основных средств относятся к капитальным. Действительно, затраты на получение доступа к телефонной сети носят долгосрочный характер. Это связано с тем, что договор между абонентом и оператором на услуги телефонной связи в основном является бессрочным. Исключением может быть заключение договора между узлом связи и фирмой, арендующей помещение на определенный срок. Тогда на такой же срок будет заключен и договор.

Кроме того, Федеральный закон от 7 июля 2003 г. N 126-ФЗ "О связи" определяет услуги телефонной связи как продукт деятельности по приему, обработке, передаче и доставке сообщений по линиям электросвязи. Как видно, под услугами здесь подразумевают использование уже готовой телефонной сети.

Исходя из сказанного можно предложить два способа учета затрат на подключение нового телефона:
- в составе затрат на строительство кабельной линии;
- в составе расходов будущих периодов.

Если подключение к местной телефонной сети и получение нового телефонного номера произошло до подписания акта о вводе новой линии в эксплуатацию, то затраты на подключение спишите на строительство кабельной линии:

Дебет 08 Кредит 60

- отражена стоимость работ по прокладке телефонной линии;

Дебет 19 Кредит 60

- отражен НДС по работам, связанным с прокладкой линии;

Дебет 60 Кредит 51

- оплачены работы по прокладке телефонной линии;

Дебет 76 Кредит 51

- оплачены услуги телефонного узла по подключению к телефонной сети;

Дебет 08 Кредит 76

- отражены затраты на подключение;

Дебет 19 Кредит 76

- отражен НДС по затратам на подключение;

Дебет 01 Кредит 08

- кабельная линия введена в эксплуатацию по акту;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"

Кредит 19

- принят к вычету НДС.

Если фирма, заключая договор на услуги связи, хочет продать (подарить, вернуть собственнику) телефонизируемое помещение спустя короткое время, то затраты на подключение номера отражайте на счете 97 "Расходы будущих периодов". Тогда период списания этих расходов будет равен планируемому времени использования помещения.

Пример. В январе 2008 г. ООО "Пассив" (арендатор) заключило с телефонным узлом договор об услугах связи сроком на 1 год. За подключение к местной телефонной сети предприятие уплатило 7080 руб. (в том числе НДС - 1080 руб.).

Бухгалтер сделал записи:

Дебет 97 Кредит 60

- 6000 руб. - отражена стоимость подключения к телефонной сети;

Дебет 19 Кредит 60

- 1080 руб. - отражен НДС по подключению;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"

Кредит 19

- 1080 руб. - принят к вычету НДС;

Дебет 60 Кредит 51

- 7080 руб. - оплачена стоимость подключения.

В течение 2008 г. бухгалтер "Пассива" ежемесячно делал проводку:

Дебет 26 Кредит 97

- 500 руб. (6000 руб. : 12 мес.) - отнесена на себестоимость часть стоимости подключения.

Мобильные телефоны

Есть два способа организовать на фирме мобильную телефонную связь. Компания может:

- приобрести телефонные аппараты и учесть их на балансе;
- использовать телефонные аппараты сотрудников.

При покупке мобильного телефона для сотрудника фирма оплачивает: стоимость телефонного аппарата и расходы, связанные с подключением к оператору сотовой связи.

Телефонный аппарат стоимостью не более 20 000 руб. можно учесть на счете 10 "Материалы" и списать на расходы при передаче в эксплуатацию. Это правило действует как в налоговом, так и в бухгалтерском учете.

Если же телефонный аппарат с подключением стоит более 20 000 руб., то его учитывают в составе основных средств и по нему начисляют амортизацию.

Если у сотрудника уже имеется телефонный аппарат и он согласен использовать его для служебных переговоров, фирма может просто купить sim-карту и установить ее на аппарат сотрудника. В этом случае можно поступить так: либо арендовать у сотрудника телефонный аппарат, либо выплачивать ему компенсацию за использование личного имущества в служебных целях.

Пример. В сентябре 2008 г. ООО "Пассив" заключило договор с оператором сотовой связи на подключение мобильного телефона (приобрело sim-карту). Стоимость подключения составила 236 руб. (в том числе НДС - 36 руб.). Телефонный аппарат принадлежит сотруднику "Пассива" и стоит 5310 руб. "Пассив" заключил с сотрудником договор аренды телефона. Ежемесячная арендная плата составляет 900 руб.

Бухгалтер "Актива" в учете сделал проводки:

Дебет 001

- 5310 руб. - учтен на забалансовом счете телефон, арендованный у сотрудника;

Дебет 60 Кредит 51

- 236 руб. - оплачены услуги по подключению к оператору сотовой связи;

Дебет 26 (20, 44) Кредит 60

- 200 руб. (236 - 36) - списаны на затраты расходы на подключение телефона к оператору связи;

Дебет 19 Кредит 60

- 36 руб. - учтен НДС за услугу по подключению телефона;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"

Кредит 19

- 36 руб. - принят к вычету НДС.

В этом же месяце бухгалтер "Пассива" начислил сотруднику арендную плату за использование его телефонного аппарата в служебных целях. С нее он удержал и перечислил в бюджет налог на доходы физических лиц. Однако ЕСН и взносы по травматизму бухгалтер не начислил (п. 1 ст. 236 НК РФ).

В учете сделаны записи:

Дебет 26 (25, 44) Кредит 73

- 900 руб. - начислена арендная плата за использование телефонного аппарата сотрудника;

Дебет 73

Кредит 68, субсчет "Расчеты по налогу на доходы физических лиц"

- 117 руб. (900 руб. x 13%) - удержан налог на доходы физических лиц с арендной выплаты сотруднику;

Дебет 73 Кредит 50

- 783 руб. (900 - 117) - выплачена сотруднику арендная плата.

Фирма может назначить сотруднику ежемесячную компенсацию за использование его личного телефона в служебных целях. Сумму такой компенсации она определяет по согласованию с работником.

Можно, например, установить, что фирма возмещает сотруднику стоимость всех разговоров, связанных с работой. Для этого сотрудник представляет распечатку оператора связи, где указаны телефонные номера и стоимость каждого разговора.

Фирма также может установить фиксированную сумму компенсации. Ее надо утвердить приказом руководителя. В приказе укажите фамилию, имя, отчество работника, получающего компенсацию, и ее сумму.

Изменение первоначальной стоимости основных средств

Реконструкция, модернизация, достройка, дооборудование

Расходы на реконструкцию, модернизацию, достройку или дооборудование основных средств увеличивают их первоначальную стоимость. При этом сумма амортизации по таким объектам, начисленная до их реконструкции (модернизации, достройки, дооборудования), не меняется.

Реконструкция и модернизация - это полное или частичное переустройство и переоборудование зданий, сооружений и других объектов основных средств. Реконструкция приводит к изменению их основных технических или экономических показателей (например, увеличению оперативной памяти компьютера).

Достройка - это возведение новых частей зданий, сооружений и других строительных объектов. Вновь возведенные части должны составлять единое целое с объектом основных средств, то есть их отделение друг от друга без ущерба невозможно.

Дооборудование означает дополнение основного средства новыми, а не взамен уже существующих, частями, деталями и другими механизмами, которые будут составлять с ним единое целое, придадут новые функции или изменят показатели работы (срок полезного использования, мощность, качество применения и т.п.). Например, установка в компьютер встроенного модема для связи через телефонную сеть.

Эти расходы отражают на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчет "Увеличение стоимости основных средств", проводкой:

Дебет 08, субсчет "Увеличение стоимости основных средств"

Кредит 10 (23, 29, 60, 69, 70, 71...)

- отражены расходы на реконструкцию (модернизацию, достройку или дооборудование) основных средств;

Дебет 01

Кредит 08, субсчет "Увеличение стоимости основных средств"

- увеличена первоначальная стоимость основного средства после полного окончания работ.

Пример. В декабре 2008 г. ЗАО "Актив" модернизировало старый компьютер.

Его первоначальная стоимость - 18 000 руб. (без НДС)

Амортизация за время эксплуатации - 10 800 руб.

Работы по модернизации выполнило ООО "Техник". Был заменен процессор на более мощный и установлен CD-ROM. Стоимость работ - 7080 руб. (в том числе НДС - 1080 руб.).

Стороны подписали акт по форме N ОС-3.

Унифицированная форма N ОС-3

		Код
Заказчик ЗАО "Актив" (наименование организации)	Форма по ОКУД	0306002
производственный отдел (наименование структурного подразделения)	по ОКПО	40062011
Исполнитель работ ООО "Техник" (наименование организации (структурного подразделения))	по ОКПО	40062043

Договор (заказ)		номер	11
		дата	01.12.2008
Период ремонта	по договору (заказу)	с	04.12.2008
		по	08.12.2008
	фактический	с	04.12.2008
		по	08.12.2008

	Номер документа	Дата составления
АКТ	24	08.12.2008

О ПРИЕМЕ-СДАЧЕ ОТРЕМОНТИРОВАННЫХ, РЕКОНСТРУИРОВАННЫХ, МОДЕРНИЗИРОВАННЫХ ОБЪЕКТОВ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

УТВЕРЖДАЮ

Руководитель директор (должность) Васильев (подпись) Васильев А.И. (расшифровка подписи)

"14" декабря 20 08 г.

1. Сведения о состоянии объектов основных средств на момент передачи в ремонт, на реконструкцию, модернизацию

Номер по порядку	Объект основных средств	Номер			Восстановительная (остаточная) стоимость, руб.	Фактический срок эксплуатации
		инвентарный	паспорта	заводской		
1	2	3	4	5	6	7
1	Сервер Hewlett-Packard 340/S	ПК-39	4785015	7457-34	18 000 (7 200)	3 года

2. Сведения о затратах, связанных с ремонтом, реконструкцией, модернизацией объектов основных средств

Номер по порядку	Объект основных средств	Вид работы	Затраты на демонтаж, руб.	Стоимость выполненного объема работ, руб.					Примечание
				по договору (заказу)		фактическая			
				ремонта	реконструкции, модернизации	ремонта	реконструкции, модернизации	затраты по транспортировке оборудования	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	Сервер Hewlett-Packard 340/S	Установка HDD	-	-	6000	-	6000	-	
		Итого	-		6000		6000		

24 000

Стоимость объекта основных средств после реконструкции, модернизации ---------- руб.

Оборотная сторона формы N ОС-3

Заключение комиссии:

Предусмотренные работы договором (заказом) выполнены полностью
-не полностью- указать, что именно не выполнено

По окончании работ модернизации
ремонта, реконструкции, модернизации
объект прошел испытания и сдан в эксплуатацию. Изменения в характеристике объекта, вызванные штатным капитальным ремонтом,

реконструкцией, модернизацией: Установлен дополнительный жесткий

диск (винчестер) объемом 9,5 Гбайт

CD-дисковод

	должность	подпись	расшифровка подписи
Председатель комиссии	директор	Васильев	Васильев А.И.
Члены комиссии:	фин. директор	Бирюков	Бирюков В.С.
	тех. директор	Новиков	Новиков А.А.

Объект основных средств

Сдал: мастер (должность) Ростов (подпись) Ростов В.А. (расшифровка подписи) "08" декабря 20-- г.

М.П.

Принял: тех. директор (должность) Новиков (подпись) Новиков А.А. (расшифровка подписи) "08" декабря 20-- г.

М.П.

Главный бухгалтер: Борисова (подпись) Борисова О.В. (расшифровка подписи)

Бухгалтер "Актива" сделал проводки:
Дебет 60 Кредит 51
- 7080 руб. - оплачена стоимость работ;
Дебет 08, субсчет "Увеличение стоимости основных средств"
Кредит 60
- 6000 руб. (7080 - 1080) - учтены расходы на модернизацию;
Дебет 19-1 Кредит 60
- 1080 руб. - учтен НДС по модернизации;
Дебет 01
Кредит 08, субсчет "Увеличение стоимости основных средств"
- 6000 руб. - на расходы по модернизации увеличена первоначальная стоимость компьютера;
Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"
Кредит 19-1
- 1080 руб. - принят к вычету НДС.

В балансе "Актива" за 2008 г. по строке 120 указана остаточная стоимость компьютера (после модернизации) в сумме 13 200 руб. (18 000 + 6000 - 10 800).

Обратите внимание: такие расходы нельзя включать в стоимость основных средств, если они некапитального характера.

Расходы считают некапитальными, если одновременно выполнены следующие условия:

- в результате выполненной доработки показатели работы основного средства не улучшены или улучшены незначительно;
- расходы не связаны со строительными или монтажными работами;
- дополнительные узлы, агрегаты и детали прослужат не более года.

В этой ситуации затраты по реконструкции, модернизации, достройке или дооборудованию основных средств учитывают в составе расходов фирмы.

Переоценка

Фирмы имеют право не чаще одного раза в год (на начало года) переоценивать основные средства. Если вы один раз провели переоценку, в дальнейшем ее придется делать регулярно. Вы можете сами выбрать способ переоценки: по данным Росстата, по оценкам БТИ или экспертов, по публикациям в СМИ (например, в журнале "Товары и цены"). Если в результате переоценки стоимость основных средств увеличилась, то сумму увеличения отнесите в кредит счета 83 "Добавочный капитал". В учете сделайте проводки:

Дебет 01 Кредит 83
- увеличена стоимость основного средства в результате переоценки;
Дебет 83 Кредит 02
- доначислена амортизация основного средства после переоценки.

В ходе переоценки может увеличиться стоимость тех основных средств, которые ранее были уценены. Тогда сумму дооценки в пределах предыдущей уценки учтите в составе нераспределенной прибыли. А превышение суммы дооценки над уценкой спишите на добавочный капитал.

Пример. На балансе ЗАО "Актив" числится станок. По состоянию на 1 января 2008 г. станок был переоценен. Первоначальная стоимость станка уменьшилась на 4000 руб., а сумма амортизации - на 1000 руб.

По состоянию на 1 января 2009 г. вновь проведена переоценка. Первоначальная стоимость станка увеличилась на 12 000 руб., а сумма амортизации - на 6000 руб.

Результаты переоценки станка по состоянию на 1 января 2009 г. бухгалтер "Актива" отразил так:

Дебет 01 Кредит 84
- 4000 руб. - отражена дооценка станка в пределах предыдущей уценки;
Дебет 01 Кредит 83
- 8000 руб. (12 000 - 4000) - отражена дооценка станка сверх предыдущей уценки;
Дебет 84 Кредит 02
- 1000 руб. - увеличена амортизация станка в пределах предыдущей уценки;
Дебет 83 Кредит 02
- 5000 руб. (6000 - 1000) - увеличена амортизация станка сверх предыдущей уценки.

В балансе за 2008 г. станок учтен в строке 120 по новой (восстановительной) стоимости.

Если в результате переоценки стоимость основных средств уменьшилась, то сумму уменьшения относят в дебет счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)". Это отражают проводками:

Дебет 84 Кредит 01
- уценен объект основных средств, который ранее не дооценивался;
Дебет 02 Кредит 84
- уменьшена амортизация уцененного объекта, который ранее не дооценивался.

В ходе переоценки стоимость тех объектов основных средств, которые ранее были дооценены, может уменьшиться. Тогда сумма уценки в пределах предыдущей дооценки уменьшает добавочный капитал. Превышение суммы уценки над суммой дооценки отнесите в дебет счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

Пример. На балансе ЗАО "Актив" числится станок. По состоянию на 1 января 2008 г. станок был переоценен. Первоначальная стоимость станка увеличилась на 4000 руб., а сумма амортизации - на 1000 руб.

По состоянию на 1 января 2009 г. вновь проведена переоценка станка. В результате первоначальная стоимость станка уменьшилась на 12 000 руб., а сумма амортизации - на 6000 руб. Результаты переоценки станка по состоянию на 1 января 2009 г. бухгалтер "Актива" отразил так:

Дебет 83 Кредит 01

- 4000 руб. - отражена уценка станка в пределах предыдущей дооценки;

Дебет 84 Кредит 01

- 8000 руб. (12 000 - 4000) - отражена уценка станка сверх предыдущей дооценки;

Дебет 02 Кредит 83

- 1000 руб. - уменьшена амортизация станка в пределах предыдущей дооценки;

Дебет 02 Кредит 84

- 5000 руб. (6000 - 1000) - уменьшена амортизация станка сверх предыдущей дооценки.

В балансе 2008 г. станок учтен в строке 120 по новой (восстановительной) стоимости.

Имейте в виду, что переоценку основных средств в налоговом учете не проводят (п. 1 ст. 257 НК РФ). Поэтому амортизацию начисляют в том же порядке, что и до переоценки.

Если стоимость основных средств в результате переоценки уменьшится, их лучше переоценить, что позволит сэкономить на налоге на имущество. Этот налог рассчитывают исходя из той стоимости основных средств, по которой они числятся в бухучете. Раз бухгалтерская стоимость основных средств уменьшилась, налог на имущество следует платить в меньшей сумме.

Пример. На балансе ООО "Пассив" числится оборудование, которое раньше не переоценивали. Его первоначальная стоимость составляет 800 000 руб. По оборудованию начислена амортизация в сумме 200 000 руб. Остаточная стоимость оборудования равна 600 000 руб. (800 000 - 200 000).

В 2008 г. фирма решила это оборудование переоценить. В результате переоценки стоимость оборудования уценили в 2 раза (на основании данных экспертизы, проведенной оценочной фирмой). Таким образом, после переоценки первоначальная стоимость оборудования в бухгалтерском учете составила 400 000 руб. (800 000 руб. : 2), сумма начисленной амортизации - 100 000 руб. (200 000 руб. : 2).

Остаточная стоимость оборудования, которую облагают налогом на имущество, составила 300 000 руб. (400 000 - 100 000). Она отражена в балансе за 2008 г. по строке 120.

Налог на имущество и амортизацию в бухгалтерском учете бухгалтер "Пассива" рассчитал исходя из новой (уцененной) стоимости оборудования, а амортизацию в налоговом учете - исходя из его прежней стоимости (800 000 руб.). Поскольку в налоговом учете переоценка не предусмотрена.

Если в результате переоценки стоимость основных средств должна увеличиться, их лучше не переоценивать, поскольку после переоценки налог на имущество станет больше.

Частичная ликвидация

Основное средство может быть частично ликвидировано (например, с компьютера удалены блоки, со станка сняты отдельные узлы, часть здания демонтирована и т.п.). В результате первоначальная стоимость основного средства уменьшится.

В бухгалтерском учете затраты на частичную ликвидацию основных средств отражают как прочие расходы, в налоговом - в составе внереализационных. Материалы, оставшиеся после частичной ликвидации основного средства, приходуют по рыночной стоимости.

Их стоимость увеличивает облагаемую прибыль. Сумма амортизации по основному средству, которое было частично ликвидировано, не меняется. Эти правила применяют как в бухгалтерском, так и в налоговом учете.

Пример. В ноябре 2008 г. ЗАО "Актив" ликвидировало пристройку к зданию склада. Стоимость здания - 3 200 000 руб., пристройки - 400 000 руб. По складу начислена амортизация в сумме 1 500 000 руб., по пристройке - 187 500 руб. Расходы на ликвидацию пристройки (демонтаж оборудования, разборку здания и т.п.) составили 8000 руб. В результате частичной ликвидации оприходованы материалы на сумму 6000 руб.

Бухгалтер "Актива" сделал записи:

Дебет 01, субсчет "Выбытие основных средств"

Кредит 01 "Основные средства"

- 400 000 руб. - списана инвентарная стоимость пристройки;

Дебет 02

Кредит 01, субсчет "Выбытие основных средств"

- 187 500 руб. - списана сумма начисленной по пристройке амортизации;

Дебет 91-2
Кредит 01, субсчет "Выбытие основных средств"
- 212 500 руб. - списана остаточная стоимость пристройки;
Дебет 91-2 Кредит 23 (20, 25...)
- 8000 руб. - списаны расходы, связанные с ликвидацией пристройки;
Дебет 10 Кредит 91-1
- 6000 руб. - оприходованы материалы, полученные при ликвидации пристройки.

Остаточная стоимость основного средства уменьшилась на 212 500 руб. как в бухгалтерском, так в налоговом учете. В балансе "Актива" за 2008 г. по строке 120 указана новая остаточная стоимость склада - 1 487 500 руб. (3 200 000 - 212 500 - 1 500 000).

Амортизация основных средств

Амортизация - это постепенное перенесение стоимости основных средств на себестоимость продукции (работ, услуг). По строке 120 баланса основные средства указывают по остаточной стоимости (первоначальная стоимость за вычетом начисленной амортизации).

В составе основных средств учитывают земельные участки и объекты природопользования (воду, недра и другие природные ресурсы). Поскольку потребительские свойства этих объектов с течением времени не изменяются, амортизацию по ним не начисляют.

Также амортизацию не начисляют по следующим основным средствам: объектам жилого фонда (если их не используют для получения дохода); объектам внешнего благоустройства и другим аналогичным объектам лесного и дорожного хозяйства; многолетним насаждениям, не достигшим эксплуатационного возраста; музейным экспонатам.

Начисление амортизации нужно приостановить: на период реконструкции, модернизации и капитального ремонта основных средств, если срок проведения этих работ больше года; если основные средства переведены на консервацию на срок более трех месяцев.

Объекты основных средств стоимостью не более 20 000 руб. разрешено учитывать в составе МПЗ и списывать на затраты при вводе в эксплуатацию без начисления амортизации.

Порядок начисления амортизации

Амортизацию начисляют ежемесячно начиная с месяца, следующего за вводом основного средства в эксплуатацию.

Начисление амортизации прекращают с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда основное средство полностью самортизировано или списано с баланса фирмы.

Если основное средство полностью самортизировано (то есть сумма начисленной по нему амортизации равна его первоначальной стоимости), то его остаточная стоимость равна нулю. Стоимость такого основного средства в балансе не отражают и амортизацию по нему не начисляют.

Начисление амортизации в учете отразите по кредиту счета 02 и дебету соответствующего счета затрат. Для этого в учете сделайте запись:

Дебет 08 (20, 23, 25, 26, 29, 44) Кредит 02
- начислена амортизация основных средств.

Методы начисления амортизации

В бухучете есть четыре метода начисления амортизации по основным средствам:
- линейный метод;
- метод уменьшаемого остатка;
- метод списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- метод списания стоимости пропорционально объему выпущенной продукции (работ).

В налоговом учете есть только два метода начисления амортизации: линейный и нелинейный.

При начислении амортизации вы можете использовать любой из них. Для этого все основные средства разделите на однородные группы, у которых есть общие признаки.

По основным средствам одной группы можно использовать только один из перечисленных методов. Выбранный метод применяйте в течение всего срока службы (полезного использования) основного средства. Срок полезного использования основных средств для целей налогообложения приведен в Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы (утв. Постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. N 1).

Эту Классификацию можно использовать и для целей бухгалтерского учета.

Если же в Классификации срок полезного использования для того или иного основного средства не указан, вы можете установить его самостоятельно исходя из:
- ожидаемого срока использования объекта;
- ожидаемого физического износа, который зависит от режима работы (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, а также системы планово-предупредительных ремонтов;
- нормативно-правовых и других ограничений срока службы объекта, указанных в технических документах по нему.

Линейный метод

Линейный метод предполагает равномерное начисление амортизации в течение всего срока полезного использования основного средства. Как он работает, покажет пример.

Пример. В декабре 2006 г. ЗАО "Актив" приобрело станок. Первоначальная стоимость станка - 240 000 руб. (без НДС). Срок полезного использования - 5 лет.

При использовании линейного метода ежегодно должна амортизироваться 1/5 стоимости станка.

Прежде всего определим годовую норму амортизации. Для этого первоначальную стоимость станка примем за 100%. Годовая норма амортизации составит 20% (100% : 5 лет). Следовательно, годовая сумма амортизации составит 48 000 руб. (240 000 руб. x 20%). Сумма ежемесячных амортизационных отчислений составит 4000 руб. (48 000 руб. : 12 мес.). Ежемесячно в течение 5 лет бухгалтер "Актива" будет делать проводку:

Дебет 20 Кредит 02

- 4000 руб. - начислена амортизация станка за месяц.

В балансе "Актива" за 2008 г. по строке 120 указана остаточная стоимость станка в сумме 144 000 руб. (240 000 руб. - 4000 руб. x 12 мес. x 2 года).

Метод уменьшаемого остатка

При начислении амортизации этим методом ее годовую норму определяют так же, как и при линейном способе. Однако амортизацию в данном случае начисляют исходя не из первоначальной, а из остаточной стоимости основного средства на начало каждого года.

Пример. Вернемся к предыдущему примеру. Годовая норма амортизации по станку составит 20% (100% : 5 лет). В первый год начисления амортизации ее годовая сумма составит 48 000 руб. (240 000 руб. x 20%). Остаточная стоимость станка на конец первого года - 192 000 руб. (240 000 - 48 000). Сумма ежемесячных амортизационных отчислений - 4000 руб. (48 000 руб. : 12 мес.).

Во второй год начисления амортизации ее годовая сумма составит 38 400 руб. (192 000 руб. x 20%). Остаточная стоимость станка на конец второго года будет равна 153 600 руб. (192 000 - 38 400). Сумма ежемесячных амортизационных отчислений - 3200 руб. (38 400 руб. : 12 мес.).

Ежемесячно в течение второго года бухгалтер "Актива" будет делать проводку:

Дебет 20 Кредит 02

- 3200 руб. - начислена амортизация станка за месяц.

В последующие годы амортизацию надо начислять аналогично.

Применяя этот метод, вы можете использовать коэффициент ускорения в пределах 3. Это позволит снизить налог на имущество, однако приведет к образованию временных разниц, ведь в налоговом учете этот метод неприменим.

Метод списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования

При использовании этого метода амортизацию начисляют исходя из первоначальной стоимости станка по формуле:

Годовая сумма амортизации	=	Количество лет, оставшихся до конца срока службы основного средства	:	Сумма чисел лет срока полезного использования основного средства	x	Первоначальная стоимость основного средства

Пример. Снова вернемся к предыдущему примеру. Срок полезного использования станка - 5 лет. Следовательно, сумма чисел лет срока полезного использования станка составит:

1 год + 2 года + 3 года + 4 года + 5 лет = 15 лет.

За первый год сумма начисленной амортизации составит:

5 лет : 15 лет x 240 000 руб. = 80 000 руб.

Сумма ежемесячных амортизационных отчислений - 6666,7 руб. (80 000 руб. : 12 мес.). Ежемесячно в течение первого года бухгалтер "Актива" будет делать проводку:

Дебет 20 Кредит 02

- 6666,7 руб. - начислена амортизация станка за месяц.

За второй год сумма начисленной амортизации составит:

4 года : 15 лет x 240 000 руб. = 64 000 руб.

Сумма ежемесячных амортизационных отчислений - 5333,3 руб. (64 000 руб. : 12 мес.). Ежемесячно в течение второго года бухгалтер "Актива" будет делать проводку:

Дебет 20 Кредит 02

- 5333,3 руб. - начислена амортизация станка за месяц.

В последующие годы амортизацию будут начислять аналогично. В балансе "Актива" за 2008 г. по строке 120 будет указана остаточная стоимость станка в сумме 96 000 руб. (240 000 - 80 000 - 64 000).

Метод списания стоимости пропорционально объему выпущенной продукции (работ, услуг)

При этом методе амортизацию начисляют исходя из количества продукции (объема выполненных работ, оказанных услуг), выпущенной при помощи того или иного основного средства.

Как это сделать, покажет пример.

Пример. В сентябре 2008 г. ЗАО "Актив" приобрело станок первоначальной стоимостью 120 000 руб. (без НДС). По технической документации к станку на нем можно выпустить 1000 единиц продукции.

Станок введен в эксплуатацию в ноябре. В декабре 2008 г. на нем было выпущено 90 единиц продукции. На станок начислили амортизацию в сумме:

90 шт. : 1000 шт. x 120 000 руб. = 10 800 руб.

В декабре бухгалтер "Актива" сделал проводку:

Дебет 20 Кредит 02

- 10 800 руб. - начислена амортизация станка.

В балансе "Актива" за 2008 г. по строке 120 указана остаточная стоимость станка в сумме 109 200 руб. (120 000 - 10 800).

В январе 2009 г. на станке произвели 50 единиц продукции. Сумма амортизации составила:

50 шт. : 1000 шт. x 120 000 руб. = 6000 руб.

В феврале 2009 г. фактический выпуск продукции составил 30 единиц. Сумма амортизации за февраль рассчитана так:

30 шт. : 1000 шт. x 120 000 руб. = 3600 руб.

В дальнейшем амортизацию по станку начисляют в аналогичном порядке.

Как начислить амортизацию по основным средствам, бывшим в эксплуатации

Первоначальную стоимость основных средств, бывших в эксплуатации (например, подержанного компьютера или автомобиля), определяют в обычном порядке. В нее включают все расходы, связанные с покупкой. Сумму амортизации по этому основному средству, начисленную прежним владельцем, в учете покупателя не отражают.

Однако срок полезного использования объекта будет меньше. Его рассчитывают так:

Срок полезного использования подержанного основного средства	=	Срок полезного использования нового основного средства	-	Срок фактической эксплуатации основного средства прежним владельцем

Срок полезного использования нового объекта определите по Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы (утв. Постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. N 1). Срок фактической службы основного средства прежний владелец должен указать в документах на проданное имущество.

Пример. В сентябре 2007 г. ЗАО "Актив" приобрело подержанный станок. Договорная стоимость станка - 120 000 руб. (без НДС). Амортизацию по нему будут начислять линейным методом. Станок введен в эксплуатацию в ноябре 2007 г.

По Классификации основных средств нормативный срок эксплуатации такого станка - 10 лет. По данным прежнего владельца, станок уже отработал 6 лет. Следовательно, оставшийся срок полезного использования станка составит 4 года (10 - 6), или 48 месяцев.

Ежемесячная норма амортизации по станку составит:

(1 мес. : 48 мес.) x 100% = 2,083%.

Сумма ежемесячных амортизационных отчислений составит:

120 000 руб. x 2,083% = 2499,6 руб.

Амортизацию по станку будут начислять с декабря 2007 г. За 2007 г. амортизация составит 2499,6 руб., за 2008 г. - 29 995,2 руб. (120 000 руб. x 2,083% x 12 мес.).

В балансе "Актива" за 2008 г. по строке 120 бухгалтер укажет остаточную стоимость станка в сумме 87 505 руб. (120 000 - 2499,6 - 29 995,2).

Если основное средство уже полностью отработало свой срок, вы можете определить срок его полезного использования самостоятельно. В этой ситуации нужно учитывать период, в течение которого основное средство еще может проработать.

Как начислить амортизацию по расконсервированным основным средствам

По основным средствам, которые законсервированы на период больше трех месяцев, амортизацию не начисляют. После расконсервации объекта амортизацию начисляйте в прежнем порядке. Однако срок использования такого основного средства увеличьте на период консервации.

Пример. На балансе ЗАО "Актив" числится станок. Он куплен и введен в эксплуатацию в январе 2006 г. Срок полезного использования станка - 7 лет. Амортизацию по нему начисляют линейным методом. По станку нужно начислять амортизацию до февраля 2013 г. (84 мес.).

Норма ежемесячной амортизации составит:

(1 мес. : 84 мес.) x 100% = 1,19%.

В сентябре 2008 г. станок законсервировали на 6 месяцев. После расконсервации амортизацию по станку будут начислять по той же норме (1,19%), но уже до августа 2013 г.

Как начислить амортизацию по реконструированным или модернизированным основным средствам

Если объект основных средств был реконструирован или модернизирован, то срок его полезного использования может увеличиться. Однако он не должен превышать сроки, установленные для той амортизационной группы, в которую включено основное средство.

Пример. В 2008 г. ООО "Пассив" купило компьютер. Срок его полезного использования - 40 месяцев. В следующем году компьютер был модернизирован. По Классификации срок использования ЭВМ - от 3 до 5 лет. "Пассив" может увеличить срок полезного использования компьютера до 5 лет (60 мес.). Больший срок установить нельзя.

Норму амортизации по такому основному средству (при использовании линейного метода) бухгалтер "Пассива" определил так:

```
Годовая норма амортизации = 100% : Оставшийся срок полезного использования основного средства
```

Если в результате работ стоимость основного средства увеличилась, то амортизацию по нему начисляют исходя из его новой стоимости. В расчет берут остаточную, а не первоначальную стоимость.

Пример. В 2007 г. ЗАО "Актив" приобрело станок. Его первоначальная стоимость - 240 000 руб. (без НДС). По Классификации срок использования этого станка - от 5 до 7 лет. Срок полезного использования установлен "Активом" в 62 месяца. Амортизацию начисляют линейным методом.

В 2008 г. станок был модернизирован. Его стоимость увеличилась до 300 000 руб., срок полезного использования - до 7 лет. На момент проведения модернизации станок проработал 1 год и на него была начислена амортизация в сумме 46 452 руб.

Новая годовая норма амортизации по станку составит:

100% : (7 лет - 1 год) = 16,667%.

Годовая сумма амортизационных отчислений составит:

(300 000 руб. - 46 452 руб.) x 16,667% = 42 258 руб.

Ежемесячная сумма амортизации составит:

42 258 руб. : 12 мес. = 3521,5 руб.

Выбытие основных средств

Если ваша фирма ликвидировала, продала или передала другому предприятию основное средство, спишите его стоимость с баланса фирмы. Эту операцию отразите на счете 91 "Прочие доходы и расходы". При списании с баланса основного средства сделайте проводки:

Дебет 02 Кредит 01

- списана сумма начисленной амортизации объекта основных средств.

Таким образом, по дебету счета 01 сформируется остаточная стоимость выбывающего основного средства. Отнесите ее в дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы":

Дебет 91-2 Кредит 01

- списана остаточная стоимость основного средства.

Для операций по выбытию объектов основных средств можно открыть к счету 01 отдельный субсчет "Выбытие основных средств". Такой субсчет прежде всего необходим для случаев, когда выбытие основных средств происходит достаточно долго. Если ваша фирма решила использовать субсчет "Выбытие основных средств", при списании с баланса основных средств сделайте проводки:

Дебет 01, субсчет "Выбытие основных средств"

Кредит 01

- 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 основное средство, стоимость которого увеличилась в результате переоценки, то сумму дооценки, числящуюся на счете 83 "Добавочный капитал", включите в состав нераспределенной прибыли. Эту операцию отразите проводкой:

Дебет 83 Кредит 84
- сумма дооценки выбывшего объекта основных средств включена в состав нераспределенной прибыли.

Продажа

Если фирма продает основное средство, сделайте следующие проводки:
Дебет 76 Кредит 91-1
- отражены доход от продажи основного средства и задолженность покупателя;
Дебет 51 (50...) Кредит 76
- поступила оплата от покупателя;
Дебет 91-2
Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"
- начислен НДС;
Дебет 01, субсчет "Выбытие основных средств"
Кредит 01
- 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 (на демонтаж оборудования, разборку здания и т.п.);
Дебет 91-9 Кредит 99
- отражена прибыль
или
Дебет 99 Кредит 91-9
- отражен убыток (по итогам месяца).

Пример. ЗАО "Актив" продает принадлежащий ему грузовой автомобиль за 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.). Первоначальная стоимость автомобиля - 118 000 руб., сумма начисленной к моменту продажи амортизации - 40 000 руб. Расходы по снятию автомобиля с учета в ГИБДД составили 1000 руб.

Бухгалтер "Актива" сделал следующие проводки:
Дебет 76 Кредит 91-1
- 118 000 руб. - отражена задолженность покупателя;
Дебет 51 Кредит 76
- 118 000 руб. - поступили деньги от покупателя на расчетный счет "Актива";
Дебет 91-2
Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"
- 18 000 руб. - начислен НДС;
Дебет 01, субсчет "Выбытие основных средств"
Кредит 01
- 118 000 руб. - списана первоначальная стоимость автомобиля;
Дебет 02
Кредит 01, субсчет "Выбытие основных средств"
- 40 000 руб. - списана сумма начисленной амортизации;
Дебет 91-2
Кредит 01, субсчет "Выбытие основных средств"
- 78 000 руб. - списана остаточная стоимость автомобиля;
Дебет 91-2 Кредит 71
- 1000 руб. - списаны расходы по снятию автомобиля с учета в ГИБДД (на основании авансового отчета механика);
Дебет 91-9 Кредит 99
- 21 000 руб. (118 000 - 18 000 - 78 000 - 1000) - отражена прибыль от продажи автомобиля (по итогам месяца).

Безвозмездная передача

Фирма может безвозмездно передать основное средство гражданину или некоммерческой организации. При этом нужно списать с баланса его остаточную стоимость. С рыночной стоимости переданного имущества нужно начислить НДС. В учете отразите это проводкой:

Дебет 91-2

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- начислен НДС исходя из рыночной цены основного средства.

По итогам отчетного месяца определите финансовый результат:

Дебет 99 Кредит 91-9

- отражен убыток от безвозмездной передачи основного средства.

Налогооблагаемую прибыль фирмы этот убыток не уменьшает (п. 16 ст. 270 НК РФ).

Пример. ЗАО "Актив" безвозмездно передает школе монитор. Его первоначальная стоимость - 15 000 руб., сумма начисленной амортизации - 8000 руб. Предположим, что монитор был передан по остаточной стоимости, которая соответствует его рыночной цене. Бухгалтер ЗАО "Актив" сделал такие проводки:

Дебет 01, субсчет "Выбытие основных средств"

Кредит 01

- 15 000 руб. - списана первоначальная стоимость монитора;

Дебет 02

Кредит 01, субсчет "Выбытие основных средств"

- 8000 руб. - списана сумма начисленной амортизации;

Дебет 91-2

Кредит 01, субсчет "Выбытие основных средств"

- 7000 руб. - списана остаточная стоимость монитора;

Дебет 91-2

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 1260 руб. ((15 000 руб. - 8000 руб.) x 18%) - начислен НДС исходя из рыночной цены объекта основных средств;

Дебет 99 Кредит 91-9

- 8260 руб. (7000 + 1260) - отражен убыток от безвозмездной передачи.

Передача в уставный капитал другой фирмы

Если ваша фирма вносит основное средство как вклад в уставный капитал другого предприятия, сделайте следующие проводки:

Дебет 01, субсчет "Выбытие основных средств"

Кредит 01

- 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 уставный капитал другого предприятия (по остаточной стоимости);

Дебет 19-1

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- восстановлен НДС с остаточной стоимости основных средств;

Дебет 58-1

Кредит 19-1, субсчет "Расчеты по НДС"

- восстановленный НДС отражен в стоимости финансовых вложений.

Если стоимость основного средства, согласованная учредителями, больше его остаточной стоимости, сделайте проводку:

Дебет 58-1 Кредит 91-1

- превышение стоимости объекта основных средств, согласованной учредителями, над его остаточной стоимостью (прибыль).

Если же стоимость основного средства, согласованная учредителями, меньше его остаточной стоимости, проводка будет такой:

Дебет 91-2 Кредит 58-1

- превышение остаточной стоимости объекта основных средств над стоимостью, согласованной учредителями (убыток).

Передача имущества в уставный капитал другой фирмы не является реализацией и, следовательно, НДС не облагается (п. 3 ст. 39 НК РФ).

В этом случае вам придется восстановить входной НДС.

Сумму налога рассчитайте пропорционально остаточной стоимости основных средств, без учета их переоценки (пп. 1 п. 3 ст. 170 НК РФ). Убыток от этой операции налогооблагаемую прибыль фирмы не уменьшает (п. 3 ст. 270 НК РФ).

Пример. ЗАО "Актив" передает компьютер в качестве вклада в уставный капитал.

Первоначальная стоимость компьютера - 20 000 руб., сумма начисленной амортизации к моменту передачи - 12 000 руб.

По договоренности между учредителями компьютер оценен в 7000 руб.

Бухгалтер "Актива" сделал в учете такие проводки:

Дебет 01, субсчет "Выбытие основных средств"

Кредит 01

- 20 000 руб. - списана первоначальная стоимость основного средства;

Дебет 02

Кредит 01, субсчет "Выбытие основных средств"

- 12 000 руб. - списана сумма начисленной амортизации;

Дебет 58-1

Кредит 01, субсчет "Выбытие основных средств"

- 8000 руб. - отражена передача основного средства в уставный капитал (по остаточной стоимости);

Дебет 19-1

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 1440 руб. ((20 000 руб. - 12 000 руб.) х 18%) - восстановлен НДС с остаточной стоимости основного средства;

Дебет 58-1

Кредит 19-1, субсчет "Расчеты по НДС"

- 1440 руб. - восстановленный НДС отражен в стоимости финансовых вложений;

Дебет 91-2 Кредит 58-1

- 2440 руб. (8000 + 1440 - 7000) - отражен убыток от передачи компьютера в уставный капитал другого предприятия.

Ликвидация

Если ваша фирма решила ликвидировать основное средство (вследствие его физического или морального износа), сделайте проводки:

Дебет 01, субсчет "Выбытие основных средств"

Кредит 01

- списана первоначальная стоимость ликвидируемого 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 ликвидируемого объекта основных средств;

Дебет 91-2 Кредит 23 (20, 25...)

- списаны расходы, связанные с ликвидацией объекта основных средств (например, на демонтаж оборудования, разборку здания и т.п.);

Дебет 10 Кредит 91-1

- оприходованы материалы, лом, утиль, полученные при ликвидации объекта основных средств;

Дебет 99 Кредит 91-9

- отражен убыток от ликвидации объекта основных средств (по итогам месяца).

Пример. На балансе ООО "Пассив" числился станок первоначальной стоимостью 360 000 руб. В 2008 г. станок был демонтирован и списан.

На момент списания по нему была начислена амортизация в сумме 90 000 руб.

Расходы по демонтажу станка составили 20 000 руб. Демонтаж произведен ремонтным цехом "Пассива".

После демонтажа и разборки станка были получены материальные ценности и запасные части, пригодные для дальнейшего использования. Их рыночная стоимость равна 50 000 руб.

Бухгалтер "Пассива" сделал следующие записи:

Дебет 01 субсчет "Выбытие основных средств"

Кредит 01

- 360 000 руб. - списана первоначальная стоимость демонтированного станка;

Дебет 02

Кредит 01, субсчет "Выбытие основных средств"

- 90 000 руб.- списана амортизация по демонтированному станку;

Дебет 91-2

Кредит 01, субсчет "Выбытие основных средств"

- 270 000 руб. (360 000 - 90 000) - списана остаточная стоимость станка;

Дебет 91-2 Кредит 23

- 20 000 руб. - списаны расходы по демонтажу и разборке станка;

Дебет 10 Кредит 91-1

- 50 000 руб. - оприходованы материалы, оставшиеся после демонтажа станка и пригодные для дальнейшего использования;

Дебет 99 Кредит 91-9

- 240 000 руб. (270 000 + 20 000 - 50 000) - отражен убыток от списания станка.

Строка 130 "Незавершенное строительство"

По строке 130 баланса отразите расходы, которые относятся к незавершенным капитальным вложениям. Такими расходами считают:

- затраты на покупку основных средств, которые не введены в эксплуатацию;
- затраты на покупку нематериальных активов, не принятых к учету;
- затраты на покупку оборудования, требующего монтажа;
- затраты на покупку оборудования, переданного в монтаж, но не смонтированного;
- затраты по незаконченному капитальному строительству;
- затраты по законченным объектам капитального строительства, которые не прошли государственную регистрацию и право собственности на которые к вам не перешло;
- суммы авансов, выданных застройщику, а также другие авансовые платежи на капитальные вложения;
- затраты на выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ.

Указанные расходы учитывают на счетах 07 "Оборудование к установке", 08 "Вложения во внеоборотные активы", а также на счете 60, субсчет "Расчеты по авансам выданным" в сумме авансов на капвложения. В строке 130 укажите дебетовое сальдо этих счетов по состоянию на конец года.

Отражая расходы на незавершенное строительство, руководствуйтесь требованиями ПБУ 2/94 "Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство" (утв. Приказом Минфина России от 20 декабря 1994 г. N 167) и Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций (утв. Письмом Минфина России от 30 декабря 1993 г. N 160).

Как учесть расходы на покупку основных средств и нематериальных активов

Основные средства и нематериальные активы отражают в учете по первоначальной стоимости (то есть исходя из суммы всех затрат на их приобретение). Первоначальную стоимость этого имущества формируют на счете 08, субсчет 4 "Приобретение отдельных объектов основных средств" или 5 "Приобретение нематериальных активов".

Все затраты, связанные с покупкой основных средств и нематериальных активов, отразите так:

Дебет 08-4 Кредит 60

- учтены затраты на покупку основного средства;

Дебет 08-5 Кредит 60

- учтены затраты на приобретение нематериального актива;

Дебет 19 Кредит 60

- учтены суммы НДС по купленному имуществу.

До тех пор пока основное средство не ввели в эксплуатацию (или объект не включили в состав нематериальных активов), его стоимость отражают в строке 130 баланса. При вводе основного средства в эксплуатацию (включении имущества в состав нематериальных активов) сделайте в учете проводки:

Дебет 01 Кредит 08-4

- введено в эксплуатацию основное средство;

Дебет 04 Кредит 08-5

- отражена стоимость нематериального актива.

После этого такое имущество учитывают уже не по строке 130, а по строкам 110 и 120 баланса.

Как учесть расходы на покупку оборудования, требующего монтажа

Оборудование, требующее монтажа, - это основное средство (станок, технологическая машина и т.п.), которое вводят в эксплуатацию только после сборки его частей и прикрепления к фундаменту или опорам, полу, межэтажным перекрытиям и другим конструкциям зданий.

Первоначальную стоимость этого имущества формируют на счете 07 "Оборудование к установке" в том же порядке, что и стоимость основных средств. Такое оборудование отражают в учете по первоначальной стоимости, то есть исходя из суммы всех затрат на приобретение основного средства.

Фирмы, которые отражают это оборудование в учетных ценах, применяют счет 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей". На нем отражают разницу между фактической стоимостью приобретения оборудования и учетными ценами. Сальдо по счету 16 также указывают по строке 130

Бухгалтерского баланса. При этом, если сальдо дебетовое, стоимость оборудования увеличивается, если кредитовое - уменьшается.

Имейте в виду, что на счете 07 "Оборудование к установке" не учитывают:

- транспортные средства;
- свободно стоящие станки;
- строительные механизмы;
- сельскохозяйственные машины;
- производственный инструмент;
- измерительные приборы;
- производственный инвентарь.

Все затраты, связанные с покупкой оборудования, отразите так:

Дебет 07 Кредит 60

- учтены затраты на приобретение оборудования, требующего монтажа;

Дебет 19 Кредит 60

- отражены суммы НДС по купленному оборудованию.

После передачи оборудования в монтаж сделайте проводку:

Дебет 08 Кредит 07

- списано оборудование, переданное в монтаж.

Стоимость такого оборудования учитывают по строке 130 баланса до тех пор, пока оно не будет введено в эксплуатацию вместе со строительным объектом, где его установили.

Пример. В 2008 г. ЗАО "Актив" приобрело технологическую линию. Стоимость линии - 354 000 руб. (в том числе НДС - 54 000 руб.). Монтаж линии выполнила сторонняя организация. Ее услуги стоили 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.).

Бухгалтер "Актива" сделал проводки:

Дебет 07 Кредит 60

- 300 000 руб. - оприходована линия;

Дебет 19 Кредит 60

- 54 000 руб. - учтен НДС;

Дебет 08 Кредит 07

- 300 000 руб. - линия передана в монтаж;

Дебет 08 Кредит 60

- 100 000 руб. - учтена стоимость работ по монтажу;

Дебет 19 Кредит 60

- 18 000 руб. - учтен НДС по работам подрядчика.

Если до 31 декабря 2008 г. линия не будет введена в эксплуатацию, то ее стоимость в размере 400 000 руб. (300 000 + 100 000) укажут по строке 130 баланса. Если до этой даты линию введут в эксплуатацию, то бухгалтер "Актива" сделает проводку:

Дебет 01 Кредит 08

- 400 000 руб. (300 000 + 100 000) - введена линия в эксплуатацию.

В этой ситуации стоимость линии указывают в строке 120 баланса за 2008 г.

Как учесть расходы на строительство

Сумму расходов по незавершенному капитальному строительству отражают по строке 130 баланса.

Такое строительство ваша организация может проводить двумя способами:

- подрядным;
- хозяйственным.

Подрядный способ

При подрядном способе все строительные работы выполняет сторонняя фирма-подрядчик. По окончании работ оформляют акт, в котором указывают договорную (сметную) стоимость строительства. На основании акта расходы по строительству отразите так:

Дебет 08-3 Кредит 60

- учтена стоимость строительных работ;

Дебет 19 Кредит 60

- отражена сумма НДС, указанная в счете-фактуре подрядчика.

Расходы по строительству укажите по строке 130 баланса, если построенный объект не введен в эксплуатацию до окончания года. В противном случае укажите их по строке 120.

Если вы перечислили подрядчику аванс, то его сумму также отразите по строке 130 баланса. После зачета аванса в учете сделайте проводку:

Дебет 60

Кредит 60, субсчет "Расчеты по авансам выданным"

- зачтена сумма аванса, относящегося к выполненным работам.

Пример. В 2008 г. ЗАО "Актив" строило подрядным способом административное здание. Договорная стоимость работ составила 2 360 000 руб. (в том числе НДС - 360 000 руб.).

При подписании акта о выполнении работ бухгалтер "Актива" сделал проводки:

Дебет 08 Кредит 60

- 2 000 000 руб. (2 360 000 - 360 000) - отражена стоимость строительных работ;

Дебет 19 Кредит 60

- 360 000 руб. - отражена сумма НДС, указанная в счете-фактуре подрядчика.

После государственной регистрации административное здание введено в эксплуатацию. Все затраты, учтенные по дебету счета 08, списаны на счет 01.

Бухгалтер сделал проводку:

Дебет 01 Кредит 08

- 2 000 000 руб. - здание введено в эксплуатацию (построенный объект зачислен в состав основных средств);

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"

Кредит 19

- 360 000 руб. - произведен вычет по НДС.

Хозяйственный способ

При хозяйственном способе все строительные работы фирма выполняет сама, без привлечения подрядных организаций. В этом случае все затраты на строительство (стоимость строительных материалов, амортизацию основных средств, используемых для строительства, заработную плату рабочих и т.п.) также учитывают по дебету счета 08:

Дебет 08-3 Кредит 10 (02, 70, 69...)

- отражены затраты на строительные работы, выполненные собственными силами.

Расходы укажите в строке 130 баланса, если построенный объект не введен в эксплуатацию до окончания года. В противном случае укажите их по строке 120.

Имейте в виду, что стоимость строительно-монтажных работ, выполненных хозяйственным способом, облагают НДС (п. 1 ст. 146 НК РФ). Позже сумму налога можно будет принять к вычету (п. 5 ст. 172 НК РФ).

Пример. С апреля по июнь 2008 г. фирма строила хозяйственным способом производственный склад. Общая сумма затрат по строительству составила 1 190 000 руб., в том числе:

- материалы - 590 000 руб. (в том числе НДС - 90 000 руб.);
- заработная плата работников с учетом ЕСН и взносов по травматизму - 400 000 руб.;
- амортизация основных средств, использованных при строительстве, - 200 000 руб.

Бухгалтер "Актива" сделал проводки:

Дебет 10 Кредит 60

- 500 000 руб. (590 000 - 90 000) - оприходованы материалы;

Дебет 19 Кредит 60

- 90 000 руб. - учтен НДС по материалам;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"

Кредит 19

- 90 000 руб. - принят к вычету НДС по материалам;

Дебет 60 Кредит 51

- 590 000 руб. - оплачены материалы;

Дебет 08 Кредит 10

- 500 000 руб. - списаны материалы;

Дебет 08 Кредит 70, 69

- 400 000 руб. - начислены заработная плата, ЕСН и взносы по травматизму;

Дебет 08 Кредит 02

- 200 000 руб. - начислена амортизация основных средств, использованных при строительстве.

В конце июня на стоимость строительно-монтажных работ по возведению склада начислен НДС. Его сумма равна:

(500 000 руб. + 400 000 руб. + 200 000 руб.) x 18% = 198 000 руб.

Бухгалтер "Актива" сделал проводки:

Дебет 19

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 198 000 руб. - начислен НДС на стоимость строительно-монтажных работ для собственного потребления;

Дебет 01 Кредит 08

- 1 100 000 руб. (500 000 + 400 000 + 200 000) - введен склад в эксплуатацию.

С 1 июля 2008 г. по складу можно начислять амортизацию.

Принять к вычету сумму НДС, начисленную на стоимость строительно-монтажных работ, можно только после того, как налог по итогам налогового периода будет уплачен в бюджет.

Тогда НДС к вычету бухгалтер примет в июле 2008 г.:

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"

Кредит 51

- 198 000 руб. - уплачен НДС со стоимости строительно-монтажных работ для собственных нужд;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"

Кредит 19

- 198 000 руб. - принят к вычету НДС, уплаченный со стоимости строительно-монтажных работ, выполненных хозяйственным способом.

Вычет по налогу бухгалтер "Актива" отразит в налоговой декларации по НДС за III квартал.

Эту декларацию он подаст в налоговую инспекцию до 20 октября 2008 г.

Строка 135 "Доходные вложения в материальные ценности"

По этой строке баланса укажите остаточную стоимость имущества, которое предназначено для сдачи в аренду, лизинг или прокат.

Остаточная стоимость равна первоначальной стоимости за вычетом начисленной амортизации.

В бухгалтерском учете для такого имущества предназначен счет 03 "Доходные вложения в материальные ценности".

Здесь также учитывают объекты жилого фонда, используемые для извлечения дохода. На этом счете материальные ценности отражают по первоначальной стоимости.

Если то или иное имущество, учтенное на счете 03, не используют для лизинга, аренды или сдачи в прокат, то его стоимость переносят с кредита счета 03 на счет 01 "Основные средства" или 10 "Материалы".

Тогда данные о стоимости такого имущества по строке 135 баланса не отражают.

К счету 03 вы можете открыть субсчета:

- 03-1 "Имущество для сдачи в аренду (лизинг, прокат)" - для учета имущества, приобретенного и поставленного на учет;

- 03-2 "Имущество, переданное в аренду (лизинг, прокат)" - для учета имущества, переданного во временное владение или пользование организации по договору.

При заполнении строки 135 руководствуйтесь Приказом Минфина России от 17 февраля 1997 г. N 15 "Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга".

Как учесть имущество для сдачи во временное пользование

Первоначальную стоимость ценностей, предназначенных для лизинга, аренды или проката, определяют в том же порядке, что и основных средств.

То есть исходя из всех расходов, связанных с их приобретением. Так, в их первоначальную стоимость включают:

- суммы, уплаченные в соответствии с договором продавцу;

- суммы, уплаченные за доставку и монтаж;

- суммы, уплаченные за информационные и консультационные услуги по приобретению этого имущества, и т.д.

Все такие затраты учитывайте по дебету счета 08 "Вложения во внеоборотные активы". Для этого в учете сделайте записи:

Дебет 08 Кредит 60 (76)

- учтены затраты, связанные с приобретением имущества, предназначенного для передачи во временное пользование (без НДС);

Дебет 19 Кредит 60 (76)

- учтен НДС по этому имуществу.

После ввода имущества в эксплуатацию сделайте проводку:

Дебет 03 Кредит 08

- имущество, предназначенное для передачи во временное пользование, введено в эксплуатацию.

Передачу имущества во временное пользование (владение) другим фирмам, а также возврат этого имущества отразите так:

Дебет 03-2 Кредит 03-1

- передано имущество во временное пользование (владение) другой фирме;

Дебет 03-1 Кредит 03-2

- возвращено имущество на фирму.

Пример. Основной вид деятельности ООО "Пассив" - прокат строительных машин.

В 2008 г. "Пассив" приобрел кран за 472 000 руб. (в том числе НДС - 72 000 руб.).

За регистрацию крана было заплачено 1000 руб.

Бухгалтер "Пассива" сделал проводки:

Дебет 08 Кредит 60

- 400 000 руб. (472 000 - 72 000) - оприходован кран;

Дебет 19 Кредит 60

- 72 000 руб. - учтена сумма НДС по крану;

Дебет 71 Кредит 50

- 1000 руб. - выданы из кассы деньги подотчетному лицу для оплаты регистрации;

Дебет 08 Кредит 71

- 1000 руб. - учтена в балансовой стоимости крана плата за регистрацию.

Если в отчетном году кран не введут в эксплуатацию, то его стоимость нужно отразить по строке 130 баланса за 2008 г.

После ввода крана в эксплуатацию бухгалтер "Пассива" сделает проводку:

Дебет 03 Кредит 08

- 401 000 руб. (400 000 + 1000) - зачислен кран в состав доходных вложений.

В этой ситуации стоимость крана укажите в строке 135 баланса за 2008 г.

Амортизация имущества, которое сдается на время

Чтобы определить остаточную стоимость имущества, переданного в аренду (лизинг, прокат), вы должны уменьшить его первоначальную стоимость (дебет счета 03) на сумму амортизации, начисленной за отчетный период.

Имейте в виду: если по договору имущество учитывает на балансе лизингополучатель, то амортизацию должен начислять он.

Для учета амортизации на счете 02 можно открыть отдельный субсчет "Амортизация имущества, предназначенного для сдачи во временное пользование".

Пример. В декабре 2008 г. лизинговая компания ООО "Пассив" приобрела оборудование для последующей передачи в лизинг.

Стоимость оборудования - 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.).

"Пассив" заключил договор лизинга с ЗАО "Актив" и передал ему имущество. Согласно договору, оборудование числится на балансе "Пассива". На него начисляют амортизацию в сумме 500 руб. в месяц. В учете "Пассива" делают следующие проводки:

Дебет 08 Кредит 60

- 100 000 руб. (118 000 - 18 000) - отражена стоимость оборудования, полученного от поставщика;

Дебет 19 Кредит 60

- 18 000 руб. - учтен НДС по оборудованию;

Дебет 03-1 Кредит 08

- 100 000 руб. - учтено полученное оборудование в составе доходных вложений;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"

Кредит 19

- 18 000 руб. - произведен вычет по НДС;

Дебет 60 Кредит 51

- 118 000 руб. - оплачено поставщику оборудование;

Дебет 03-2 Кредит 03-1

- 100 000 руб. - передано оборудование "Активу" по договору лизинга.

Каждый месяц бухгалтер "Пассива" будет делать запись:

Дебет 20 Кредит 02

- 500 руб. - начислена амортизация по оборудованию.

За 2008 г. по оборудованию начислена амортизация в сумме 6000 руб. (500 руб. x 12 мес.).

В бухгалтерском балансе за 2008 г. по строке 135 должна быть указана остаточная стоимость оборудования в сумме 94 000 руб. (100 000 - 6000).

Доходные вложения списывают со счета 03 в том же порядке, что и основные средства.

Строка 140 "Долгосрочные финансовые вложения"

В строке 140 баланса укажите приобретенные фирмой акции, облигации, финансовые векселя и другие ценные бумаги.

Также отразите здесь вклады в уставные или складочные капиталы других организаций (в том числе дочерних и зависимых обществ), в совместную деятельность (простое товарищество) и суммы выданных займов.

Кроме того, по строке 140 следует указать депозитные вклады в банках и дебиторскую задолженность, приобретенную по договору об уступке права требования (цессии).

При этом финансовые вложения должны быть долгосрочными (произведены на срок более года).

Если этот срок составляет год и меньше, то их сумму отразите по строке 250 баланса.

К бухгалтерскому учету финансовые вложения принимают по первоначальной стоимости. Она зависит от способа приобретения вложений. Согласно ПБУ 19/02, финансовые вложения могут быть:

- куплены за собственные деньги;
- куплены за счет заемных средств;
- внесены в ваш уставный (складочный) капитал другой фирмой;
- получены безвозмездно;
- внесены в счет вклада по договору простого товарищества;
- приобретены по бартеру.

Как учесть ценные бумаги

Ценные бумаги - это наиболее часто встречающийся вид финансовых вложений.

На их примере рассмотрим формирование первоначальной стоимости финансовых вложений.

Первоначальная стоимость ценных бумаг - это сумма фактических затрат на их приобретение. Если ваша фирма создавала резерв под обесценение ценных бумаг, то в балансе укажите их первоначальную стоимость за вычетом суммы резерва.

Ценные бумаги отражают по строке 140 баланса, только если фирма получила их в собственность.

Право собственности подтверждают первичные документы, к которым, в частности, относят:

- договор купли-продажи;
- акт приемки-передачи сертификата (только для документарных ценных бумаг);
- выписку по лицевому счету (при учете именных ценных бумаг в системе ведения реестра);
- выписку по счету депо (при учете ценных бумаг в депозитарии).

Договор, по которому передают ценные бумаги, может предусматривать особую дату перехода права собственности на них (например, дату поступления оплаты на счет продавца).

В этом случае ценные бумаги можно отразить в балансе по строке 140 только после перечисления денег продавцу.

Ценные бумаги куплены за деньги

Ценные бумаги вы можете купить либо на собственные деньги, либо на заемные средства.

По правилам бухгалтерского учета в первоначальную стоимость ценных бумаг, приобретенных за деньги, включают все расходы фирмы на покупку. Такими расходами являются:

- суммы, уплаченные продавцу;
- затраты по регистрации прав на ценные бумаги;
- суммы, уплаченные за информационные, консультационные и посреднические услуги по покупке ценных бумаг;
- услуги нотариуса на регистрацию договора, по которому фирма получает право собственности на ценные бумаги;
- другие затраты, непосредственно связанные с приобретением ценных бумаг.

Если какие-либо из этих затрат несущественны (то есть не превышают 5 процентов от покупной стоимости ценных бумаг), то фирма может их учесть как прочие расходы.

Все перечисленные затраты соберите на счете 58 "Финансовые вложения" по субсчетам:

- 58-1 "Паи и акции";
- 58-2 "Долговые ценные бумаги";
- 58-3 "Предоставленные займы";
- 58-4 "Вклады по договору простого товарищества".

Чтобы иметь данные о срочности вложений, откройте к этим субсчетам субсчета второго порядка. Например, к субсчету 58-1 "Паи и акции" - субсчета 58-1-1 "Краткосрочные вложения" и 58-1-2 "Долгосрочные вложения".

При оприходовании ценных бумаг сделайте проводку:

Дебет 58-1-2 (58-2-2) Кредит 60 (71, 76...)

- учтены затраты по покупке ценных бумаг.

Таким образом, в строке 140 баланса укажите дебетовое сальдо по соответствующим "долгосрочным" субсчетам счета 58 "Финансовые вложения" за вычетом кредитового сальдо по счету 59 "Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги" (если такой резерв создавался) по состоянию на конец года.

Если по расходам на покупку ценных бумаг вы заплатили НДС (например, за информационные услуги), то принять его к вычету нельзя. Налог включите в стоимость ценных бумаг.

Пример. В декабре 2008 г. ЗАО "Актив" оплатило 100 акций ОАО "Стройинвест".

Стоимость акций - 100 000 руб. Расходы на консультационные услуги при покупке акций составили 11 800 руб. (в том числе НДС - 1800 руб.).

Бухгалтер "Актива" сделал проводки:

Дебет 58-1-2 Кредит 76

- 100 000 руб. - оприходованы акции;

Дебет 58-1-2 Кредит 76

- 11 800 руб. - учтены расходы по покупке акций;

Дебет 76 Кредит 51

- 111 800 руб. (100 000 + 11 800) - оплачены акции и расходы по их покупке.

В Бухгалтерском балансе за 2008 г. по строке 140 указана сумма 111 800 руб. (100 000 + 11 800).

Если акции или облигации вы купили на заемные средства, то за пользование такими средствами вы заплатите проценты.

Проценты, начисленные до принятия ценных бумаг к учету, включают в первоначальную стоимость финансовых вложений. Другими словами, если вы оплачиваете акции авансом, то дебиторскую задолженность увеличьте на сумму процентов (п. 15 ПБУ 15/01).

Проценты, начисленные после принятия ценных бумаг к учету, отнесите к прочим доходам.

Вклад ценных бумаг в уставный капитал

Если ваша фирма получила ценные бумаги в качестве вклада в уставный капитал, вы должны учесть их на балансе по стоимости, согласованной между учредителями.

В акционерных обществах согласованную стоимость ценных бумаг должен подтвердить независимый оценщик. В обществах с ограниченной ответственностью независимого оценщика привлекают, если стоимость бумаг превышает 20 000 руб.

Пример. Одним из учредителей ОАО "Инвест" является ЗАО "Актив".

В отчетном году "Актив" по согласованию с другими учредителями внес в уставный капитал "Инвеста" акции ОАО "Газстрой".

Стоимость акций, согласованная между учредителями и подтвержденная независимым оценщиком, составила 1 000 000 руб.

Бухгалтер "Инвеста" сделал проводки:

Дебет 75-1 Кредит 80

- 1 000 000 руб. - отражена задолженность "Актива" по вкладу в уставный капитал;

Дебет 58-1-2 Кредит 75-1

- 1 000 000 руб. - получены акции "Газстроя" в счет вклада в уставный капитал.

В балансе "Инвеста" за 2008 г. по строке 140 указана стоимость акций в сумме 1 000 000 руб.

Ценные бумаги вам подарили

Если ваша фирма получила ценные бумаги в подарок (безвозмездно), то их стоимость определите, исходя:

- из текущей рыночной цены (если акции котируются на бирже);
- из суммы денег, которую можно получить от продажи ценных бумаг (если акции не котируются на бирже).

Обратите внимание: подарки на сумму более 500 руб. между коммерческими фирмами запрещены (ст. 575 ГК РФ).

Поэтому ваша фирма может безвозмездно получить ценные бумаги только от физических лиц, некоммерческих организаций, а также от государственных и муниципальных органов.

Пример. В декабре 2008 г. ЗАО "Актив" получило безвозмездно акции ОАО "Газ".

Акции котируются на бирже, и их рыночная цена составила 1 600 000 руб.

Бухгалтер "Актива" сделал проводку:

Дебет 58-1-2 Кредит 98-2

- 1 600 000 руб. - оприходованы акции "Газа" по рыночной цене.

В балансе "Актива" за год по строке 140 отражена рыночная стоимость акций - 1 600 000 руб.

При исчислении налога на прибыль за отчетный год стоимость акций учитывают во внереализационных доходах.

Учет котирующихся акций

Акции, которые котируются на фондовой бирже, являются исключением из общего правила определения их первоначальной стоимости. В строке 140 баланса их отражают по рыночной цене, если она ниже первоначальной стоимости. Для этого на разницу между первоначальной и рыночной стоимостью таких акций фирма должна образовать резерв под обесценение вложений в ценные бумаги. Это отразите проводкой:

Дебет 91-2 Кредит 59

- образован резерв под обесценение вложений в ценные бумаги.

Резерв создают по каждому виду котирующихся ценных бумаг. В пассиве баланса сумму резерва не указывайте. А данные об акциях отразите в балансе за вычетом суммы созданного резерва.

Пример. По состоянию на 31 декабря 2008 г. на балансе ЗАО "Актив" числятся акции ОАО "Газ" на общую сумму 150 000 руб. Акции котируются на бирже. Рыночная цена акций на эту дату - 130 000 руб.

Так как первоначальная (балансовая) стоимость акций выше их рыночной цены, то в балансе их указали по рыночной цене. Для этого "Актив" создал резерв под обесценение вложений в данные акции в размере 20 000 руб. (150 000 - 130 000).

Бухгалтер "Актива" сделал запись:

Дебет 91-2 Кредит 59

- 20 000 руб. - образован резерв под обесценение вложений в ценные бумаги.

В балансе "Актива" за 2008 г. по строке 140 отражена их стоимость в размере 130 000 руб.

Как учесть выданные займы

Деньги, переданные другим фирмам по договору займа на срок более года и не возвращенные вам по состоянию на конец отчетного периода, также отражайте по строке 140 баланса.

Договор займа заключают в письменной форме (п. 1 ст. 808 ГК РФ). При этом ни размер, ни срок погашения займа законодательство не ограничивает. Лицензии для предоставления займа не требуется. Проценты по договору займа, выданного в денежной форме, налогом на добавленную стоимость не облагают (пп. 15 п. 3 ст. 149 НК РФ).

Если ваша фирма выдала долгосрочный заем, в учете сделайте такие проводки:

Дебет 58-3 Кредит 51 (50...)

- предоставлен заем;

Дебет 76 Кредит 91-1

- начислены проценты по договору займа за период;

Дебет 51 (50...) Кредит 76

- получены проценты по договору займа.

Обратите внимание: по строке 140 нужно отразить не только саму сумму займа, но и начисленные по нему проценты.

Пример. В январе 2008 г. ООО "Пассив" предоставило ЗАО "Актив" заем на сумму 500 000 руб. сроком на 2 года. За пользование займом "Актив" должен уплачивать проценты из расчета 20% годовых. Проценты уплачиваются ежегодно. Бухгалтер "Пассива" отразит это так:

Дебет 58-3 Кредит 51

- 500 000 руб. - предоставлен заем;

Дебет 76 Кредит 91-1

- 100 000 руб. (500 000 руб. x 20%) - начислены проценты за 2008 г.

В балансе "Пассива" за 2008 г. по строке 140 указана сумма займа и процентов по нему в размере 600 000 руб. (500 000 + 100 000).

Как учесть вклад в совместную деятельность

Документом о совместной деятельности является договор простого товарищества. По этому договору двое или несколько лиц (товарищей) обязуются объединить свои вклады и, не образовывая юридического лица, действуют вместе с целью получения прибыли. Взаимоотношения сторон по договору простого товарищества регулируются гл. 55 Гражданского кодекса.

Вкладом в договор простого товарищества могут быть не только деньги, но и любое другое имущество: нематериальные активы, основные средства, ценные бумаги и т.д. Такие вклады учитывают на счете 58 "Финансовые вложения", субсчет 4 "Вклады по договору простого товарищества". По строке 140 годового баланса отразите дебетовое сальдо по этому счету наконец года.

Сделайте в учете запись:

Дебет 58-4 Кредит 50 (51, 52)

- внесен деньгами вклад в простое товарищество.

Если вклад вносят имуществом, его оценивают по стоимости, согласованной между товарищами. Эта оценка может быть выше, ниже или равна балансовой стоимости передаваемого имущества. При этом в балансе участника, передающего имущество, делают проводки:

Дебет 02 (05) Кредит 01 (04)

- сформирована остаточная стоимость основного средства (нематериального актива), передаваемого по договору простого товарищества;

Дебет 58-4 Кредит 01 (04)

- отражен вклад в простое товарищество основными средствами (нематериальными активами);

Дебет 58-4 Кредит 07(08, 10, 41, 43, 58...)

- отражен вклад в простое товарищество прочим имуществом фирмы;

Дебет 58-4 Кредит 91-1

- отражено превышение денежной оценки вклада над его балансовой стоимостью;

Дебет 91-2 Кредит 58-4

- отражено превышение балансовой стоимости переданного имущества над его денежной оценкой по договору.

При прекращении договора простого товарищества выбывший участник получает вложенное ранее имущество назад. В учете он отражает это проводкой:

Дебет 01 (04, 10...) Кредит 58-4

- отражен возврат имущества при прекращении договора простого товарищества.

Строка 145 "Отложенные налоговые активы"

Сумму таких активов учитывают на одноименном счете 09.

По строке 145 баланса за прошедший год укажите сальдо по этому счету на конец года. Заполняя строку 145, руководствуйтесь ПБУ 18/02.

Отложенный налоговый актив возникает, когда момент признания расходов и доходов в бухгалтерском и налоговом учете не совпадает.

Сумму такого актива рассчитывают по формуле:

```
Отложенный налоговый = Вычитаемая  временная x Ставка налога на
       актив                разница                прибыль
```

Вычитаемые временные разницы возникают, если расходы в бухгалтерском учете признают раньше, чем в налоговом, а доходы - позже.

Эти разницы приводят к уменьшению налога на прибыль в будущих периодах.

Такие ситуации могут возникать:

- если фирма, использующая кассовый метод, не оплатила признанные расходы (такие расходы отражают в бухгалтерском учете, но для целей налогообложения их не учитывают);
- если сумма начисленных расходов в бухучете больше, чем в учете налоговом. Например, амортизацию в бухгалтерском учете начисляют методом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования, а в налоговом - линейным методом;

Вычитаемые временные разницы отражают на специальных субсчетах тех счетов, по которым они возникли.

Пример. 15 февраля 2008 г. ООО "Пассив" ввело в эксплуатацию новый станок стоимостью 480 000 руб. (без НДС).

Срок его полезного использования - 4 года. В целях бухгалтерского учета "Пассив" начисляет амортизацию по сумме чисел лет срока полезного использования, в целях налогообложения - применяет линейный метод.

Начислять амортизацию бухгалтер должен с 1 марта 2008 г. Как это сделать, показано в таблице:

Условия	В бухгалтерском учете, руб.	В налоговом учете, руб.
Первоначальная стоимость станка	480 000	480 000
Сумма начисленной амортизации за март 2008 г.	16 000 (4 года : 10 лет x 480 000 руб. : 12 мес.)	10 000 (480 000 руб. : 4 года : 12 мес.)
Остаточная стоимость на 1 апреля 2008 г.	464 000 (480 000 - 16 000)	470 000 (480 000 - 10 000)

Таким образом, вычитаемая временная разница составит 6000 руб. (16 000 - 10 000).

В конце I квартала 2008 г. бухгалтер "Пассива" сделает проводку:

Дебет 02

Кредит 02, субсчет "Вычитаемые временные разницы"

- 6000 руб. - отражена вычитаемая временная разница.

Одновременно с вычитаемой временной разницей рассчитывают сумму отложенного налогового актива, умножив его на ставку налога на прибыль. При этом делают проводку:

Дебет 09

Кредит 68, субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

- отражена сумма отложенного налогового актива.

Пример. ООО "Пассив" признает доходы и расходы для целей налогообложения кассовым методом.

В IV квартале 2008 г. "Пассив" получил от поставщиков материалы на сумму 442 500 руб. (в том числе НДС - 67 500 руб.) и передал их в производство. В этом квартале фирма перечислила поставщику только часть денег - 236 000 руб. (в том числе НДС - 36 000 руб.). Ставка налога на прибыль - 24%. Расходы в бухгалтерском учете признаны в сумме 375 000 руб. (442 500 - 67 500), а в налоговом учете - в сумме 200 000 руб. (236 000 - 36 000). Вычитаемая временная разница составит 175 000 руб. (375 000 - 200 000).

Бухгалтер "Пассива" сделал проводки:

Дебет 10 Кредит 60

- 375 000 руб. (442 500 - 67 500) - оприходованы материалы;

Дебет 19 Кредит 60

- 67 500 руб. - учтен НДС по оприходованным материалам;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"

Кредит 19

- 6750 руб. - НДС принят к вычету;

Дебет 60 Кредит 51

- 236 000 руб. - перечислены деньги поставщику за материалы;

Дебет 20 Кредит 10
- 375 000 руб. - материалы переданы в производство;
Дебет 20
Кредит 20, субсчет "Вычитаемые временные разницы"
- 175 000 руб. - отражена вычитаемая временная разница.
По итогам 2008 г. бухгалтер "Пассива" сделал проводку:
Дебет 09
Кредит 68, субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"
- 42 000 руб. (175 000 руб. x 24%) - отражена сумма отложенного налогового актива.
Эту сумму бухгалтер указал по строке 145 баланса за 2008 г.

По мере уменьшения или полного погашения вычитаемых временных разниц нужно сделать проводки:
Дебет 20, субсчет "Вычитаемые временные разницы"
Кредит 20
- погашена вычитаемая временная разница;
Дебет 68, субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"
Кредит 09
- уменьшена сумма отложенного налогового актива.

Пример. Воспользуемся условиями предыдущего примера.
Предположим, что в IV квартале 2008 г. "Пассив" перечислил поставщику оставшиеся 206 500 руб.
Бухгалтер "Пассива" должен сделать проводки:
Дебет 60 Кредит 51
- 206 500 руб. - погашена задолженность перед поставщиком;
Дебет 20, субсчет "Вычитаемые временные разницы"
Кредит 20
- 175 000 руб. - погашена вычитаемая временная разница;
Дебет 68, субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"
Кредит 09
- 42 000 руб. (175 000 руб. x 24%) - погашен отложенный налоговый актив.
Теперь в строке 145 баланса бухгалтер поставил прочерк.

Если объект, по которому вы раньше отразили отложенный налоговый актив, выбыл, то сумму актива спишите на счет 99 "Прибыли и убытки". Для этого сделайте такую запись в учете:
Дебет 99 Кредит 09
- списана сумма отложенного налогового актива.

Пример. В декабре 2008 г. ООО "Пассив" продало станок. Сумма амортизации, начисленной к этому моменту, составила:
- в бухгалтерском учете - 88 000 руб.;
- в налоговом учете - 80 000 руб.
Сумма отложенного налогового актива, числящаяся на счете 09 по амортизационным отчислениям на станок, составила 1920 руб. ((88 000 руб. - 80 000 руб.) x 24%).
При списании станка с баланса бухгалтер "Пассива" сделал проводку:
Дебет 99 Кредит 09
- 1920 руб. - сумма отложенного налогового актива отнесена на убытки отчетного периода.
Отложенный налоговый актив по строке 145 баланса за 2008 г. не указан.

Строка 150 "Прочие внеоборотные активы"

По этой строке баланса отразите данные об активах и вложениях фирмы, не нашедших своего отражения по другим строкам разд. I "Внеоборотные активы".

Строка 190 "Итого по разделу I"

В данной строке приведите общую стоимость всех внеоборотных активов фирмы. Для этого сложите показатели по строкам:
- 110 "Нематериальные активы";
- 120 "Основные средства";
- 130 "Незавершенное строительство";
- 135 "Доходные вложения в материальные ценности";
- 140 "Долгосрочные финансовые вложения";
- 145 "Отложенные налоговые активы";
- 150 "Прочие внеоборотные активы".

Раздел II. Оборотные активы

В этом разделе укажите стоимость запасов (строка 210), суммы НДС, которые не приняты к вычету (строка 220), дебиторскую задолженность фирмы (строки 230 и 240), размер краткосрочных финансовых вложений (строка 250), денежные средства (строка 260) и прочие оборотные активы (строка 270) по состоянию на 31 декабря 2008 г.

Строка 210 "Запасы"

По строке 210 баланса отразите стоимость всех запасов и затрат фирмы (материалов, готовой продукции, товаров, незавершенного производства, расходов будущих периодов и т.д.). В балансе приведите расшифровку материальных ценностей и затрат по их видам.

Строка 211 "Сырье, материалы и другие аналогичные ценности"

Здесь отразите стоимость сырья, материалов, комплектующих и запасных частей, топлива, тары и прочих запасов.

Материалы отражают в бухгалтерском учете и отчетности по первоначальной стоимости (то есть в сумме фактических затрат на их приобретение). Она зависит от того, как материалы были получены: за деньги, в качестве вклада в уставный капитал, безвозмездно.

Приобретение материалов

В первоначальную стоимость материалов, приобретенных за плату, включают все расходы фирмы на эту покупку:

- суммы, уплаченные продавцу материалов (за исключением НДС, который принимают к вычету);
- таможенные пошлины;
- расходы на доработку материалов;
- проценты по кредитам (в том числе коммерческим), взятым для покупки материалов, и т.д.

Стоимость материалов можно отражать в учете двумя способами: по фактической себестоимости; по учетным ценам.

В первом случае все перечисленные затраты надо учесть по дебету счета 10 "Материалы" субсчет (в зависимости от вида купленного имущества), например:

- 10-1 "Сырье и материалы";
- 10-2 "Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали";
- 10-3 "Топливо";
- 10-5 "Запасные части";
- 10-6 "Прочие материалы";
- 10-8 "Строительные материалы";
- 10-9 "Инвентарь и хозяйственные принадлежности";
- 10-10 "Специальная оснастка и специальная одежда на складе";
- 10-11 "Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации".

Во втором случае их себестоимость формируют с использованием дополнительных счетов - 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" и 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей". Остаток на счете 16, относящийся к материалам, также отразите по строке 211 баланса.

Если ваша фирма платит НДС, то сумму входного налога не включайте в первоначальную стоимость материалов, а учтите на счете 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям", субсчет 3 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам". После оприходования материалов примите ее к вычету (на основании счета-фактуры продавца).

Если ваша фирма не платит НДС, то на сумму налога увеличьте первоначальную стоимость материалов.

Учет материалов по фактической себестоимости

Принятие материалов к учету по фактической себестоимости оформите такими проводками:

Дебет 10 Кредит 60

- отражена покупная стоимость материалов;

Дебет 10 Кредит 76

- отражены транспортные расходы по приобретению материалов;

Дебет 10 Кредит 76

- отражены расходы по оплате услуг посреднику при приобретении материалов;

Дебет 19 Кредит 60 (76)

- учтен НДС по оприходованным материалам (транспортным расходам, вознаграждению посреднику) на основании счетов-фактур;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"

Кредит 19

- принят к вычету НДС по расходам, связанным с приобретением материалов;
Дебет 60 (76) Кредит 51
- оплачены расходы на материалы и сопутствующие услуги.

Пример. В декабре 2008 г. ООО "Пассив" приобрело 10 000 кг масляной краски. Согласно документам поставщика, 1 кг краски стоит 177 руб. (в том числе НДС - 27 руб.). Краска приобретена через фирму-посредника. За ее услуги заплачено 11 800 руб. (в том числе НДС - 1800 руб.). Бухгалтер "Пассива" сделал такие проводки:
Дебет 10 Кредит 60
- 1 500 000 руб. ((177 руб. - 27 руб.) x 10 000 кг) - оприходована масляная краска;
Дебет 19 Кредит 60
- 270 000 руб. (27 руб. x 10 000 кг)- учтен НДС по масляной краске;
Дебет 10 Кредит 60
- 10 000 руб. (11 800 - 1800) - учтены посреднические услуги;
Дебет 19 Кредит 60
- 1800 руб. - учтен НДС по счету-фактуре посредника;
Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"
Кредит 19
- 271 800 руб. (270 000 + 1800) - принят к вычету НДС;
Дебет 60 Кредит 51
- 1 781 800 руб. (1 500 000 + 270 000 + 10 000 + 1800) - оплачены краска поставщику и услуги посредника.
Стоимость материалов в сумме 1 510 000 руб. (1 500 000 + 10 000) отразите по строке 211 баланса за 2008 г.

Аналитический учет по счету 10 организуют по отдельным наименованиям материалов и местам их хранения.
При учете материалов бухгалтеры сталкиваются с различными трудностями. Так, документы транспортных компаний зачастую поступают на фирму позже, чем были оприходованы материалы. Аналогичные ситуации возможны также с документами посреднических и других организаций, имевших отношение к поставкам. Поэтому материалы в каждом случае учитывают по-разному. Все зависит от того, когда они переданы в производство - до того, как окончательно сформирована их себестоимость, или после.
Рассмотрим оба варианта на примерах.

Пример. 1 декабря 2008 г. в ЗАО "Актив" поступили материалы стоимостью 17 700 руб. (в том числе НДС - 2700 руб.). Их доставила транспортная компания.
31 декабря 2008 г. "Актив" получил от транспортной компании счет-фактуру на услуги доставки. Их стоимость составила 2360 руб. (в том числе НДС - 360 руб.).
До этого времени материалы не были переданы в производство.
Бухгалтер "Актива" сделал проводки:
1 декабря
Дебет 10 Кредит 60
- 15 000 руб. - оприходованы материалы, полученные от поставщика;
Дебет 19 Кредит 60
- 2700 руб. - учтен НДС по оприходованным материалам;
31 декабря
Дебет 10 Кредит 76
- 2000 руб. - учтены транспортные расходы по доставке материалов;
Дебет 19 Кредит 76
- 360 руб. - учтен НДС по транспортным расходам.
Фактическая себестоимость материалов, сформированная в учете по состоянию на 31 декабря, составила 17 000 руб. (15 000 + 2000). Эту сумму бухгалтер отразил по строке 211 баланса за 2008 г.

Пример. Сохраним условия предыдущего примера и предположим, что материалы отпущены в производство 10 декабря 2008 г.
Бухгалтер "Актива" сделал проводки:
10 декабря 2008 г.
Дебет 20 Кредит 10
- 15 000 руб. - списаны материалы в производство;
31 декабря 2008 г.
Дебет 20 Кредит 10
- 15 000 руб. - сторнировано списание материалов в производство в связи с изменением их фактической себестоимости;
Дебет 10 Кредит 76
- 2000 руб. - учтены расходы по доставке материалов;
Дебет 20 Кредит 10

- 17 000 руб. (15 000 + 2000) - списаны материалы в производство.

Такой способ формирования себестоимости заготовления материалов целесообразно использовать лишь тем фирмам, у которых:

- небольшая номенклатура материалов;
- небольшое количество поставок материалов.

Учет материалов по учетной цене

При этом способе всю информацию о фактической себестоимости материалов отражают по дебету счетов 10 "Материалы" и 16 "Отклонения в стоимости материальных ценностей". По дебету счета 10 материалы отражают по учетным ценам, а на счете 16 отражают разницу между учетной ценой и фактической себестоимостью. В качестве вспомогательного используют счет 15.

За учетную цену (по выбору фирмы) можно принять:

- цену поставщика;
- фактическую себестоимость материалов по данным предыдущего месяца;
- фиксированную цену, утверждаемую на определенный период времени.

Выбранный метод определения учетной цены должен быть закреплен в учетной политике фирмы.

При поступлении материалов на склад их приходуют по учетной цене проводкой:

Дебет 10 Кредит 15

- оприходованы материалы по учетным ценам.

Все данные о фактических расходах по заготовлению материалов собирают по дебету счета 15.

При этом в учете делают проводки:

Дебет 15 Кредит 60

- отражена покупная стоимость материалов;

Дебет 15 Кредит 76

- отражены транспортные расходы по приобретению материалов;

Дебет 15 Кредит 76

- отражены расходы по оплате услуг посредника в приобретении материалов;

Дебет 19 Кредит 60 (76)

- учтен НДС по оприходованным материалам (транспортным расходам, вознаграждению посреднику) на основании счетов-фактур;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"

Кредит 19

- принят к вычету НДС по расходам, связанным с приобретением материалов;

Дебет 60 (76) Кредит 51

- оплачены расходы на приобретение материалов.

Таким образом, по дебету счета 15 формируют фактическую себестоимость материалов, а по кредиту - их учетную цену. Для оперативного учета важно, чтобы каждый вид расходов можно было четко отнести к конкретному виду и партии материалов. Поэтому аналитический учет по счету 15 организуйте по аналогии с аналитическим учетом по счету 10 (по отдельным наименованиям материалов и местам их хранения).

Пример. ООО "Пассив" 1 декабря 2008 г. получило на склад 100 банок масляной краски (материалы). Согласно учетной политике фирмы, материалы отражают по учетным ценам.

Учетная цена 1 банки краски - 140 руб.

3 декабря 2008 г. "Пассив" получил счет-фактуру от поставщика краски на сумму 17 700 руб. (в том числе НДС - 2700 руб.).

5 декабря 2008 г. получен счет-фактура от транспортной компании на услуги по доставке краски на сумму 2360 руб. (в том числе НДС - 360 руб.).

Бухгалтер "Пассива" сделал такие проводки:

1 декабря 2008 г.

Дебет 10 Кредит 15

- 14 000 руб. (140 руб. x 100 ед.) - оприходована краска по учетной цене;

3 декабря 2008 г.

Дебет 15 Кредит 60

- 15 000 руб. (17 700 - 2700) - отражена покупная стоимость краски в ценах поставщика;

Дебет 19 Кредит 60

- 2700 руб. - отражен НДС по оприходованной краске;

5 декабря 2008 г.

Дебет 15 Кредит 60

- 2000 руб. (2360 - 360) - отражены транспортные расходы по доставке краски на склад;

Дебет 19 Кредит 60

- 360 руб. - отражен НДС по счету-фактуре транспортной компании.

Таким образом, по кредиту счета 15 сформирована учетная стоимость материалов, а по дебету - их фактическая себестоимость.

В строке 211 баланса за 2008 г. краску нужно отразить по фактической себестоимости в сумме 17 000 руб. (15 000 + 2000).

Если учетная цена запасов оказалась меньше их фактической себестоимости, сделайте в учете запись:

Дебет 16 Кредит 15

- списано превышение фактической себестоимости запасов над их учетной ценой (перерасход).

Если учетная цена запасов превысила их фактическую себестоимость, в учете на сумму превышения сделайте проводку:

Дебет 15 Кредит 16

- списано превышение учетной цены запасов над их фактической себестоимостью (экономия).

Пример. В декабре 2008 г. ООО "Пассив" купило материалы и отразило их стоимость по учетным ценам (500 руб. за единицу). Было приобретено 700 единиц материалов. По документам поставщика материалы стоят 354 000 руб. (в том числе НДС - 54 000 руб.).

Бухгалтер "Пассива" сделал проводки:

Дебет 10 Кредит 15

- 350 000 руб. (500 руб. x 700 ед.) - оприходованы материалы по учетным ценам;

Дебет 15 Кредит 60

- 300 000 руб. (354 000 - 54 000) - отражена фактическая себестоимость материалов;

Дебет 19 Кредит 60

- 54 000 руб. - отражен НДС по поступившим материалам;

Дебет 15 Кредит 16

- 50 000 руб. (350 000 - 300 000) - списано превышение учетной стоимости материалов над их фактической себестоимостью.

В строке 211 баланса за 2008 г. материалы нужно отразить по фактической себестоимости - 300 000 руб.

Дебетовое сальдо по счету 16 в конце отчетного месяца списывают на те же счета, что и материалы, пропорционально их стоимости.

Сумму к списанию рассчитывают так.

К дебетовому сальдо по счету 16 "Отклонения в стоимости материальных ценностей" на начало месяца прибавьте оборот по дебету этого счета за месяц. Затем разделите данный показатель на сумму дебетового сальдо по счету 10 "Материалы" на начало месяца и оборота по дебету этого счета за месяц. После этого умножьте полученную разность на оборот по кредиту счета 10 за прошедший месяц. В результате вы получите сумму отклонений, которая должна быть списана.

При списании отклонений делают проводку:

Дебет 20 (23, 25, 26, 29, 44...) Кредит 16

- списано отклонение в стоимости материалов.

Отклонение в стоимости проданных материалов списывают на счет учета прочих доходов и расходов. Для этого в учете делают запись:

Дебет 91-2 Кредит 16

- списано отклонение в стоимости проданных материалов.

Пример. ООО "Пассив" отражает стоимость материалов по учетным ценам.

По состоянию на 1 декабря 2008 г. у "Пассива" числились в учете:

- остаток материалов на складе (сальдо счета 10) - 30 000 руб.;
- дебетовое сальдо по счету 16 - 2000 руб.

В декабре были оприходованы материалы по учетным ценам на сумму 50 000 руб.

По документам поставщика фактическая себестоимость материалов составила 70 800 руб. (в том числе НДС - 10 800 руб.).

В декабре в основное производство списаны материалы на сумму 40 000 руб. по учетным ценам.

Бухгалтер "Пассива" сделал записи:

Дебет 10 Кредит 15

- 50 000 руб. - оприходованы материалы по учетным ценам;

Дебет 15 Кредит 60

- 60 000 руб. (70 000 - 10 800) - отражена фактическая себестоимость материалов согласно расчетным документам поставщика;

Дебет 19 Кредит 60

- 10 800 руб. - учтен НДС по материалам;

Дебет 16 Кредит 15

- 10 000 руб. (60 000 - 50 000) - отражено отклонение в стоимости материалов;

Дебет 20 Кредит 10

- 40 000 руб. - списаны материалы в производство по учетным ценам.

Отклонение в стоимости материалов к списанию на счет 20 составит:

(2000 руб. + 10 000 руб.) : (30 000 руб. + 50 000 руб.) x 40 000 руб. = 6000 руб.

Бухгалтер списал отклонения проводкой:

Дебет 20 Кредит 16

- 6000 руб. - списано отклонение в стоимости материалов.

Кредитовое сальдо счета 16 по списанным запасам в конце месяца сторнируют со счетов, на которые были списаны материалы, пропорционально их стоимости. Сумму отклонений, подлежащую сторнированию, рассчитывают так.

К кредитовому сальдо по счету 16 "Отклонения в стоимости материальных ценностей" на начало месяца прибавьте оборот по кредиту этого счета за месяц. Затем разделите данный показатель на сумму дебетового сальдо по счету 10 "Материалы" на начало месяца и оборота по дебету этого счета за месяц. После этого умножьте полученную разность на оборот по кредиту счета 10 за прошедший месяц. В результате вы получите сумму отклонений, которая должна быть сторнирована. При списании отклонений сделайте проводку:

Дебет 20 (23, 25, 26, 44...) Кредит 16 - сторнировано отклонение в стоимости материалов.

Отклонение в стоимости проданных материалов сторнируют со счета прочих доходов и расходов. Для этого в учете делают запись:

Дебет 91-2 Кредит 16 - сторнировано отклонение в стоимости проданных материалов.

Пример. ООО "Пассив" отражает стоимость материалов по учетным ценам. По состоянию на 1 декабря 2008 г. у "Пассива" числились в учете:

- остаток материалов на складе (сальдо счета 10) - 30 000 руб.;
- кредитовое сальдо по счету 16 - 2000 руб.

В декабре были оприходованы материалы по учетным ценам на сумму 50 000 руб. Их фактическая себестоимость составила 47 200 руб. (в том числе НДС - 7200 руб.).

В декабре было списано в основное производство материалов на сумму 40 000 руб. по учетным ценам.

Бухгалтер "Пассива" сделал записи:

Дебет 10 Кредит 15

- 50 000 руб. - оприходованы материалы по учетным ценам;

Дебет 15 Кредит 60

- 40 000 руб. (47 200 - 7200) - отражена фактическая себестоимость материалов согласно документам поставщика;

Дебет 19 Кредит 60

- 7200 руб. - учтен НДС по материалам;

Дебет 15 Кредит 16

- 10 000 руб. (50 000 - 40 000) - отражено отклонение в стоимости материалов;

Дебет 20 Кредит 10

- 40 000 руб. - списаны материалы в производство по учетным ценам.

Отклонение в стоимости материалов, которое надо сторнировать со счета 20, составит:

(2000 руб. + 10 000 руб.) : (30 000 руб. + 50 000 руб.) x 40 000 руб. = 6000 руб.

При списании отклонения сделана запись:

Дебет 20 Кредит 16

- 6000 руб. - сторнировано отклонение в стоимости материалов.

Учет материалов в условных денежных единицах

Многие фирмы заключают договоры в условных денежных единицах. Как правило, это доллары США или евро. Цены, установленные в валюте, нужно пересчитывать в рубли.

Так, договор купли-продажи может содержать условие, что материально-производственные запасы покупатель оплачивает в рублях по курсу иностранной валюты на день перечисления денег или по курсу, установленному в договоре.

В такой ситуации бухгалтеру необходимо:

- отразить задолженность перед поставщиком на момент перехода права собственности на материалы (по курсу иностранной валюты, действующему на этот момент, или по курсу, установленному в договоре);
- скорректировать (увеличить или уменьшить) задолженность исходя из сумм, фактически перечисленных поставщику.

Стоимость материалов определяют по курсу на дату их оприходования. И в дальнейшем их стоимость не меняют (п. 10 ПБУ 3/2006).

Обратите внимание: больше не нужно пересчитывать (после принятия к бухгалтерскому учету) полученные и выданные авансы, в связи с изменением курса валюты. Заранее оплаченные организацией материалы признаются в бухгалтерском учете в рублевой оценке. Рассчитать ее надо, исходя из курса, действовавшего на дату выданного аванса. Если курс иностранной валюты менялся между датой

возникновения обязательства и датой его погашения, то возникшую курсовую разницу следует отразить в составе прочих доходов или расходов. При этом входной НДС останется без изменения (п. 1 ст. 172 НК РФ).

При покупке товаров (работ, услуг), стоимость которых выражена в условных единицах, входной НДС вы можете принять к вычету в следующем порядке:

- если счет-фактура выставлен в рублях, то сумму НДС, принимаемую к вычету, надо рассчитать на дату отражения товаров (работ, услуг) в учете. После определения суммы входного НДС уменьшать или увеличивать налоговый вычет Налоговый кодекс не позволяет;

- если счет-фактура выставлен в условных единицах, то сумму НДС надо рассчитывать на дату фактического оприходования товаров (работ, услуг). При изменении курса валюты в момент оплаты принятый к вычету НДС корректировке не подлежит (ст. 172 НК РФ). Он рассчитывается только один раз на дату оприходования товаров (работ, услуг).

Если образовалась положительная разница, то в учете это отразите так:

Дебет 60 Кредит 91-1

- отражена положительная курсовая разница.

Если образовалась отрицательная разница, то в учете это отразите следующими проводками:

Дебет 91-2 Кредит 60

- отражена отрицательная курсовая разница.

Пример. ЗАО "Полет" покупает партию материалов. Они стоят 2360 долл. США (в том числе НДС - 360 долл. США). Счет-фактура выставлен продавцом в рублях.

Ситуация 1.

По договору материалы оплачивают авансом по курсу, действующему на день перечисления денежных средств. Курс доллара на этот день - 23,8 руб/USD, а на день оприходования - 24,05 руб/USD.

Проводки будут такими:

Дебет 60, субсчет "Расчеты по авансам выданным"

Кредит 51

- 56 168 руб. (2360 USD x 23,8 руб/USD) - перечислен аванс поставщику;

Дебет 41 Кредит 60

- 47 600 руб. ((2360 USD - 360 USD) x 23,8 руб/USD) - оприходованы материалы;

Дебет 19 Кредит 60

- 8568 руб. (360 USD x 23,8) - учтен НДС по материалам;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"

Кредит 19

- 8568 руб. - принят к вычету НДС по материалам;

Дебет 60

Кредит 60, субсчет "Расчеты по авансам выданным"

- 56 168 руб. - зачтен аванс.

В данном случае стоимость товара определилась сразу после уплаты денег. Поэтому никаких разниц не возникло.

Ситуация 2.

Договор предусматривает, что материалы оплачивают после их отгрузки продавцом по курсу на день перечисления денег.

Курс доллара США составил:

- на день оприходования - 23,8 руб/USD;

- на день оплаты - 24,05 руб/USD.

Бухгалтер "Полета" сделал записи:

Дебет 41 Кредит 60

- 47 600 руб. ((2360 USD - 360 USD) x 23,8 руб/USD) - оприходованы материалы.

Дебет 19 Кредит 60

- 8568 руб. (360 USD x 23,8) - учтен НДС по материалам;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"

Кредит 19

- 8568 руб. - принят к вычету НДС по материалам;

В оплату материалов придется перечислить 56 758 руб. (2360 USD x 24,05 руб/USD), то есть на 590 руб. больше суммы, по которой они были оприходованы. Эту разницу надо отразить проводкой:

Дебет 91-2 Кредит 60

- 590 руб. - отражена отрицательная курсовая разница;

Дебет 60 Кредит 51

- 56 758 руб. - перечислены деньги продавцу материалов.

Учет материалов, полученных по договору с особым переходом права собственности

Договором поставки может быть предусмотрен переход права собственности на материалы от поставщика к вашей фирме только после их оплаты. В этой ситуации вы не сможете учесть их в составе собственных запасов.

До тех пор пока они не будут оплачены поставщику, учитывайте материалы на забалансовом счете 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение". Их стоимость отразите в справке к балансу по строке 920.

Пример. В 2008 г. ЗАО "Актив" купило материалы. По договору поставки право собственности на материалы переходит к "Активу" после их оплаты.

Материалы получены "Активом" 10 декабря. Их стоимость составила 59 000 руб. (в том числе НДС - 9000 руб.).

На конец года материалы еще не оплачены.

Бухгалтер "Актива" сделал запись:

Дебет 002

- 59 000 руб. - приняты материалы, право собственности на которые еще не получено.

Стоимость материалов бухгалтер указал в справке к балансу за 2008 г. по строке 920 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение".

После оплаты материалов (в 2009 г.) бухгалтер "Актива" сделает проводки:

Дебет 60 Кредит 51

- 59 000 руб. - оплачены полученные материалы;

Кредит 002

- 59 000 руб. - сняты материалы с забалансового учета;

Дебет 10 Кредит 60

- 50 000 руб. - оприходованы оплаченные материалы;

Дебет 19 Кредит 60

- 9000 руб. - учтен НДС по материалам;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"

Кредит 19

- 9000 руб. - принят к вычету НДС.

Стоимость оплаченных материалов нужно указать по строке 211 "Сырье, материалы и другие аналогичные ценности" баланса за 2009 г., если они не будут списаны.

Вклад материалов в уставный капитал

Если ваша фирма получила материалы в качестве вклада в уставный капитал, поставьте их на баланс по стоимости, согласованной между учредителями. В акционерном обществе эту цену должен подтвердить независимый оценщик. В ООО независимого оценщика привлекают, если согласованная стоимость превышает 20 000 руб.

Как отразить поступление материалов в качестве вклада в уставный капитал, покажет пример.

Пример. Одним из учредителей ООО "Пассив" является ЗАО "Актив". В 2008 г. "Актив" передал в уставный капитал "Пассива" материалы. Стоимость материалов, согласованная между учредителями и подтвержденная независимым оценщиком, составила 100 000 руб. Материалы учтены "Активом" вместе с НДС.

Бухгалтер "Пассива" сделал такие проводки:

Дебет 75-1 Кредит 80

- 100 000 руб. - отражена задолженность "Актива" по вкладу в уставный капитал;

Дебет 10 Кредит 75-1

- 100 000 руб. - получены материалы в счет вклада в уставный капитал.

В балансе "Пассива" за 2008 г. по строке 211 должна быть указана первоначальная стоимость материалов в размере 100 000 руб.

Поступление материалов безвозмездно

Если ваша фирма получила материалы в подарок, то их стоимость определяют, исходя из рыночной цены на подобное имущество. Обратите внимание: в налоговом учете стоимость переданных материалов не может быть меньше их балансовой стоимости по данным передающей стороны (п. 8 ст. 250 НК РФ). Сумма НДС по таким материалам у передающей стороны к налоговому вычету не принимается. Она увеличивает первоначальную стоимость материалов.

Стоимость материалов, полученных безвозмездно, отразите проводкой:

Дебет 10 Кредит 98-2

- получены материалы безвозмездно.

Стоимость безвозмездно полученных ценностей облагают налогом на прибыль. Его нужно заплатить по итогам того периода, в котором основные средства были оприходованы. Исключение составляют ценности, подаренные фирме физическим лицом или организацией, которым принадлежит 50 и более процентов в уставном капитале вашей фирмы. В этом случае со стоимости имущества не надо платить налог на прибыль,если только фирма не передаст его кому-то в течение года со дня получения.

Пример. В марте 2008 г. ЗАО "Актив" получило безвозмездно от органа местного самоуправления материалы. Их рыночная стоимость - 860 000 руб. (в том числе НДС).

Бухгалтер "Актива" сделал проводку:

Дебет 10 Кредит 98-2

- 860 000 руб. - оприходованы безвозмездно полученные материалы по рыночной цене.

В балансе "Актива" за 2008 г. по строке 211 должна быть указана сумма - 860 000 руб.

Отходы

Отметим, что по строке 211 баланса учитывают также отходы, возникающие при переработке материалов.

К ним относят остатки исходных материалов, потерявшие полностью или частично свои качества (полномерность, форму и др.).

Отходы материалов, которые фирма может использовать при изготовлении продукции (выполнении работ, услуг или на хозяйственные нужды), называют возвратными или ценными. Отходы, которые невозможно использовать внутри предприятия или реализовать на сторону, а также невидимые отходы (усушка, угар и т.п.) называют безвозвратными. Стоимость возвратных отходов уменьшает сумму затрат производства:

Дебет 10 Кредит 20

- отражена стоимость возвратных отходов.

На основании накладных о сдаче на склад отходов материалов составляют группировочную ведомость о списании их стоимости с затрат по соответствующим заказам. Указанные суммы записывают в карточки аналитического учета затрат на производство по статье "Возвратные отходы производства" со знаком "минус" и в журнале-ордере N 10/1 по кредиту счета 20.

В строке 211 баланса возвратные отходы учитывают вместе со стоимостью материалов.

Списание материалов

На показатель строки 210 баланса влияют как правильность формирования себестоимости приобретенных материалов, так и порядок их списания. Материалы отпускают в производство на основании надлежаще оформленных документов по весу, объему, площади или счету в строгом соответствии с нормами и требованиями технологического процесса.

По каким основаниям списывают материалы

Материалы могут быть отпущены на нужды основного, вспомогательного или обслуживающего производства. На стоимость отпущенных материалов сделайте проводку:

Дебет 20 (23, 29) Кредит 10

- списаны материалы.

Материалы, предназначенные для основного производства, могут быть использованы на собственные нужды фирмы (например, на ремонт производственного оборудования или офисного помещения).

Стоимость таких материалов спишите проводкой:

Дебет 25 (26) Кредит 10

- списана стоимость материалов, использованных для собственных нужд организации.

При использовании материалов для продажи готовой продукции и товаров сделайте запись:

Дебет 44 Кредит 10

- списана стоимость материалов, использованных в процессе продажи продукции (товаров).

Иногда у фирмы накапливаются излишки материалов, которые она не использует в процессе производства. Такие материалы можно продать.

Операции по продаже материалов отразите так:

Дебет 62 Кредит 91-1

- отражена выручка от продажи материалов;

Дебет 91-2

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- начислен НДС с выручки от продажи материалов;

Дебет 91-2 Кредит 10

- списана себестоимость проданных материалов.

В конце месяца определите финансовый результат от продажи:

Дебет 91-9 Кредит 99

- отражена прибыль от продажи материалов

или

Дебет 99 Кредит 91-9

- отражен убыток от продажи материалов.

Фирма может передать излишки материалов безвозмездно. Обратите внимание: стоимость безвозмездно переданных материалов облагают НДС. Такую операцию отразите в учете записями:

Дебет 91-2 Кредит 10

- списаны материалы, переданные безвозмездно;
Дебет 91-2
Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"
- начислен НДС по материалам, переданным безвозмездно;
Дебет 99 Кредит 91-9
- отражен убыток от безвозмездной передачи материалов (по итогам отчетного месяца).

Убыток от безвозмездной передачи материалов не уменьшает расчетную базу по налогу на прибыль (п. 16 ст. 270 НК РФ).

Методы списания материалов

Себестоимость материалов списывают одним из трех методов: ФИФО; по средней себестоимости; по себестоимости каждой единицы.

Обратите внимание: с 1 января 2008 г. метод ЛИФО в бухгалтерском учете применять нельзя. Однако в налоговом учете он остался.

Конкретный метод списания материалов установите в учетной политике вашей фирмы.

Метод ФИФО предполагает, что материалы, поступившие к вам раньше других, передают в производство первыми. Если материалы покупали партиями, то сначала передают в производство первую партию, затем вторую и т.д. Если материалов в первой партии недостаточно, то списывают часть материалов из второй.

Пример. Ремонтная фирма "Зенит" купила кирпич марки "М-150" для выполнения ремонтных работ. Кирпич покупался тремя партиями по 10 000 штук в каждой.

1-я партия приобретена 1 января 2008 г. по цене 35 000 руб. (без НДС); 2-я - 3 февраля 2008 г. по цене 36 667 руб. (без НДС); 3-я - 2 марта 2008 г. по цене 39 167 руб. (без НДС).

На выполнение ремонтных работ было списано 25 000 штук кирпича. Работы выполнялись в марте.

При использовании метода ФИФО бухгалтеру необходимо списать:

10 000 штук кирпича из 1-й партии стоимостью 35 000 руб.;

10 000 штук кирпича из 2-й партии стоимостью 36 667 руб.;

5000 штук кирпича из 3-й партии стоимостью 19 584 руб. (39 167 руб. : 10 000 шт. х 5000 шт.).

Общая стоимость кирпича к списанию составит:

35 000 руб. + 36 667 руб. + 19 584 руб. = 91 251 руб.

При списании кирпича бухгалтер сделает проводку:

Дебет 20 Кредит 10

- 91 251 руб. - списан кирпич на ремонтные работы.

При списании ценностей по методу средней себестоимости бухгалтеру нужно определить среднюю себестоимость единицы материалов.

Для этого поступите так:

1) к стоимости остатка материалов на начало месяца (дебетовое сальдо счета 10 "Материалы") прибавьте стоимость материалов, поступивших за месяц (дебетовый оборот по счету 10);

2) к количеству материалов на начало месяца прибавьте количество материалов, поступивших за месяц;

3) разделите показатель, полученный в п. 1, на показатель, полученный в п. 2.

В результате вы получите среднюю себестоимость единицы материалов.

Ее можно рассчитывать как по итогам месяца, так и после каждого поступления (расходования) материалов.

Чтобы определить стоимость материалов к списанию, среднюю себестоимость единицы списанных материалов умножьте на их общее количество.

Пример. Воспользуемся условиями предыдущего примера.

При использовании метода средней себестоимости вначале бухгалтер определяет среднюю себестоимость единицы материалов (1 кирпича):

(35 000 руб. + 36 667 руб. + 39 167 руб.) : (10 000 шт. + 10 000 шт. + 10 000 шт.) = 3,69 руб.

Стоимость кирпича к списанию составит:

3,69 руб. х 25 000 шт. = 92 250 руб.

При списании кирпича была сделана проводка:

Дебет 20 Кредит 10

- 92 250 руб. - списан кирпич на выполнение ремонтных работ.

При методе списания по себестоимости каждой единицы оценивают особенные материалы: драгоценные и редкие металлы, драгоценные камни и т.п.

Единица таких материалов, как правило, уникальна, то есть существует в единственном экземпляре.

В большинстве случаев такие материалы являются весьма дорогостоящими.

Строка 212 "Животные на выращивании и откорме"

Эту строку баланса заполняют в основном предприятия животноводства и птицеводства.

В ней строке указывают дебетовое сальдо по счету 11 "Животные на выращивании и откорме".

Здесь приводят данные о стоимости молодняка животных; взрослых животных, находящихся на откорме и в нагуле; птиц; зверей; кроликов; семей пчел; взрослого скота, выбракованного из основного стада для продажи (без постановки на откорм); скота, принятого от населения для реализации; молодняка животных, полученного в качестве приплода.

Хозяйства, которые принимают животных на откорм и доращивание, учитывают их стоимость по договорным ценам без НДС.

Себестоимость молодняка и взрослого скота на откорме, зверей и птицы всех возрастов определяют исходя:

- из затрат на их выращивание и откорм в текущем году;
- из стоимости животных и птицы, имевшихся на начало года, поступивших со стороны и переведенных на откорм из основного стада;
- из стоимости приплода, полученного в текущем году.

Строка 213 "Затраты в незавершенном производстве"

По этой строке баланса отражают дебетовое сальдо по следующим счетам бухучета:

- 20 "Основное производство";
- 21 "Полуфабрикаты собственного производства";
- 23 "Вспомогательные производства";
- 29 "Обслуживающие производства и хозяйства";
- 46 "Выполненные этапы по незавершенным работам";
- 44 "Расходы на продажу".

Продукцию, не прошедшую всех стадий обработки, а также не принятые заказчиками работы называют незавершенным производством, а затраты по ним - затратами незавершенного производства. Их стоимость отражают по строке 213 баланса. К незавершенному производству также относят готовые изделия, не принятые отделом технического контроля, не полностью укомплектованную продукцию, а также полностью изготовленную продукцию, которая еще не прошла технических испытаний. В незавершенное производство не включают материалы и покупные полуфабрикаты, еще не подвергавшиеся обработке.

Если ваша фирма выполняет работы долгосрочного характера и рассчитывается с заказчиками по выполненным этапам работ, которые имеют самостоятельное значение, то по строке 213 отразите принятые заказчиком этапы по договорной стоимости. Торговые фирмы показывают по данной строке расходы по заготовке и доставке товаров (транспортные расходы), которые относятся к остатку нереализованных товаров.

Если в учетной политике предусмотрено, что транспортные расходы включают непосредственно в себестоимость приобретенных товаров, то такие расходы надо отражать на счете 41 "Товары" и показывать по строке 214 "Готовая продукция и товары для перепродажи" баланса.

Как учесть расходы основного производства

Такие расходы учитывают на счете 20 "Основное производство". Они бывают прямые (непосредственно связаны с производством данной продукции) и косвенные (связаны с производством нескольких видов продукции).

Учет прямых расходов

Сумму прямых расходов отражают так:

Дебет 20 Кредит 02 (05, 10, 16, 21, 23, 29, 60...)

- отражены расходы основного производства.

Прямые расходы нужно списать по видам выпускаемой продукции, чтобы определить себестоимость каждой единицы.

Расходы, которые нельзя списать напрямую (например, заработная плата работников основного производства, занятых при производстве нескольких видов продукции; расходы вспомогательного производства и т.д.), распределяются пропорционально какому-либо показателю.

Таким показателем могут быть стоимость материалов, израсходованных при выпуске конкретного вида продукции; сумма заработной платы работников, занятых в процессе производства конкретного вида продукции, и т.д.

Выбранный порядок распределения расходов между видами выпускаемой продукции нужно закрепить в учетной политике.

Пример. ЗАО "Актив" выпускает столы и стулья. За год было изготовлено 600 стульев и 100 столов.

На производство стульев было затрачено материалов стоимостью 100 000 руб., столов - 180 000 руб.

Заработная плата с ЕСН работников основного производства, занятых изготовлением стульев, составила 60 000 руб., столов - 100 000 руб.

Расходы обслуживающего производства фирмы, связанные с выпуском продукции (обеспечение электроэнергией, водой, отоплением и т.д.), составили 150 000 руб.

Расходы по производству различных видов мебели бухгалтер фирмы учитывает на разных субсчетах счета 20 "Основное производство":

- 20-1 "Затраты на производство стульев";
- 20-2 "Затраты на производство столов".

Согласно учетной политике, расходы по нескольким видам продукции распределяются пропорционально прямым затратам на их производство.

Бухгалтер "Актива" сделал проводки:

Дебет 20-1 Кредит 10

- 100 000 руб. - списаны материалы на производство стульев;

Дебет 20-2 Кредит 10

- 180 000 руб. - списаны материалы на производство столов;

Дебет 20-1 Кредит 70, 69

- 60 000 руб. - отражена заработная плата с ЕСН работников, занятых в производстве стульев;

Дебет 20-2 Кредит 70, 69

- 100 000 руб. - отражена заработная плата с ЕСН работников, занятых в производстве столов.

После отражения прямых затрат бухгалтер "Актива" распределил расходы обслуживающего производства между видами выпускаемой продукции.

Сумма прямых расходов составила:

- на производство стульев - 160 000 руб. (100 000 + 60 000);
- на производство столов - 280 000 руб. (180 000 + 100 000).

Общая сумма прямых расходов равна:

160 000 руб. + 280 000 руб. = 440 000 руб.

Расходы обслуживающего производства распределены следующим образом:

- на затраты по производству стульев - 54 545 руб. (160 000 : 440 000 x 150 000);
- на затраты по производству столов - 95 455 руб. (280 000 : 440 000 x 150 000).

Бухгалтер сделал такие проводки:

Дебет 23 Кредит 10 (70, 69...)

- 150 000 руб. - отражены расходы вспомогательного производства;

Дебет 20-1 Кредит 23

- 54 545 руб. - списана на производство стульев часть расходов вспомогательного производства;

Дебет 20-2 Кредит 23

- 95 455 руб. - списана на производство столов часть расходов вспомогательного производства.

Если на конец отчетного периода мебель не будет готова производством или не пройдет приемку, то ее стоимость, учтенную по дебету счета 20, бухгалтер отразит по строке 213 баланса за 2008 г.

Учет косвенных расходов

Косвенные расходы сначала учитывают на счетах 25 "Общепроизводственные расходы" и 26 "Общехозяйственные расходы", а затем списывают в дебет счета 20.

На счете 25 "Общепроизводственные расходы" ведут учет общецеховых затрат. Сюда включаются затраты на содержание, организацию и управление цехами, производственными лабораториями и другими подразделениями основного, вспомогательного и обслуживающего производств.

Указанный счет является собирательно-распределительным и на конец года сальдо не имеет. На счете 25 отражают:

- расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования;
- амортизационные отчисления и затраты на ремонт основных средств и иного имущества общецехового назначения;
- расходы по страхованию имущества, используемого в производственных целях;
- расходы на отопление, освещение и содержание производственных помещений;
- арендную плату за производственные помещения, а также машины, оборудование и другое имущество, которое используется в производстве;
- расходы по содержанию аппарата управления цеха;
- расходы по содержанию прочего цехового персонала;
- другие аналогичные расходы.

В конце отчетного периода общепроизводственные расходы распределяют между видами продукции или деятельности. Базовый показатель для распределения фирма выбирает самостоятельно и закрепляет его в учетной политике. Распределять общепроизводственные расходы можно, например, пропорционально заработной плате рабочих основного производства, стоимости списанных материалов и т.д.

Таким образом, общепроизводственные расходы со счета 25 списывают:

- на затраты по производству продукции, работ, услуг (в дебет счета 20);
- в состав затрат вспомогательных производств (в дебет счета 23);
- на затраты по исправлению брака (в дебет счета 28);
- в стоимость работ, услуг обслуживающих производств и хозяйств (в дебет счета 29);
- на расходы обособленного подразделения, выделенного на отдельный баланс (в дебет счета 79).

Если ваша фирма производит продукцию (работы, услуги), на счете 26 "Общехозяйственные расходы" учитывайте косвенные расходы, непосредственно не связанные с производственным процессом:

- оплату труда административного персонала;
- расходы на подготовку и переподготовку кадров;
- расходы на содержание имущества общехозяйственного назначения;
- расходы по оплате аудиторских, консультационных, юридических услуг и т.п.

Если ваша фирма оказывает посреднические услуги (вы являетесь комиссионером, агентом, брокером, дилером и т.п.), на счете 26 учитывайте все расходы, связанные с такой деятельностью: амортизацию основных средств и нематериальных активов, заработную плату, единый социальный налог и т.д. В этом случае учитывать свои затраты на счете 20 "Основное производство" вы не должны.

Порядок списания общехозяйственных расходов установите в учетной политике. Он зависит от того, каким способом вы формируете себестоимость продукции (работ, услуг):

- по полной производственной себестоимости;
- по сокращенной себестоимости.

Если вы учитываете готовую продукцию (работы, услуги) по полной производственной себестоимости, то общехозяйственные расходы списывайте в дебет счетов учета производственных затрат: 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства" и 29 "Обслуживающие производства и хозяйства". Если вы ведете учет готовой продукции (работ, услуг) по сокращенной себестоимости, общехозяйственные расходы списывайте непосредственно в дебет субсчета 90-2 "Себестоимость продаж".

При расчете полной производственной себестоимости продукции (выполненных работ, оказанных услуг) списание общехозяйственных расходов отразите проводкой:

Дебет 20 Кредит 26

- списаны общехозяйственные расходы, связанные с деятельностью основного производства.

Общехозяйственные расходы можно также включать в затраты на содержание вспомогательных и обслуживающих производств, если те продают изготовленную ими продукцию (работы, услуги) на сторону. В этом случае спишите долю общехозяйственных расходов на обслуживание этого производства проводкой:

Дебет 23 (29) Кредит 26

- списана доля общехозяйственных расходов, связанных с деятельностью вспомогательного (обслуживающего) производства.

Пример. На балансе мебельного комбината "Интерьер" помимо основного числится вспомогательное производство, которое оказывает услуги сторонним организациям. Согласно учетной политике комбината, общехозяйственные расходы распределяются между основным и вспомогательным производствами пропорционально прямым затратам на их содержание.

Сумма прямых затрат основного производства составила 140 000 руб.

Прямые затраты вспомогательного производства по оказанию услуг на сторону составили 25 000 руб.

Общая сумма затрат основного и вспомогательного производств равна 165 000 руб. (140 000 + 25 000). Сумма общехозяйственных расходов - 34 000 руб.

Бухгалтер "Интерьера" сделал такие проводки:

Дебет 20 Кредит 02 (10, 60, 70, 69...)

- 140 000 руб. - учтены затраты основного производства;

Дебет 23 Кредит 02 (10, 60, 70, 69...)

- 25 000 руб. - учтены затраты вспомогательного производства;

Дебет 26 Кредит 02 (10, 60, 70, 69...)

- 34 000 руб. - учтены общехозяйственные расходы организации.

Общехозяйственные расходы распределены так:

- общехозяйственные расходы, связанные с деятельностью основного производства:

140 000 руб. : 165 000 руб. x 34 000 руб. = 28 848 руб.;

- общехозяйственные расходы, связанные с деятельностью вспомогательного производства:

25 000 руб. : 165 000 руб. x 34 000 руб. = 5152 руб.

Общехозяйственные расходы бухгалтер списал так:

Дебет 20 Кредит 26

- 28 848 руб. - списаны общехозяйственные расходы, связанные с деятельностью основного производства;

Дебет 23 Кредит 26

- 5152 руб. - списаны общехозяйственные расходы, связанные с деятельностью вспомогательного производства.

При учете готовой продукции (работ, услуг) по сокращенной себестоимости в конце месяца спишите всю сумму общехозяйственных расходов в дебет субсчета 90-2 "Себестоимость продаж".

Пример. Учетной политикой ООО "Пассив" установлено, что общехозяйственные расходы ежемесячно в полном объеме списываются на себестоимость продаж.

В отчетном периоде "Пассив" продал готовой продукции на сумму 236 000 руб. (в том числе НДС - 36 000 руб.).

Себестоимость проданной продукции составила 150 000 руб. Общехозяйственные расходы за отчетный период - 16 000 руб.

Бухгалтер "Пассива" сделал такие проводки:

Дебет 62 Кредит 90-1

- 236 000 руб. - отражена выручка от продажи продукции;

Дебет 51 Кредит 62

- 236 000 руб. - поступили денежные средства от покупателей;

Дебет 90-2 Кредит 43

- 150 000 руб. - списана себестоимость проданной продукции;

Дебет 90-3

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 36 000 руб. - отражена сумма НДС,подлежащая уплате в бюджет.

В конце месяца бухгалтер сделал проводки:

Дебет 90-2 Кредит 26

- 16 000 руб. - списаны общехозяйственные расходы на себестоимость продаж;

Дебет 90-9 Кредит 99

- 34 000 руб. (236 000 - 150 000 - 36 000 - 16 000) - отражен финансовый результат.

Списание расходов основного производства

Порядок списания расходов на производство продукции зависит от того, каким способом вы отражаете в учете стоимость готовой продукции:

- по нормативной (плановой) себестоимости продукции;
- по фактической производственной себестоимости.

Способ учета готовой продукции надо закрепить в учетной политике.

Если вы учитываете готовую продукцию по нормативной (плановой) себестоимости, все расходы на ее выпуск спишите в дебет счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)":

Дебет 40 Кредит 20

- списаны фактические расходы на производство продукции.

При учете готовой продукции по фактической себестоимости все расходы на ее производство спишите в дебет счета 43 "Готовая продукция":

Дебет 43 Кредит 20

- отражена стоимость готовой продукции, выпущенной основным производством.

Сумму расходов, не списанную в отчетном периоде, отразите по строке 213 бухгалтерского баланса.

Готовую продукцию иногда используют на самом предприятии (например, тару собственного производства для упаковки продукции). Если ваша фирма использует готовую продукцию для производственных нужд, ее стоимость можно учесть на счете 10 "Материалы" или других счетах по учету материальных ценностей (в зависимости от назначения).

Затраты по аннулированным производственным заказам, а также затраты на производство, не давшее готовой продукции, включают в состав прочих расходов:

Дебет 91-2 Кредит 20

- списаны затраты по аннулированным производственным заказам (затраты на производство, не давшее готовой продукции).

Такие затраты уменьшают налогооблагаемую прибыль.

Как учесть расходы обслуживающих производств

Обслуживающими для любой фирмы являются хозяйства и производства, чья деятельность непосредственно не связана с процессом производства продукции, выполнения работ и оказания услуг. В частности, к ним относят:

- жилищно-коммунальные хозяйства;
- пошивочные и другие обслуживающие производственный процесс мастерские;
- детские ясли и сады;
- дома и базы отдыха, санатории, детские оздоровительные лагеря и другие учреждения оздоровительного и культурно-просветительского назначения;
- подсобные сельские хозяйства;
- столовые, буфеты.

Все расходы обслуживающих производств и хозяйств, числящихся на балансе фирмы, учитывают по счету 29. В балансе по строке 213 отразите дебетовое сальдо по этому счету, не списанное на конец года.

Расходы обслуживающих производств делят на прямые и косвенные.

Учет прямых расходов

Прямые расходы непосредственно связаны с деятельностью обслуживающего хозяйства (заработная плата работников хозяйства; стоимость материальных ценностей, израсходованных хозяйством; расходы по содержанию оборудования хозяйства и т.п.). Такие расходы учитывайте непосредственно по дебету счета 29 и

кредиту счетов по учету начисленной амортизации, материалов, расчетов с персоналом по оплате труда и т.д. Амортизацию по основным средствам обслуживающего производства (хозяйства) начислите проводкой:

Дебет 29 Кредит 02

- начислена амортизация по основным средствам обслуживающего производства (хозяйства).

Материалы и полуфабрикаты собственного изготовления спишите проводкой:

Дебет 29 Кредит 10 (21)

- списаны материалы (полуфабрикаты), израсходованные обслуживающим производством (хозяйством).

Если материалы вы учитываете по учетным ценам, то сумму отклонений их фактической себестоимости от учетных цен отражайте на счете 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей". Спишите их проводкой:

Дебет 29 Кредит 16

- списана сумма отклонений в стоимости материалов, использованных обслуживающим производством (хозяйством).

Если работы (услуги) для обслуживающего производства (хозяйства) выполняют сторонние организации, отразите их проводкой:

Дебет 29 Кредит 60 (76)

- списаны на затраты обслуживающего производства (хозяйства) работы (услуги), выполненные сторонними организациями.

Заработную плату работникам обслуживающего производства (хозяйства) начислите проводкой:

Дебет 29 Кредит 70

- начислена заработная плата работникам обслуживающего производства (хозяйства).

Сразу после начисления заработной платы отразите начисление единого социального налога и взносов по "травме".

Для этого сделайте проводки:

Дебет 29 Кредит 69-1-1

- начислен ЕСН в части, подлежащей перечислению в ФСС;

Дебет 29

Кредит 68, субсчет "Расчеты по ЕСН"

- начислен ЕСН в части, подлежащей перечислению в федеральный бюджет;

Дебет 29 Кредит 69-3

- начислен ЕСН в части, подлежащей перечислению в ФОМС;

Дебет 29 Кредит 69-1-2

- начислены взносы на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний.

Учет косвенных расходов

Косвенные расходы связаны с управлением и обеспечением обслуживающих хозяйств (заработная плата административного персонала, расходы на содержание основных средств общехозяйственного назначения и т.п.).

Косвенные расходы учитывайте по дебету счетов 23 "Вспомогательные производства", 25 "Общепроизводственные расходы" и 26 "Общехозяйственные расходы":

Дебет 23 (25, 26) Кредит 10 (60, 69, 70...)

- отражена сумма расходов вспомогательного производства (общепроизводственных, общехозяйственных расходов).

Ежемесячно долю этих расходов, относящуюся к деятельности обслуживающего хозяйства, списывайте со счетов 23, 25 и 26 в дебет счета 29:

Дебет 29 Кредит 23 (25)

- часть расходов вспомогательного производства (общепроизводственных расходов) включена в затраты обслуживающего производства (хозяйства).

Общехозяйственные расходы со счета 26 спишите на счет 29 только если ваше обслуживающее хозяйство в отчетном году оказывало услуги на сторону (например, помимо сотрудников фирмы санаторий обслуживал сторонних лиц). Сумму таких расходов спишите проводкой:

Дебет 29 Кредит 26

- списаны общехозяйственные расходы, связанные с деятельностью обслуживающего производства (хозяйства).

Общехозяйственные расходы можно ежемесячно в полном объеме списывать непосредственно в дебет субсчета 90-2 "Себестоимость продаж".

Пример. ООО "Пассив" имеет на балансе детский сад. Сумма начисленной амортизации по оборудованию детского сада составила 5000 руб. Расходы по оплате услуг городских энергетиков и котельной составили 17 700 руб. (в том числе НДС - 2700 руб.). Зарплата работников детского сада составила 40 000 руб. Сумма ЕСН и взносов на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний - 11 640 руб.

Бухгалтер "Пассива" сделал проводки:

Дебет 29 Кредит 02

- 5000 руб. - начислена амортизация по оборудованию детского сада;

Дебет 29 Кредит 60

- 15 000 руб. (17 700 - 2700) - учтены расходы по оплате тепла и электроэнергии, израсходованных детским садом;

Дебет 19 Кредит 60

- 2700 руб. - учтен НДС по теплу и электроэнергии;

Дебет 29 Кредит 70

- 40 000 руб. - начислена заработная плата работникам детского сада;

Дебет 29 Кредит 68 (69)

- 11 640 руб. - начислены единый социальный налог и взносы на социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний с заработной платы работников детского сада.

Списание расходов вспомогательного производства

Обслуживающие хозяйства могут изготавливать продукцию и выполнять работы (услуги):

- для нужд основного и вспомогательного производств;
- для непроизводственных нужд фирмы на бесплатной и платной основах (например, услуги общежитий, домов культуры и т.п.);
- для сторонних организаций.

Затраты обслуживающего хозяйства по обеспечению производственного процесса списывают в дебет счетов учета материальных ценностей или затрат на производство.

Если обслуживающее производство само изготавливает какие-либо материальные ценности, то их фактическую себестоимость в учете отразите записью:

Дебет 10 (43) Кредит 29

- оприходованы материалы (готовая продукция), выпущенные обслуживающим производством.

Расходы обслуживающего хозяйства на выполнение работ (оказание услуг) для обеспечения основного производства спишите следующей проводкой:

Дебет 20 Кредит 29

- списаны расходы обслуживающего хозяйства по выполнению работ (оказанию услуг) для основного производства.

Расходы обслуживающего хозяйства по обеспечению деятельности вспомогательного производства спишите проводкой:

Дебет 23 Кредит 29

- списаны расходы обслуживающего хозяйства по оказанию услуг вспомогательному производству.

Зачастую определить, какая часть расходов обслуживающего хозяйства относится к деятельности основного или вспомогательного производства, затруднительно. Например, прачечная стирает спецодежду рабочим основного и вспомогательного производств. Поэтому нужно распределить такие расходы пропорционально какому-либо показателю. Таким показателем может быть заработная плата рабочих различных производств, сумма прямых затрат того или иного производства и т.д. Выбранный порядок распределения расходов обслуживающих производств (хозяйств) закрепите в учетной политике фирмы.

Пример. На балансе ЗАО "Актив" числится прачечная, обслуживающая основной и вспомогательный производственные цеха. Прямые расходы в 2008 г. составили: основного производства - 460 000 руб., вспомогательного производства - 40 000 руб. Расходы прачечной - 50 000 руб.

Бухгалтер "Актива" сделал проводки:

Дебет 20 Кредит 10 (70, 69...)

- 460 000 руб. - учтены затраты основного производства;

Дебет 23 Кредит 10 (70, 69...)

- 40 000 руб. - учтены затраты вспомогательного производства;

Дебет 29 Кредит 10 (70, 69...)

- 50 000 руб. - учтены расходы прачечной по оказанию услуг.

Учетной политикой "Актива" установлено, что расходы обслуживающего хозяйства распределяют между отдельными производствами пропорционально прямым затратам на их содержание.

Это сделано следующим образом:

- относящиеся к деятельности основного производства - 46 000 руб. (50 000 х 460 000 : 500 000);
- относящиеся к деятельности вспомогательного производства - 4000 руб. (50 000 х 40 000 : 500 000).

Бухгалтер сделал проводки:

Дебет 20 Кредит 29

- 46 000 руб. - списаны расходы прачечной на затраты основного производства;

Дебет 23 Кредит 29

- 4000 руб. - списаны расходы прачечной на затраты вспомогательного производства.

Обслуживающее хозяйство может выполнять работы (оказывать услуги) для непроизводственных нужд фирмы платно или бесплатно. Если ваши работники пользуются услугами обслуживающего хозяйства (например, спортивного зала) бесплатно, затраты такого хозяйства спишите проводкой:

Дебет 91-2 Кредит 29

- списаны затраты обслуживающего хозяйства по услугам, оказываемым бесплатно.

Убыток обслуживающего хозяйства от выполнения работ (оказания услуг) для непроизводственных целей на бесплатной и льготной основе не уменьшает налог на прибыль. Организация может погасить этот убыток в течение 10 лет за счет прибыли, полученной обслуживающим хозяйством (ст. 275.1 НК РФ).

Расходы на выполнение работ (оказание услуг) для сторонних организаций и для себя за плату списывайте в дебет субсчета 90-2 "Себестоимость продаж".

После перехода права собственности на результаты выполненных работ сделайте в учете запись:

Дебет 62 Кредит 90-1

- отражена выручка от продажи результатов работ (услуг) обслуживающим хозяйством.

Сумму затрат обслуживающего хозяйства на выполнение работ (оказание услуг) спишите проводками:

Дебет 90-2 Кредит 29

- списаны расходы обслуживающего хозяйства на выполнение работ (услуг);

Дебет 90-3

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- начислен налог на добавленную стоимость.

В конце месяца определите финансовый результат от продажи работ (услуг) обслуживающим хозяйством:

Дебет 90-9 Кредит 99

- отражена прибыль от продажи результатов работ (услуг)

или

Дебет 99 Кредит 90-9

- отражен убыток от продажи результатов работ (услуг).

Пример. На балансе производственной фирмы есть прачечная.

Она оказывает платные услуги сторонним организациям.

За отчетный период выручка прачечной составила 23 600 руб. (в том числе НДС - 3600 руб.). Расходы прачечной на оказание услуг - 15 000 руб.

Бухгалтер сделал проводки:

Дебет 29 Кредит 10 (70, 69...)

- 15 000 руб. - отражены расходы прачечной, связанные с оказанием услуг сторонним организациям;

Дебет 51 Кредит 62

- 23 600 руб. - поступили денежные средства от сторонних организаций;

Дебет 62 Кредит 90-1

- 23 600 руб. - отражена выручка от продажи услуг прачечной;

Дебет 90-2 Кредит 29

- 15 000 руб. - списаны расходы по оказанию услуг;

Дебет 90-3

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 3600 руб. - начислен НДС, подлежащий уплате в бюджет.

В конце месяца бухгалтер сделает проводку:

Дебет 90-9 Кредит 99

- 5000 руб. (23 600 - 15 000 - 3600) - отражена прибыль от продажи услуг прачечной.

На основании этих данных экономисты смогут сделать вывод о целесообразности содержания прачечной.

Строка 214 "Готовая продукция и товары для перепродажи"

По этой строке показывают фактическую или нормативную (плановую) себестоимость готовой продукции на счете 43 "Готовая продукция", не проданной на отчетную дату. Также по этой строке отражают стоимость нереализованных товаров, приобретенных для перепродажи и учтенных на счете 41 "Товары".

Как учесть готовую продукцию

Готовая продукция - это конечный продукт производственного процесса, сданный на склад и готовый к продаже.

После суммирования затрат на производство за месяц и оценки остатков незавершенного производства бухгалтерия составляет калькуляцию себестоимости выпущенной продукции.

Стоимость готовой продукции указывают в строке 214 баланса.

Калькулирование фактической себестоимости выпущенной продукции производят так:

Себестоимость выпущенной продукции	=	Остаток незавершенного производства на начало месяца	+	Затраты на производство за месяц	-	Расходы на подготовку и освоение производства	-	Потери от брака	-	Остаток незавершенного производства на конец месяца

Такой расчет делают по каждому виду продукции.

Если в течение месяца продукцию не выпускали, то затраты за месяц вместе с остатками незавершенного производства на начало месяца дадут объем незавершенного производства.

Его отражают в строке 213 "Затраты в незавершенном производстве".

Вы можете учитывать готовую продукцию одним из двух способов:

- по фактической производственной себестоимости;
- по нормативной (плановой) себестоимости с использованием счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" либо без него.

Выбранный способ закрепите в вашей учетной политике.

Учет по фактической себестоимости

Если продукция изготовлена основным производством, то в день передачи ее на склад спишите затраты проводкой:

Дебет 43 Кредит 20 (23, 29)

- оприходована на складе готовая продукция, выпущенная основным (вспомогательным, обслуживающим) производством.

Пример. ЗАО "Актив" выпускает светильники. В декабре расходы основного производства на выпуск партии светильников (покупка материалов, заработная плата рабочих, включая ЕСН, и т.д.) составили 260 000 руб. Сборку светильников осуществляет вспомогательное производство. Его расходы составили 28 000 руб.

Бухгалтер "Актива" сделал такие проводки:

Дебет 20 Кредит 10 (69, 70...)

- 260 000 руб. - отражены расходы основного производства на выпуск светильников;

Дебет 23 Кредит 10 (69, 70...)

- 28 000 руб. - отражены расходы на сборку светильников;

Дебет 20 Кредит 23

- 28 000 руб. - в себестоимость готовой продукции включены расходы вспомогательного производства.

Оприходование продукции на склад бухгалтер отразит так:

Дебет 43 Кредит 20

- 288 000 руб. (260 000 + 28 000) - готовая продукция оприходована на склад.

По строке 214 баланса за год должна быть отражена стоимость готовой продукции в сумме 288 000 руб.

Если готовая продукция предназначена для использования в процессе производства, ее стоимость нужно учитывать на счете 10 "Материалы" и отражать по строке 211 бухгалтерского баланса.

Учет по плановой себестоимости

Плановую себестоимость продукции фирма устанавливает самостоятельно на основании норм расхода материалов, топлива и т.д. на выпуск продукции.

Есть два способа учета продукции:

- без использования счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)";
- с использованием счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)".

Если вы применяете первый способ, то при передаче на склад готовой продукции в учетных ценах (плановой себестоимости) сделайте запись:

Дебет 43 Кредит 20 (23, 29)

- оприходована готовая продукция основного (вспомогательного, обслуживающего) производства по учетным ценам (плановой себестоимости).

Списывают готовую продукцию по кредиту счета 43.

При использовании второго способа готовую продукцию отражают на счете 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" по нормативной или плановой себестоимости. При передаче на склад готовой продукции сделайте запись:

Дебет 43 Кредит 40

- оприходована готовая продукция по плановой себестоимости.

Себестоимость изготовления продукции отразите проводкой:

Дебет 40 Кредит 20

- отражена фактическая себестоимость продукции основного производства.

Как правило, плановая себестоимость продукции не совпадает с ее фактической себестоимостью. В результате на счете 40 возникает сальдо.

Дебетовое сальдо по счету 40 - это превышение фактической себестоимости над плановой (перерасход), кредитовое сальдо - это превышение плановой себестоимости над фактической (экономия).

Дебетовое сальдо по счету 40 ежемесячно списывайте проводкой:

Дебет 90-2 Кредит 40

- списано превышение фактической себестоимости выпущенной продукции над ее плановой себестоимостью.

Кредитовое сальдо по счету 40 ежемесячно списывайте сторнировочной записью:

Дебет 90-2 Кредит 40 - сторнировано превышение плановой себестоимости выпущенной продукции над ее фактической себестоимостью.

Пример. ООО "Пассив" произвело и продало в 2008 г. 1000 наборов стеклянных фужеров по цене 118 руб. за 1 набор на общую сумму 118 000 руб.(в том числе НДС - 18 000 руб.). "Пассив" учитывает готовую продукцию по плановой себестоимости (70 руб. за набор). Фактическая себестоимость набора составила 75 руб.

Бухгалтер "Пассива" сделал такие проводки:

Дебет 43 Кредит 40

- 70 000 руб. (70 руб. х 1000 шт.) - оприходована на складе готовая продукция по плановой себестоимости;

Дебет 40 Кредит 20

- 75 000 руб. (75 руб. х 1000 шт.) - отражена фактическая себестоимость готовой продукции;

Дебет 62 Кредит 90-1

- 118 000 руб. - отражена выручка от продажи продукции;

Дебет 90-2 Кредит 43

- 70 000 руб. - списана плановая себестоимость проданной продукции;

Дебет 90-3

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 18 000 руб. - начислен НДС к уплате в бюджет;

Дебет 90-2 Кредит 40

- 5000 руб. (75 000 - 70 000) - списана сумма превышения фактической себестоимости готовой продукции над ее плановой себестоимостью;

Дебет 90-9 Кредит 99

- 25 000 руб. (118 000 - 70 000 - 18 000 - 5000) - отражена прибыль от продажи продукции (по итогам отчетного месяца).

Как учесть товары

Товары можно учитывать двумя способами:

- по фактической себестоимости (непосредственно на счете 41);
- по продажным ценам (с использованием счета 42 "Торговая наценка").

Способ учета товаров закрепите в вашей учетной политике.

Фирмы, продающие товары в розницу, могут учитывать их как по фактической себестоимости, так и по продажным ценам. Оптовые фирмы учитывают товары только по фактической себестоимости.

В бухгалтерском балансе по строке 214 стоимость товаров отражают только по фактической себестоимости.

Учет по фактической себестоимости

Фактическая себестоимость товаров складывается из всех затрат по их покупке. К ним, в частности, относят:

- суммы, уплаченные в соответствии с договором продавцу;
- стоимость информационных и консультационных услуг по приобретению товаров;
- таможенные пошлины и иные платежи при покупке товаров;
- вознаграждения посредникам, через которых приобретены товары;
- невозмещаемые налоги, уплаченные в связи с покупкой товаров;
- другие затраты при покупке товаров.

Все затраты на покупку товаров учитывают по дебету счета 41 "Товары". При поступлении товаров сделайте проводки:

Дебет 41 Кредит 60 (76...)

- учтены затраты, непосредственно связанные с приобретением товаров (без НДС);

Дебет 19 Кредит 60 (76...)

- учтен НДС по затратам на покупку товаров (на основании счета-фактуры);

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"

Кредит 19

- принят к вычету НДС.

После оплаты расходов по приобретению товаров сделайте запись:

Дебет 60 (76...) Кредит 51 (50...)

- оплачены расходы по приобретению товаров.

Расходы по доставке товаров до склада фирмы (транспортные расходы) учитывают особым образом:

- либо непосредственно на счете 41 "Товары" (то есть включают в их фактическую себестоимость);
- либо на счете 44 "Расходы на продажу".

Пример. ООО "Пассив" приобрело 10 000 штук кирпича для перепродажи. "Пассив" учитывает товары по фактической себестоимости. Согласно расчетным документам поставщика, 1 кирпич стоит 17,7 руб. (в том числе НДС - 2,7 руб.). Товар приобретен через посредника. Расходы на его услуги составили 11 800 руб. (в том числе НДС - 1800 руб.). Доставка кирпича на склад обошлась в 5900 руб. (в том числе НДС - 900 руб.).

Согласно учетной политике "Пассива", транспортные расходы учитывают на счете 41, то есть включают в фактическую себестоимость приобретаемых товаров.

Бухгалтер "Пассива" сделал проводки:

Дебет 41 Кредит 60

- 150 000 руб. ((17,7 руб. - 2,7 руб.) х 10 000 шт.) - оприходован кирпич;

Дебет 19 Кредит 60

- 27 000 руб. (2,7 руб. х 10 000 шт.) - учтен НДС по приобретенному кирпичу;

Дебет 41 Кредит 60

- 10 000 руб. (11 800 - 1800) - учтены расходы по оплате услуг посредника;

Дебет 19 Кредит 60

- 1800 руб. - учтен НДС по услугам посредника;

Дебет 41 Кредит 60

- 5000 руб. (5900 - 900) - учтены транспортные расходы по доставке кирпича на склад;

Дебет 19 Кредит 60

- 900 руб. - учтен НДС по транспортным расходам.

Фирма может получить для покупки товаров кредит или заем.

Проценты по заемным средствам, начисленные до оприходования товаров на складе, включите в их стоимость (п. 6 ПБУ 5/01 "Учет материально-производственных запасов", п. 15 ПБУ 15/01 "Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию").

Если проценты начислены после оприходования товаров, то отразите их в составе прочих расходов (субсчет 91-2 "Прочие расходы").

Для налогообложения прибыли проценты по любым заемным средствам всегда включают во внереализационные расходы (пп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ).

Пример. ЗАО "Актив" получило в сентябре банковский кредит в сумме 59 000 руб. для покупки партии товаров. Кредит предоставлен на 1 месяц под 40% годовых.

Проценты по кредиту начислены после покупки товаров. Стоимость партии товаров в ценах поставщика составила 59 000 руб. (в том числе НДС - 9000 руб.).

Бухгалтер "Актива" сделал проводки:

Дебет 41 Кредит 60

- 50 000 руб. - оприходованы товары;

Дебет 19 Кредит 60

- 9000 руб. - учтен НДС по оприходованным товарам;

Дебет 91-2 Кредит 66

- 1934 руб. (59 000 руб. х 40% : 366 дн. х 30 дн.) - начислены проценты по банковскому кредиту.

Учет по ценам продажи

По продажным ценам товары могут учитывать только фирмы розничной торговли.

Они в строке 214 баланса показывают фактическую себестоимость товаров без учета начисленной торговой наценки, приходящейся на их остаток. То есть из строки "Готовая продукция и товары для перепродажи" эти фирмы вычитают сальдо по кредиту счета 42 "Торговая наценка". Как правило, учитывать товары по фактической себестоимости в рознице невозможно из-за большого их ассортимента.

Поэтому чаще всего магазины учитывают товары в отпускных (розничных) ценах, используя счет 42 "Торговая наценка". Они определяют валовой доход от реализации (реализованное торговое наложение) по среднему проценту торговой наценки. Сумму торговой наценки указывают в реестре розничных цен.

Изменение розничных цен оформляют приказом руководителя и инвентаризационной описью-актом.

Данные инвентаризационной описи-акта фиксируют в реестрах розничных цен, содержащих информацию о товаре, который был переоценен. Начисление торговой наценки отразите записью:

Дебет 41 Кредит 42

- начислена торговая наценка на оприходованный товар.

В торговую наценку включите доход вашей фирмы и НДС (если вы платите этот налог).

Пример. Магазин "Промтовары" приобрел 10 чайников по цене 1180 руб/шт. (в том числе НДС - 180 руб.).

Чайники облагаются НДС по ставке 18%.

Наценка на товары (без НДС) установлена в размере 40%.

Бухгалтер магазина сделал проводки:

Дебет 41 Кредит 60

- 10 000 руб. ((1180 руб/шт. - 180 руб.) х 10 шт.) - оприходованы товары, полученные от поставщика;

Дебет 19 Кредит 60

- 1800 руб. - учтен НДС по оприходованным товарам;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"

Кредит 19

- 1800 руб. - принят к вычету НДС по оприходованным товарам;

Дебет 60 Кредит 51

- 11 800 руб. - оплачены товары поставщику.

Сумма торговой наценки (без НДС) составила 4000 руб. (10 000 руб. x 40%).

Сумма НДС, включаемая в продажную цену товаров, равна:

(10 000 руб. + 4000 руб.) x 18% = 2520 руб.

Общая сумма торговой наценки с учетом НДС составила 6520 руб. (4000 + 2520).

Бухгалтер сделал проводку:

Дебет 41 Кредит 42

- 6520 руб. - отражена торговая наценка на оприходованные товары.

Таким образом, продажная цена партии чайников составила 16 520 руб. (10 000 + 6520). В балансе за 2008 г. чайники отражены в строке 214 по покупной стоимости - 10 000 руб.

Сумму торговой наценки по выбывшим товарам надо списать. Также списывают наценку по уцененным товарам:

Дебет 90-2 Кредит 42 - сторнирована реализованная торговая наценка.

Пример. Вернемся к предыдущему примеру. Магазин "Промтовары" продал все 10 чайников. Бухгалтер сделал следующие проводки:

Дебет 50 Кредит 90-1

- 16 520 руб. - поступила выручка от продажи товаров в кассу магазина;

Дебет 90-2 Кредит 41

- 16 520 руб. - списана учетная стоимость проданных товаров;

Дебет 90-2 Кредит 42

- 6520 руб. - сторнирована реализованная торговая наценка.

Сумму, на которую нужно уценить товар, списывают за счет установленной ранее торговой наценки:

Дебет 41 Кредит 42 - уменьшена торговая наценка на сумму уценки товара.

Если уценка больше торговой наценки, то возникшую разницу включите в состав прочих расходов:

Дебет 91-2 Кредит 41

- списано превышение суммы уценки товара над торговой наценкой.

Сумму уценки товаров при налогообложении прибыли не учитывают.

Пример. ООО "Стиль" приобрело 5 женских костюмов по цене 1770 руб/шт. (в том числе НДС - 270 руб.) общей стоимостью 8850 руб. (в том числе НДС - 1350 руб.). "Стиль" учитывает товары по продажным ценам. Торговая наценка на 1 костюм установлена в сумме 450 руб.

Бухгалтер "Стиля" сделал проводки:

Дебет 41 Кредит 60

- 7500 руб. (8850 - 1350) - оприходованы костюмы, полученные от поставщика;

Дебет 19 Кредит 60

- 1350 руб. - учтен НДС по оприходованным костюмам;

Дебет 41 Кредит 42

- 2250 руб. (450 руб. x 5 шт.) - начислена торговая наценка на оприходованные костюмы.

Костюмы не пользовались спросом в течение нескольких месяцев. В конце отчетного года фирма решила их уценить. Каждый костюм был уценен на 650 руб.

Общая сумма уценки составила 3250 руб. (650 руб. x 5 шт.). Бухгалтер сделал следующие проводки:

Дебет 41 Кредит 42

- 2250 руб. - списана установленная ранее торговая наценка;

Дебет 91-2 Кредит 41

- 1000 руб. (3250 - 2250) - сумма уценки сверх торговой наценки включена в прочие расходы.

Как списать товары

Стоимость проданных товаров нужно списать. Продажу товаров в торговых фирмах учитывают на счете 90 "Продажи".

При переходе права собственности на проданные товары к покупателю в учете делают записи:

Дебет 62 Кредит 90-1

- отражена выручка от продажи товаров;

Дебет 90-2 Кредит 41

- списана себестоимость проданных товаров;

Дебет 90-3

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"
- начислен НДС;
Дебет 90-2 Кредит 44
- списаны расходы на продажу;
Дебет 90-9 Кредит 99
- отражена прибыль от продажи товаров
или
Дебет 99 Кредит 90-9
- отражен убыток от продажи товаров.

Пример. Оптовая фирма ЗАО "Актив" продала в 2008 г. товаров на сумму 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.).

Учет товаров в "Активе" ведут по фактической себестоимости, которая составила 46 000 руб.

Расходы на продажу - 35 000 руб.

Бухгалтер "Актива" сделал такие проводки:

Дебет 62 Кредит 90-1
- 118 000 руб. - отражена выручка от продажи товаров;
Дебет 51 Кредит 62
- 118 000 руб. - поступила оплата от покупателей;
Дебет 90-2 Кредит 41
- 46 000 руб. - списана себестоимость проданных товаров;
Дебет 90-3
Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"
- 18 000 руб. - начислен НДС;
Дебет 90-2 Кредит 44
- 35 000 руб. - списаны расходы на продажу товаров;
Дебет 90-9 Кредит 99
- 19 000 руб. (118 000 - 46 000 - 18 000 - 35 000) - выявлен финансовый результат от продажи товаров.

Себестоимость списанных товаров списывают так же, как и себестоимость материалов, одним из трех методов: ФИФО; по средней себестоимости; по себестоимости каждой единицы.

Конкретный метод списания товаров установите в учетной политике вашей фирмы.

Строка 215 "Товары отгруженные"

По этой строке укажите стоимость товаров отгруженных:

- по договорам с особым переходом права собственности (например, после оплаты товаров), если условие договора еще не выполнено;
- по посредническим сделкам (договору комиссии, поручения или агентскому договору) до их продажи покупателям;
- по товарообменным договорам, если встречная поставка не произведена.

Стоимость таких товаров учитывают по дебету счета 45 "Товары отгруженные" по фактической себестоимости.

По строке 215 баланса укажите дебетовое сальдо по этому счету, не списанное на конец отчетного года.

Передача товаров по договору с особым переходом права собственности

В договоре купли-продажи можно предусмотреть, что право собственности на товары переходит к покупателю не в момент их отгрузки, а позже - после оплаты. Товары, которые вы передали покупателю по такому договору, учитывайте на счете 45 до момента, когда право собственности на них перейдет к покупателю.

Если по условиям договора право собственности на товар переходит к покупателю после оплаты товара, то день отгрузки товара и дата перехода права собственности на этот товар (готовую продукцию) могут не совпадать.

Но момент определения налоговой базы по НДС у продавца возникает на наиболее раннюю из следующих дат:

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

Поэтому начислите НДС при физической передаче товаров покупателю, то есть когда они еще числятся на счете 45 "Товары отгруженные".

Пример. В декабре 2008 г. ЗАО "Актив" отгрузило ООО "Пассив" партию товаров по договору купли-продажи на сумму 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.). Себестоимость проданных товаров - 80 000

руб. По договору право собственности на отгруженные товары переходит к покупателю после оплаты. Деньги за отгруженные товары "Пассив" перечислил в январе 2009 г.

В декабре бухгалтер "Актива" сделал проводку:

Дебет 45 Кредит 41

- 80 000 руб. - отгружены товары покупателю.

Дебет 76

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 18 000 руб. - начислен НДС к уплате в бюджет.

Стоимость отгруженных товаров (80 000 руб.) бухгалтер "Актива" указал по строке 215 баланса за 2008 г. После оплаты товаров покупателем бухгалтер "Актива" сделает записи:

Дебет 51 Кредит 62

- 118 000 руб. - поступили деньги от покупателя в оплату товаров;

Дебет 62 Кредит 90-1

- 118 000 руб. - отражена выручка от продажи товаров;

Дебет 90-2 Кредит 45

- 80 000 руб. - списана себестоимость проданных товаров;

Дебет 76

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

18 000 руб. - сторнирован НДС, начисленный к уплате в бюджет при отгрузке товаров;

Дебет 90-3

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 18 000 руб. - начислен НДС к уплате в бюджет.

Передача товаров на реализацию

Продать товары можно с помощью фирмы-посредника.

В этом случае стоимость товаров также будет числиться на счете 45 до момента, когда вы получите от посредника отчет (извещение) об их отгрузке конечному покупателю:

Дебет 45 Кредит 41

- товары переданы на реализацию посреднической организации.

После получения от посредника, который не участвует в расчетах, отчета (извещения) сделайте проводки:

Дебет 62 Кредит 90-1

- отражена выручка от продажи товаров;

Дебет 90-2 Кредит 45

- списана себестоимость проданных товаров;

Дебет 90-3

Кредит 68 (76), субсчет "Расчеты по НДС"

- начислен НДС с выручки от продажи товаров.

Сумму вознаграждения, которую вы должны заплатить посреднику, отразите записями:

Дебет 44 Кредит 76

- начислено вознаграждение фирме-посреднику;

Дебет 19 Кредит 76

- учтен НДС по посредническому вознаграждению;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"

Кредит 19

- принят к вычету НДС по вознаграждению посредника;

Дебет 76 Кредит 51

- оплачено вознаграждение посреднику;

Дебет 90-2 Кредит 44

- списана сумма посреднического вознаграждения.

Передача товаров по бартеру

При передаче товаров по бартеру право собственности на них перейдет к покупателю только после того, как вы получите от него имущество взамен (если иное не предусмотрено договором).

До этого момента стоимость переданного товара вы должны учитывать на счете 45 и отражать по строке 215 баланса.

Бартерные сделки отражают записями:

Дебет 45 Кредит 41 (43)

- отгружены товары (готовая продукция) по товарообменному договору;

Дебет 41 (08, 10...) Кредит 60

- оприходованы материальные ценности (работы, услуги), поступившие по бартеру;

Дебет 19 Кредит 60

- учтен НДС по оприходованным ценностям (работам, услугам);
Дебет 62 Кредит 90-1
- отражена выручка от продажи товаров (готовой продукции) по бартеру;
Дебет 90-2 Кредит 45
- списана себестоимость проданных товаров (готовой продукции);
Дебет 90-3
Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"
- начислен НДС с выручки от продажи;
Дебет 90-2 Кредит 44
- списаны расходы на продажу.

Пример. ЗАО "Актив" и ООО "Пассив" заключили договор мены. По договору "Актив" передает "Пассиву" партию товаров, а "Пассив" "Активу" - партию материалов.

Договор предусматривает, что стоимость обмениваемых ценностей одинакова и составляет 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.), что соответствует уровню рыночных цен. Себестоимость товаров, которые "Актив" передал "Пассиву", составляет 80 000 руб., указывают их по строке 215 баланса за 2008 г. "Актив" отгрузил товары раньше, чем "Пассив" передал материалы. После того как товары будут отгружены "Пассиву", бухгалтер сделает проводку:

Дебет 45 Кредит 41
- 80 000 руб. - списана себестоимость товаров, отгруженных по договору мены;
Дебет 76, субсчет "Расчеты по НДС"
Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"
- 18 000 руб. - начислен НДС со стоимости товаров, отгруженных по бартеру.

Приходуя полученные от "Пассива" материалы, бухгалтер "Актива" руководствовался п. 10 ПБУ 5/01.

Согласно ему, фактическая себестоимость материалов, полученных по договору мены, определяется как стоимость переданных товаров.

По договору это 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.).

В учете это отражается так:

Дебет 10 Кредит 60
- 100 000 руб. (118 000 - 18 000) - оприходованы материалы, полученные по договору мены;
Дебет 19 Кредит 60
- 18 000 руб. - учтен НДС по оприходованным материалам (на основании счета-фактуры "Пассива").

Определяя сумму выручки, бухгалтер руководствовался п. 6.3 ПБУ 9/99. Согласно ему, выручка определяется по стоимости полученных ценностей. В нашем примере стоимость полученных материалов составляет 118 000 руб.

В учете это отражается проводками:

Дебет 62 Кредит 90-1
- 118 000 руб. - отражена выручка от продажи товаров по договору мены;
Дебет 90-2 Кредит 45
- 80 000 руб. - учтена в себестоимости продаж себестоимость отгруженных товаров;
Дебет 90-3
Кредит 76, субсчет "Расчеты по НДС"
- 18 000 руб. - списана сумма НДС, начисленная со стоимости отгруженных товаров.

Обратите внимание: с 1 января 2008 г. при бартерных операциях к вычету нужно принять сумму НДС, фактически уплаченную поставщику "живыми" деньгами (п. 2 ст. 172 НК РФ). При этом входной НДС, подлежащий перечислению, должен быть указан в счете-фактуре поставщика.

Таким образом, в нашем примере "Актив" может принять к вычету входной НДС по полученным материалам только тогда, когда перечислит его отдельным платежным поручением "Пассиву":

Дебет 60 Кредит 51
- 18 000 руб. - предъявленная сумма НДС перечислена поставщику материалов;
Дебет 60 Кредит 62
- 100 000 руб. - проведен зачет задолженностей;
Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"
Кредит 19
- 18 000 руб. - принят к вычету НДС по приобретенным материалам.

Строка 216 "Расходы будущих периодов"

По этой строке отражают затраты фирмы в отчетном периоде, но относящиеся к будущим периодам: расходы на ремонт основных средств, если его производят неравномерно в течение года; подготовительные работы в сезонных отраслях промышленности; покупку бухгалтерских и других аналогичных программ; некоторые виды страхования; лицензии для осуществления определенного вида деятельности; сертификацию продукции и др.

Учет расходов будущих периодов

Сумму расходов будущих периодов учитывают по дебету одноименного счета 97. В балансе по строке 216 укажите дебетовое сальдо по этому счету, не погашенное по состоянию на конец года.

Обратите внимание: перечисление денег в качестве аванса расходом будущих периодов не признают. Такие суммы учитывают на счете 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", субсчет "Расчеты по авансам выданным" и отражают по строке 230 или 240 баланса.

Пример. В конце декабря ЗАО "Актив" поместило рекламу своих товаров в ежегодном каталоге "Мир товаров". Стоимость рекламы - 60 000 руб. (без НДС). Так как действие рекламы рассчитано на длительный период, а рекламные услуги были фактически оказаны, то бухгалтер "Актива" учел их в составе расходов будущих периодов:

Дебет 60 Кредит 51

- 60 000 руб. - оплачены рекламные расходы;

Дебет 97 Кредит 60

- 60 000 руб. - сумма рекламных расходов учтена как расходы будущих периодов.

Эту сумму бухгалтер указал по строке 216 баланса за год.

Как списать расходы будущих периодов

Расходы будущих периодов при наступлении месяца, к которому они относятся, спишите на счета учета затрат.

Для этого сделайте запись:

Дебет 20 (23, 25, 26, 44...) Кредит 97

- расходы будущих периодов учтены в составе производственных затрат (расходов на продажу).

Списать эти расходы можно двумя способами:

- равномерно в течение определенного срока;
- пропорционально объему выпущенной продукции (работ, услуг).

Равномерное списание

Как отразить в учете равномерное списание расходов будущих периодов, покажет пример.

Пример. В январе 2008 г. ЗАО "Актив" получило лицензию на право осуществления определенного вида деятельности сроком на 3 года. Затраты на приобретение лицензии составили 18 000 руб. При оплате лицензии бухгалтер "Актива" сделал проводки:

Дебет 76 Кредит 51

- 18 000 руб. - оплачена лицензия;

Дебет 97 Кредит 76

- 18 000 руб. - стоимость лицензии учтена в составе расходов будущих периодов.

Ежемесячно в течение действия лицензии бухгалтер "Актива" делал проводку:

Дебет 20 (44) Кредит 97

- 500 руб. (18 000 руб. : 3 года : 12 мес.) - списана часть расходов будущих периодов.

За 2008 г. списано 6000 руб. (500 руб. x 12 мес.).

В балансе 2008 г. по строке 216 отражена несписанная часть расходов в сумме 12 000 руб. (18 000 - 6000).

Если срок, в течение которого нужно списать расходы будущих периодов, однозначно не определен, фирма может установить его самостоятельно.

Это решение надо утвердить приказом (распоряжением) руководителя.

Списание пропорционально объему выпущенной продукции

Этот способ, как правило, применяют промышленные предприятия. Так, например, расходы на проведение горно-подготовительных работ в добывающих отраслях промышленности обычно списывают исходя из предполагаемого объема горных выработок.

Пример. ЗАО "Актив" решило выпускать новый вид продукции. Подготовительные расходы на освоение нового вида продукции составили 1 200 000 руб. Их отразили как расходы будущих периодов. Экономический отдел "Актива" рассчитал, что эти расходы следует списать в течение периода, когда будет выпущено 1000 единиц новой продукции. Руководитель "Актива" этот расчет утвердил.

Фактический выпуск продукции по годам составил:

в 2008 г. - 600 единиц;

в 2009 г. - 400 единиц.

Годовая сумма расходов будущих периодов к списанию рассчитана так:

в 2008 г.

600 шт. : 1000 шт. x 1 200 000 руб. = 720 000 руб.;

в 2009 г.

400 шт. : 1000 шт. x 1 200 000 руб. = 480 000 руб.

Ежемесячно бухгалтер "Актива" будет делать проводку (если в течение года продукция производилась равномерно):

в 2008 г.

Дебет 20 Кредит 97

- 60 000 руб. (720 000 руб. : 12 мес.) - списаны расходы будущих периодов за месяц.

За 2008 г. будет списано 720 000 руб. В балансе за 2008 г. по строке 216 будет отражена несписанная часть расходов в сумме 480 000 руб. (1 200 000 - 720 000);

в 2009 г.

Дебет 20 Кредит 97

- 40 000 руб. (480 000 руб. : 12 мес.) - списаны расходы будущих периодов за месяц.

Так как за 2009 г. расходы будут списаны полностью, их сумму в балансе за этот год по строке 216 указывать не надо.

Строка 217 "Прочие запасы и затраты"

В этой строке укажите запасы и затраты, не нашедшие отражения в предыдущих строках подраздела "Запасы" разд. II "Оборотные активы" бухгалтерского баланса. Например, производственные организации указывают здесь часть коммерческих расходов, относящихся к остатку нереализованной продукции и не списанных со счета 44 "Расходы на продажу".

Строка 220 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям"

По строке 220 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" покажите дебетовое сальдо одноименного счета 19.

Сальдо по этому счету показывает сумму НДС, предъявленную поставщиками и подрядчиками, которую вам необходимо принять к вычету и уменьшить тем самым сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет в будущем периоде. С 1 января 2006 г. ситуаций, требующих переноса "входящего" НДС на будущие периоды, стало гораздо меньше. Теперь сумму НДС можно предъявлять к вычету независимо от факта оплаты полученных ценностей, работ или услуг.

Поэтому у организации может отсутствовать сальдо по счету 19 и строку 220 заполнять тогда не придется. Показатель строки 220 бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 2008 г. может включать в себя:

1. Суммы НДС по приобретенным ценностям, не оформленные надлежащим образом счетами-фактурами поставщиков, подрядчиков, других кредиторов.

2. Суммы НДС по приобретенным, но не принятым к бухгалтерскому учету основным средствам и нематериальным активам.

Чтобы принять к вычету "входной" НДС при приобретении этих объектов, вам надо отразить их на счетах 01 "Основные средства" и 04 "Нематериальные активы" соответственно.

Обратите внимание: принять к вычету "входной" НДС по оборудованию, требующему монтажа, вы можете сразу после отражения приобретенного оборудования на счете 07 "Оборудование к установке".

3. Неоплаченные суммы НДС по приобретенным ценностям, в том числе:

- при расчетах собственным имуществом за приобретаемые товары (работы, услуги), когда вычету подлежит НДС, уплаченный поставщику отдельным платежным поручением (например, при бартере, взаимозачете или расчете векселем третьего лица);
- при ввозе товаров на территорию России;
- при удержании НДС налоговыми агентами.

Обратите внимание: у фирм, начислявших до 1 января 2006 г. НДС по оплате, остаток по счету 19 (НДС, не оплаченный на начало 2008 г.) возможен только по состоянию на 1 января 2008 г.

4. Суммы НДС по товарам (работам, услугам), использованным для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), облагаемых по налоговой ставке 0%, но по которым налоговым органом еще не принято решение о возмещении (зачете, возврате).

5. Суммы НДС по строительно-монтажным работам, выполненным собственными силами в IV квартале 2008 г.

При осуществлении капитального строительства собственными силами фирма должна начислять НДС на стоимость строительно-монтажных работ, выполненных в течение каждого квартала, а не в целом по их завершении. Таким образом, если фирма в I квартале 2008 г. выполняла собственными силами строительно-монтажные работы, на которые был начислен НДС, то по состоянию на 31 декабря 2008 г. на счете 19 должна числиться сумма незачтенного налога.

Эта сумма может быть принята к налоговому вычету уже в I квартале 2009 г. при условии фактической уплаты в бюджет начисленного НДС и предназначении строящегося объекта для осуществления операций, облагаемых НДС.

6. Суммы НДС по объектам капитального строительства, возведение которых было начато до 1 января 2005 г. Эти суммы должны предъявляться к налоговому вычету в следующем порядке:

- по мере принятия к учету и оплате объекта завершенного капитального строительства (при подрядном способе строительства);
- при реализации оплаченного объекта незавершенного капитального строительства (при подрядном способе строительства);
- по завершении капитального строительства и фактической уплате в бюджет суммы НДС, начисленного на стоимость выполненных строительно-монтажных работ (при строительстве собственными силами).

В первом и третьем случаях налоговый вычет может производиться при условии, что созданный объект капитального строительства используется организацией для осуществления операций, облагаемых НДС.

Приведенный порядок распространяется также на суммы входного НДС по товарам (работам, услугам), приобретенным до 1 января 2005 г. для выполнения строительно-монтажных работ собственными силами.

Как списать НДС со счета 19

Суммы НДС, учтенные по дебету счета 19, можно:

- принять к вычету;
- списать на увеличение стоимости приобретенных ценностей (работ, услуг);
- списать за счет целевых средств;
- списать за счет прочих расходов фирмы.

Когда НДС принять к вычету

В большинстве случаев НДС по приобретенным ценностям (работам, услугам) принимается к вычету. Это отражают проводкой:

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"
Кредит 19
- произведен вычет по НДС.

Такую запись вы можете сделать, если выполнены следующие условия:

- приобретенные ценности оприходованы;
- ценности приобретены для производственной деятельности или иных операций, облагаемых НДС, а также для перепродажи;
- на приобретенные ценности есть счет-фактура, в котором указана сумма налога;
- в первичных и расчетных документах сумма налога выделена отдельной строкой;
- НДС по импортированным товарам оплачен на таможне;
- НДС перечислен отдельным платежным поручением поставщику (при бартере, взаимозачете или расчете векселем третьего лица);
- НДС, удержанный налоговым агентом, перечислен в бюджет (при покупке товаров у "иностранца" или при аренде госимущества);
- НДС, начисленный при строительстве хозспособом, перечислен в бюджет.

Если хотя бы одно из этих условий не выполнено, сумму НДС вычесть нельзя.

Обратите внимание: согласно Налоговому кодексу, входной НДС по нормируемым расходам принимают к вычету в особом порядке. Так, налог можно принять к вычету только в той части нормируемых расходов, которая уменьшает налогооблагаемую прибыль фирмы. Сумма НДС по сверхнормативным расходам вычету не подлежит (п. 7 ст. 171 НК РФ).

К нормируемым относят:

- расходы на рекламу; представительские расходы;
- командировочные расходы.

Пример. В III квартале для проведения рекламной кампании ЗАО "Актив" купило сувениры на сумму 11 800 руб. (в том числе НДС - 1800 руб.). Все сувениры раздали покупателям. За III квартал выручка "Актива" (без НДС) составила 750 000 руб.

Затраты на покупку сувениров относят к прочим рекламным расходам. Они уменьшают прибыль только в пределах 1% выручки. Таким образом, при расчете налога на прибыль за 9 месяцев 2008 г. можно принять расходы на рекламу в сумме 7500 руб. (750 000 руб. x 1%).

НДС по рекламным расходам, который можно принять к вычету, за III квартал составит: 7500 руб. x 18% = 1350 руб.

Оставшуюся сумму входного НДС - 450 руб. (1800 - 1350) в III квартале 2008 г. к вычету принять нельзя.

Выручка "Актива" (без НДС) за весь 2008 г. составила 850 000 руб. Следовательно, при расчете налога на прибыль за 2008 г. можно принять рекламные расходы в сумме 8500 руб. (850 000 руб. x 1%).

НДС, относящийся к этой сумме, составит: 8500 руб. x 18% = 1530 руб.

В III квартале 2008 г. к вычету принято 1350 руб. "входного" НДС. Значит, в IV квартале 2008 г. можно принять к вычету:

1530 руб. - 1350 руб. = 180 руб.

Оставшийся налог в сумме 270 руб. (1800 - 1530) к вычету принять нельзя. Его придется списать в дебет субсчета 91-2 "Прочие расходы" без уменьшения налогооблагаемой прибыли.

Когда НДС надо списать на удорожание ценностей

Если ваша фирма использует приобретенные ценности (работы, услуги) в деятельности, которую не облагают НДС, то сумму налога к вычету не принимают и на счете 19 не учитывают. Спишите ее на увеличение стоимости купленных ценностей (работ, услуг).

Пример. ЗАО "Актив", выпускающее медицинскую технику, в 2008 г. купило материалы для ее производства. Стоимость партии материалов - 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.). Продажу медицинской техники НДС не облагают.

Следовательно, бухгалтер "Актива" предъявленный поставщиком налог к вычету принять не сможет, а должен учесть его в себестоимости материалов:

Дебет 10 Кредит 60

- 118 000 руб. - оприходованы материалы (с учетом уплаченного поставщику НДС);

Дебет 60 Кредит 51

- 118 000 руб. - оплачены материалы. В строке 220 баланса за 2008 г. бухгалтер поставил прочерк.

Как организовать раздельный учет НДС

Нередко фирмы производят и облагаемую, и не облагаемую НДС продукцию. В этом случае, чтобы принять НДС к вычету, надо вести раздельный учет:

- выручки от продажи и расходов на производство разных видов продукции (п. 4 ст. 149 НК РФ);
- "входного" НДС по товарам (работам, услугам), а также основным средствам и нематериальным активам, которые фирма использует для производства разных видов продукции (п. 4 ст. 170 НК РФ).

Если бухгалтерия фирмы не ведет раздельный учет входного НДС, то налог, предъявленный поставщиками товаров (работ, услуг), принимать к вычету нельзя. Более того, его нельзя относить и на затраты, уменьшающие налогооблагаемую прибыль (п. 4 ст. 170 НК РФ).

Как организовать раздельный учет, Налоговый кодекс не объясняет.

На практике к счету 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" бухгалтеры открывают отдельные субсчета, например, такие:

- 19-1 "НДС по ценностям (расходам) для производства облагаемой налогом продукции";
- 19-2 "НДС по ценностям (расходам) для производства не облагаемой налогом продукции";
- 19-3 "НДС по ценностям (расходам), предназначенным для производства обоих видов продукции".

Цель раздельного учета - правильно списать входной НДС, предъявленный поставщиками. Действовать надо так:

- сумму налога по товарам (работам, услугам), которые идут на производство продукции с НДС, нужно принимать к вычету;
- сумму налога по товарам (работам, услугам), которые идут на производство не облагаемой НДС продукции, нужно списывать на увеличение их стоимости.

Пример. ЗАО "Актив" производит 2 вида очков - солнцезащитные (облагаются НДС) и обычные (от НДС освобождены).

В августе "Актив" купил материалы:

- для производства солнцезащитных очков - на общую сумму 17 700 руб. (в том числе НДС - 2700 руб.);
- для производства обычных очков - на общую сумму 35 400 руб. (в том числе НДС - 5400 руб.).

Материалы на производство разных видов продукции "Актив" учитывает на отдельных субсчетах, открытых к счетам 10 "Материалы" и 20 "Основное производство":

- субсчет 1 - для учета операций, облагаемых НДС;
- субсчет 2 - для учета операций, освобожденных от налога.

В августе бухгалтер "Актива" сделал проводки:

по учету продукции, облагаемой НДС (солнцезащитных очков)

Дебет 60 Кредит 51

- 17 700 руб. - оплачены материалы для производства солнцезащитных очков;

Дебет 10-1 Кредит 60

- 15 000 руб. (17 700 - 2700) - оприходованы материалы для производства солнцезащитных очков;

Дебет 19-1 Кредит 60

- 2700 руб. - учтен НДС по оприходованным материалам для производства солнцезащитных очков;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"

Кредит 19-1

- 2700 руб. - принят к вычету НДС;

Дебет 20-1 Кредит 10-1

- 15 000 руб. - материалы списаны в производство;

по учету продукции, не облагаемой НДС (обычных очков)

Дебет 60 Кредит 51

- 35 400 руб. - оплачены материалы для производства обычных очков;

Дебет 10-2 Кредит 60

- 30 000 руб. (35 400 - 5400) - оприходованы материалы для производства обычных очков;
Дебет 19-2 Кредит 60
- 5400 руб. - учтен НДС по оприходованным материалам для производства обычных очков;
Дебет 10-2 Кредит 19-2
- 5400 руб. - списан НДС на стоимость материалов;
Дебет 20-2 Кредит 10-2
- 35 400 руб. (30 000 + 5400) - материалы списаны в производство.

Обратите внимание: не все затраты фирмы можно прямо распределить между различными видами продукции.

Речь идет об общехозяйственных расходах (например, аренда помещения, где изготавливают продукцию, как облагаемую НДС, так и освобожденную от налога).

Для них Налоговый кодекс предусматривает особый порядок списания входного НДС.

Как сказано в ст. 170 Кодекса, суммы НДС по таким расходам "принимаются к вычету либо учитываются в их стоимости в той пропорции, в которой они используются для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения), - по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению операций" в соответствии с учетной политикой.

Поэтому сумму "входного" налога на добавленную стоимость можно распределить пропорционально выручке, полученной от продажи облагаемой и необлагаемой продукции.

Налог, относящийся к облагаемой продукции, примите к вычету. НДС по необлагаемой продукции спишите на увеличение стоимости купленных товаров (работ, услуг).

Порядок расчета такой. Сначала определите долю продукции, не облагаемой НДС, в общей сумме выручки за отчетный квартал:

```
  Доля продукции,    Выручка от продажи       Общая выручка
не облагаемой НДС, =     продукции,     : от продажи продукции x 100%
  в общей выручке     не облагаемой НДС        покупателям
```

Затем рассчитайте сумму "входного" НДС, которую нужно включить в стоимость купленных товаров (работ, услуг):

```
  "Входной" НДС,      "Входной" НДС, который       Доля продукции,
   учитываемый      нельзя отнести к затратам   не облагаемой НДС,
   в стоимости    =      на производство      x    в общей сумме
купленных товаров       конкретных изделий           выручки
```

Оставшуюся сумму "входного" НДС можно принять к вычету.

Пример. Вернемся к предыдущему примеру. Предположим, что в августе "Актив" заплатил за аренду цеха, в котором изготавливают оба вида очков, 59 000 руб. (в том числе НДС - 9000 руб.).

Выручка в августе составила:
- от продажи солнцезащитных очков - 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.);
- от продажи обычных очков - 96 000 руб. (НДС не облагается).

Общая сумма выручки (без НДС) составит:
118 000 руб. - 18 000 руб. + 96 000 руб. = 196 000 руб.

Доля продукции, не облагаемой НДС, в общей сумме выручки равна:
96 000 руб. : 196 000 руб. x 100% = 48,98%.

"Входной" НДС, который не принимают к вычету, а увеличивают на него стоимость аренды, равен:
9000 руб. x 48,98% = 4408 руб.

Оставшуюся сумму "входного" НДС можно принять к вычету. Она равна:
9000 руб. - 4408 руб. = 4592 руб.

Аналогично распределяют сумму арендной платы между разными видами продукции.

Арендная плата, которая относится к продукции, не облагаемой НДС, составит:
(59 000 руб. - 9000 руб.) x 48,98% = 24 490 руб.

Кроме того, эти расходы надо увеличить на сумму "входного" НДС, не принимаемого к вычету (4408 руб.). Тогда расходы, относящиеся к продукции с НДС, составят:
59 000 руб. - 9000 руб. - 24 490 руб. = 25 510 руб.

Бухгалтер "Актива" сделал проводки:
Дебет 60 Кредит 51
- 59 000 руб. - перечислены деньги арендодателю;
Дебет 19-3 Кредит 60
- 9000 руб. - учтен НДС по арендной плате;
Дебет 20-2 Кредит 60
- 24 490 руб. - учтены расходы на аренду цеха, относящиеся к продукции, не облагаемой НДС;
Дебет 20-1 Кредит 60

- 25 510 руб. - учтены расходы на аренду цеха, относящиеся к продукции, облагаемой НДС;
Дебет 20-2 Кредит 19-3
- 4408 руб. - списан НДС по расходам на аренду цеха, относящимся к продукции, не облагаемой НДС;
Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"
Кредит 19-3
- 4592 руб. - принят к вычету НДС.

Обратите внимание: такой же порядок действует и при покупке основных средств или нематериальных активов. Например, фирма купила оборудование, которое будет использоваться при производстве как облагаемой, так и не облагаемой НДС продукции. Как в этом случае учесть "входной" НДС, уплаченный поставщику оборудования?

Действовать нужно так же, как и при покупке товаров (работ, услуг). Сначала определите долю продукции, не облагаемой НДС, в общей выручке за налоговый период, в котором оборудование принято к учету.

Затем "входной" НДС, относящийся к необлагаемой продукции, спишите на увеличение стоимости купленного оборудования.

И наконец, налог, относящийся к облагаемой продукции, примите к вычету.

Пример. ЗАО "Актив" производит 2 вида продукции, один из которых облагается НДС, а другой освобожден от налога.

В сентябре "Актив" купил компьютер для бухгалтерии стоимостью 35 400 руб. (в том числе НДС - 5400 руб.).

Предположим, что доли выручки от продажи облагаемой и не облагаемой НДС продукции в общей сумме выручки распределялись так:

- в III квартале - доля продаж облагаемой НДС продукции - 70%, доля продаж необлагаемой продукции - 30%;
- в IV квартале - доля продаж облагаемой НДС продукции - 10%, доля продаж необлагаемой продукции - 90%.

Допустим, что компьютер оприходован фирмой:

- вариант 1 - в сентябре, то есть в III квартале;
- вариант 2 - в октябре, то есть в IV квартале.

Вариант 1.

При таком варианте бухгалтер распределил "входной" НДС между видами продукции по результатам продаж за III квартал:

- сумма "входного" НДС, которую можно принять к вычету, равна 3780 руб. (5400 руб. х 70%);
- сумма "входного" НДС, которую нужно учесть в стоимости компьютера, составила 1620 руб. (5400 руб. х 30%).

Вариант 2.

При этом варианте бухгалтер распределил "входной" НДС по результатам продаж за IV квартал:

- сумма "входного" НДС, которую можно принять к вычету, равна 540 руб. (5400 руб. х 10%);
- сумма "входного" НДС, которую нужно учесть в первоначальной стоимости компьютера, - 4860 руб. (5400 руб. х 90%).

Как видно из примера, в некоторых случаях вы можете влиять на величину налогового вычета при покупке основных средств. Так, при варианте 1 (компьютер оприходован в сентябре) фирма может принять НДС к вычету в большей сумме, чем при варианте 2 (компьютер оприходован в октябре).

Это обстоятельство надо учитывать, если вам предстоит покупка дорогостоящих основных средств (например, сложного оборудования или недвижимости).

Однако из общего правила есть исключение. Если в каком-то квартале доля совокупных расходов на производство товаров (работ, услуг), не облагаемых НДС, не больше 5 процентов всех расходов на производство, к вычету можно принять весь "входной" НДС (п. 4 ст. 170 НК РФ).

Как списать НДС за счет целевых средств

Если те или иные ценности куплены за счет целевых средств (например, денег, выделенных из бюджета), то сумму НДС по ним к вычету не принимают. Расходы на приобретение ценностей (в том числе "входной" НДС) покрываются за счет дотаций из бюджета и включаются в состав прочих расходов фирмы. Такова позиция Минфина России. В этой ситуации спишите НДС проводкой:

Дебет 91-2 Кредит 19
- списана сумма НДС за счет целевых средств.

Пример. В 2008 г. ООО "Пассив" получило средства целевого финансирования (11 800 руб.) на текущий ремонт здания. Ремонт обошелся в 11 800 руб. (в том числе НДС - 1800 руб.).

Бухгалтер "Пассива" сделал проводки:

Дебет 51 Кредит 86
- 11 800 руб. - поступили средства целевого финансирования;

Дебет 20 Кредит 60
- 10 000 руб. - отражены расходы по ремонту;
Дебет 19 Кредит 60
- 1800 руб. - учтена сумма НДС по ремонту;
Дебет 60 Кредит 51
- 11 800 руб. - оплачены услуги ремонта;
Дебет 86 Кредит 98-2
- 11 800 руб. - средства целевого финансирования отражены как доходы будущих периодов;
Дебет 91-2 Кредит 20
- 10 000 руб. - списаны расходы по ремонту;
Дебет 91-2 Кредит 19
- 1800 руб. - списана сумма НДС;
Дебет 98-2 Кредит 91-1
- 11 800 руб. - использованные средства целевого финансирования учтены в составе прочих доходов.
В этой ситуации по строке 220 баланса за 2008 г. ставят прочерк.

Обратите внимание: решения арбитражных судов последних лет не поддерживают позицию финансистов. Судьи неоднократно указывают, что оплата приобретенных товаров (работ, услуг) за счет средств, выделенных из бюджета, не может служить основанием для отказа в вычете НДС. Тем более что Налоговый кодекс не устанавливает ограничений по вычетам налога для фирм, получающих дотации из бюджета (Постановления Президиума ВАС РФ от 13 марта 2007 г. N 9593/06 по делу N А40-1941/06-99-15, ФАС Уральского округа от 14 апреля 2008 г. N Ф09-2452/08-С2).

Тем не менее, если вы хотите исключить претензии со стороны налоговой инспекции и не готовы отстаивать свою позицию в суде, советуем следовать требованиям финансистов.

Как списать НДС за счет прочих расходов фирмы

В некоторых ситуациях НДС, принятый к вычету, необходимо восстановить. Это означает, что сумму налога нужно доначислить к уплате в бюджет, сделав в учете проводку:
Дебет 19
Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"
- восстановлена сумма НДС.
Восстановить "входной" НДС, ранее правомерно принятый к вычету, следует фирмам:
- получившим право на освобождение от уплаты НДС;
- при передаче имущества в уставный капитал другой организации.
Кроме того, восстановить принятый к вычету НДС нужно, когда товары (работы, услуги):
- применяются в производстве продукции, не подлежащей обложению налогом на добавленную стоимость (перечень товаров, которые не подлежат обложению НДС, дан в ст. 149 НК РФ);
- используются для реализации, местом которой не является территория России;
- приобретены фирмой, освобожденной от уплаты НДС или же фирмой, работающей на ЕНВД или упрощенной системе налогообложения;
- используются для операций, не признаваемых объектом налогообложения (такие операции перечислены в п. 2 ст. 146 НК РФ).

По остаткам товаров и материалов восстановите налог в том размере, в каком он был ранее принят к вычету. По основным средствам и нематериальным активам вы восстановите НДС пропорционально их остаточной стоимости (без учета переоценок). Восстановленные суммы НДС должны быть учтены в составе прочих расходов фирмы. Для этого спишите НДС проводкой:
Дебет 91-2 Кредит 19
- восстановленный НДС списан на прочие расходы.

Строки 230 и 240 "Дебиторская задолженность..."

По строкам 230 и 240 отразите задолженность, не погашенную на отчетную дату:
- поставщиков и подрядчиков по выданным им авансам, учтенную по дебету счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", субсчет "Авансы выданные";
- покупателей и заказчиков по отгруженным им товарам (работам, услугам), учтенную по дебету счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками";
- бюджета по излишне уплаченным налогам и сборам, учтенную по дебету счета 68 "Расчеты по налогам и сборам";
- фондов социального страхования по излишне уплаченным взносам, а также по выплаченным пособиям, учтенную по дебету счета 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению";
- работников фирмы по излишне начисленным доходам, учтенную по дебету счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда";
- подотчетных лиц по выданными не возвращенным в кассу подотчетным средствам, учтенную по дебету счета 71 "Расчеты с подотчетными лицами";

- работников фирмы по предоставленным им ссудам и займам, а также по возмещению материального ущерба, учтенную по дебету счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям";

- учредителей по вкладам в уставный капитал фирмы, учтенную по дебету счета 75 "Расчеты с учредителями";

- по штрафам, пеням и неустойкам, признанным должниками или по которым есть решения суда о взыскании, учтенную по дебету счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

Таким образом, в этих строках баланса должны быть указаны дебетовые сальдо по счетам 60, 62, 68, 69, 70, 71, 73, 75 и 76.

В строке 230 отразите дебиторскую задолженность, платежи по которой ожидаются позднее чем через 12 месяцев после отчетной даты. Это долгосрочная дебиторская задолженность.

В строке 240 укажите дебиторскую задолженность, которая должна быть погашена в течение 12 месяцев после отчетной даты. Это краткосрочная дебиторская задолженность.

Задолженность покупателей и заказчиков укажите отдельно по строкам "В том числе покупатели и заказчики" следующим образом:

- по строке 231 - задолженность, которая будет погашена более чем через 12 месяцев после отчетной даты;

- по строке 241 - задолженность, которая будет погашена менее чем через 12 месяцев после отчетной даты.

При заполнении строк 230 и 240 помните, что сальдо расчетов с поставщиками, покупателями и другими лицами показывают в балансе развернуто: дебетовое сальдо - в активе (строки 230 и 240), кредитовое - в пассиве (строки с 620 по 625).

Пример. На счете 71 "Расчеты с подотчетными лицами" на конец 2008 г. числятся дебиторская задолженность Ларионова по выданным ему подотчетным деньгам в сумме 1000 руб. и кредиторская задолженность перед Уваровым (перерасход выданного аванса) в той же сумме.

В балансе за 2008 г. задолженность Ларионова отражена по строке 240 актива баланса, а кредиторская задолженность перед Уваровым - по строкам 620 и 622 пассива баланса.

Как учесть дебиторскую задолженность

Дату отражения дебиторской задолженности в учете и ее размер определяют по правилам, установленным двумя документами.

Во-первых, это Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете". Согласно ему, все хозяйственные операции нужно своевременно регистрировать на счетах бухгалтерского учета на основании первичных документов. Первичный учетный документ составляют в момент совершения операции или непосредственно после ее окончания. Следовательно, дебиторскую задолженность надо отразить в учете, как правило, после выполнения организацией-кредитором товарной части сделки, то есть после отгрузки продукции (выполнения работ, оказания услуг).

Во-вторых, это Положение по бухгалтерскому учету "Доходы организации" (ПБУ 9/99), утвержденное Приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. N 32н. В соответствии с ним сумму дебиторской задолженности определяют исходя из цены договора между покупателем (заказчиком) и продавцом (подрядчиком). Если цена в договоре не предусмотрена и не может быть установлена, то дебиторскую задолженность определяют по цене продажи аналогичной продукции (товаров, работ, услуг). При продаже продукции на условиях коммерческого кредита (отсрочка и рассрочка платежа) дебиторскую задолженность отражают вместе с начисленными процентами.

Сумму дебиторской задолженности по товарообменным сделкам отражают в учете исходя из стоимости товаров (ценностей), полученных фирмой в обмен. При этом такие товары (ценности) учитывают по цене, которую в сравнимых обстоятельствах фирма использует для определения стоимости аналогичных товаров. Если это невозможно сделать, то сумму дебиторской задолженности определяют по стоимости переданной фирмой продукции.

На размер дебиторской задолженности влияют курсовые разницы. Они возникают, если цены товаров (работ, услуг) установлены в условных денежных единицах, а оплата производится в рублях. Дебиторская задолженность может со временем увеличиваться (при возникновении положительной курсовой разницы) и уменьшаться (при возникновении отрицательной курсовой разницы).

Дебиторскую задолженность в иностранной валюте (в том числе подлежащую оплате в рублях), пересчитывают в рубли по курсу, который действовал на дату совершения операции в иностранной валюте и на каждую отчетную дату.

Пример. Между двумя российскими фирмами заключен договор поставки продукции в долларах США. Товар был отгружен поставщиком в указанный срок.

По состоянию на конец 2008 г. покупатель не расплатился с продавцом за поставленный товар. С момента отгрузки товара и до конца 2008 г. курс доллара изменился. Следовательно, поставщик должен пересчитать дебиторскую задолженность покупателя на 31 декабря 2008 г.

Обратите внимание: дебиторскую задолженность по полученным или выданным авансам, предоплатам или задаткам повторно не пересчитывают. Такую задолженность отражают в бухгалтерской отчетности по курсу, действующему на дату перечисления денег.

При продаже продукции по договору комиссии или поручения выручку отражают на дату получения от посредника извещения об отгрузке продукции покупателю. При этом время для получения извещения не должно превышать разумный срок прохождения таких документов (как правило, 3 - 5 дней).

Фирмы, которые установили в договоре поставки особый момент перехода права собственности на продукцию, могут определять в учете выручку (и дебиторскую задолженность) на дату исполнения особых условий перехода права собственности. Такой датой могут быть день поступления денег в оплату отгруженной продукции, день доставки товаров в определенное место и т.д.

Таким образом, существует два варианта учета дебиторской задолженности.

Первый вариант - задолженность учитывают на дату отгрузки продукции и предъявления кредитором расчетных документов покупателю (заказчику) к оплате. В этом случае дебиторскую задолженность оценивают в размере выручки - договорной стоимости отгруженной продукции.

Если ваша организация отгрузила покупателю товары (продукцию), то после перехода к нему права собственности сделайте проводку:

Дебет 62 Кредит 90-1

- отражена задолженность покупателя за отгруженные товары (продукцию).

Если ваша организация выполнила для заказчика работы (оказала услуги) и заказчик их принял, сделайте запись:

Дебет 62 Кредит 90-1

- отражена задолженность заказчика за выполненные работы (оказанные услуги).

Отразить задолженность покупателя (заказчика) нужно независимо от того, получили вы деньги за проданные товары (работы, услуги) или нет.

Пример. В 2008 г. ЗАО "Актив" продало товаров на сумму 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.). Покупатель должен был оплатить товары не позднее чем через месяц после их отгрузки. На конец года товары оплачены не были.

Бухгалтер "Актива" сделал проводку:

Дебет 62 Кредит 90-1

- 118 000 руб. - отражена выручка от продажи.

Эту сумму бухгалтер указал по строкам 240 и 241 баланса за 2008 г.

Второй вариант - дебиторскую задолженность учитывают на дату выполнения определенных условий, установленных договором (например, доставки до указанного места, оплаты и т.д.). В этом случае дебиторскую задолженность до выполнения условий, установленных договором, оценивают по фактической себестоимости отгруженной продукции (по фактическим производственным затратам; по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов). После выполнения условий договора дебиторскую задолженность оценивают в размере договорной стоимости отгруженной продукции.

При отгрузке покупателю товаров (готовой продукции) по договору с особым переходом права собственности сделайте проводку:

Дебет 45 Кредит 41 (43)

- отгружены товары (готовая продукция) по договору с особым переходом права собственности.

Стоимость таких товаров, не оплаченных на конец года, укажите по строкам 210 и 215.

Задолженность покупателя по договору с особым переходом права собственности отражайте только после оплаты (доставки и т.п.) товаров (продукции). Для этого сделайте записи:

Дебет 62 Кредит 90-1

- отражены выручка от продажи товаров (готовой продукции) и дебиторская задолженность покупателя;

Сумму задолженности, которую учитывают на дату оплаты товаров (продукции), в балансе не отражают, поскольку после поступления денег она гасится.

Дебет 50 (51) Кредит 62

- поступили деньги от покупателя.

Как учесть задолженность, выраженную в условных единицах

Нередко по договору купли-продажи товар оплачивают в рублях по курсу иностранной валюты на день перечисления покупателем денег или по курсу, установленному в договоре. В такой ситуации вы должны:

- отразить задолженность покупателя на момент перехода к нему права собственности на отгруженные ценности (по курсу валюты, действующему на этот момент, или по курсу, установленному в договоре);

- скорректировать дебиторскую задолженность исходя из суммы, фактически перечисленной покупателем.

Если курс валюты на дату оплаты материальных ценностей или отчетную дату выше, чем на дату их отгрузки или предыдущую отчетную дату, то возникает положительная курсовая разница. На ее сумму увеличьте задолженность покупателя. Для этого сделайте запись:

Дебет 62 Кредит 91-1

- отражена положительная курсовая разница.

Одновременно доначислите НДС:

Дебет 91-2

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- доначислен НДС с положительной курсовой разницы.

Если курс валюты на дату оплаты или на отчетную дату ниже, чем на день отгрузки ценностей или предыдущую отчетную дату, то возникает отрицательная курсовая разница. На ее сумму уменьшите задолженность покупателя:

Дебет 91-2 Кредит 62

- отражена отрицательная курсовая разница.

При этом Налоговый кодекс не предусматривает корректировки начисленной суммы НДС на отрицательную курсовую разницу.

Обратите внимание: курсовая разница подлежит зачислению на финансовые результаты организации как прочие доходы или прочие расходы, поэтому на выручку от реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) она не влияет.

Пример. 30 сентября 2008 г. ЗАО "Актив" отгрузило партию товаров ООО "Пассив" на сумму 11 800 долл. США (в том числе НДС - 1800 долл. США).

По договору оплата осуществляется в рублях по курсу Банка России на день платежа. Оплата произведена в октябре 2008 г.

Право собственности на товар переходит к покупателю в момент отгрузки.

Курс доллара составил:

- на дату отгрузки товаров, а также на отчетную дату - 24,5 руб/USD;
- на дату оплаты товаров - 24,6 руб/USD.

Счет-фактура выставлен в рублях.

После отгрузки товаров в бухгалтерском учете "Актива" сделаны проводки:

Дебет 62 Кредит 90-1

- 289 100 руб. (11 800 USD x 24,5 руб/USD) - отражена задолженность покупателя;

Дебет 90-3

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 44 100 руб. (1800 USD x 24,5 руб/USD) - начислен НДС.

В балансе "Актива" за 9 месяцев 2008 г. по строкам 240 и 241 указана задолженность "Пассива" в сумме 289 100 руб.

В октябре после поступления денег в бухгалтерском учете "Актива" бухгалтер сделает проводки:

Дебет 51 Кредит 62

- 290 280 руб. (11 800 USD x 24,6 руб/USD) - поступила оплата от покупателя;

Дебет 62 Кредит 91-1

- 1180 руб. (290 280 - 289 100) - отражена положительная курсовая разница (с НДС);

Дебет 91-2

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 180 руб. (1800 USD x (24,6 руб/USD - 24,5 руб/USD)) - начислен НДС с положительной курсовой разницы.

В бухгалтерском балансе за 2008 г. дебиторской задолженности "Пассива" по строкам 240 и 241 не будет.

Как учесть задолженность, оформленную векселем

Если покупатель выдал вам вексель, это не значит, что он погасил свою задолженность перед вами.

Такой вексель выдают только для отсрочки платежа. Поэтому долг покупателя, оформленный векселем, отражайте по строке 230 или 240 бухгалтерского баланса.

Для учета задолженности, оформленной векселем, откройте к счету 62 отдельный субсчет "Векселя полученные".

Операции, связанные с получением векселя, отразите записями:

Дебет 62 Кредит 90-1

- продана продукция (товары, имущественные права; выполнены работы, оказаны услуги);

Дебет 90-3

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- начислен НДС;

Дебет 62, субсчет "Векселя полученные"

Кредит 62

- получен от покупателя вексель;

Дебет 50 (51, 52, 55...)

Кредит 62, субсчет "Расчеты по векселям полученным"

- покупатель погасил вексель.

Обычно номинальная стоимость товарного векселя больше суммы задолженности покупателя.

В этом случае разницу между номиналом векселя и суммой задолженности по договору рассматривают как процент за отсрочку платежа.

На эту разницу увеличьте сумму дебиторской задолженности, которая показана по строке 230 или 240 баланса.

Пример. В декабре отчетного года ООО "Пассив" продало ЗАО "Актив" товары на сумму 118 000 руб. с отсрочкой платежа сроком на 2 месяца. В счет оплаты товаров "Актив" выдал продавцу товарный вексель номинальной стоимостью 132 000 руб.

Для упрощения примера порядок начисления НДС не рассматривается. На конец отчетного года вексель погашен не был. Бухгалтер "Пассива" сделал следующие записи:

Дебет 62 Кредит 90-1

- 118 000 руб. - отражена выручка от реализации товаров покупателю;

Дебет 62, субсчет "Векселя полученные"

Кредит 62

- 118 000 руб. - получен вексель от покупателя;

Дебет 62, субсчет "Векселя полученные"

Кредит 91-1

- 14 000 руб. (132 000 - 118 000) - отражена сумма превышения номинала векселя над стоимостью товаров.

В балансе "Пассива" за отчетный год по строкам 240 и 241 указана сумма задолженности покупателя в размере 132 000 руб.

Как отразить выданные авансы

Чтобы учесть выданные авансы, к счету 60 откройте отдельный субсчет "Расчеты по авансам выданным". Выданный аванс отразите так:

Дебет 60, субсчет "Расчеты по авансам выданным"

Кредит 50 (51, 52...)

- выдан аванс поставщику (подрядчику).

Выданные авансы, не погашенные на конец отчетного периода, отразите по строке 230 или 240 баланса.

При поступлении материальных ценностей (приемке выполненных работ, оказанных услуг), в счет которых был перечислен аванс, сделайте в учете записи:

Дебет 08 (10, 20, 26, 41...) Кредит 60

- оприходованы материальные ценности (приняты выполненные работы, оказанные услуги), в счет оплаты которых ранее был перечислен аванс;

Дебет 19 Кредит 60

- учтена сумма НДС на основании счета-фактуры поставщика (подрядчика);

Дебет 60

Кредит 60, субсчет "Расчеты по авансам выданным"

- зачтен аванс.

Пример. В декабре 2008 г. ЗАО "Актив" перечислило ООО "Пассив" аванс в сумме 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.) под предстоящую поставку материалов. На конец года материалы поставлены не были.

Бухгалтер "Актива" сделал проводку:

Дебет 60, субсчет "Расчеты по авансам выданным"

Кредит 51

- 118 000 руб. - перечислен аванс поставщику.

В балансе "Актива" на конец 2008 г. по строке 240 указана задолженность поставщика в размере 118 000 руб.

После поступления материалов (в 2009 г.) в учете "Актива" будут сделаны проводки:

Дебет 10 Кредит 60

- 100 000 руб. (118 000 - 18 000) - оприходованы поступившие материалы;

Дебет 19 Кредит 60

- 18 000 руб. - учтен НДС по оприходованным материалам;

Дебет 60

Кредит 60, субсчет "Расчеты по авансам выданным"

- 118 000 руб. - зачтен аванс;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"

Кредит 19

- 18 000 руб. - произведен вычет по НДС.

После погашения задолженности "Пассива" в балансе "Актива" за 2009 г. ее не отражают.

Как погасить или списать дебиторскую задолженность

Погашение дебиторской задолженности происходит в порядке, определенном договором. При поступлении от покупателя (заказчика) денег в оплату задолженности сделайте проводку:

Дебет 50 (51, 52...) Кредит 62

- поступили средства от покупателя (заказчика) в оплату продукции (товаров, работ, услуг).

В двух случаях дебиторскую задолженность надо списать:

- если истек срок исковой давности (три года с момента, когда должник должен был исполнить свои обязательства, но не сделал этого);

- если вам стало известно о нереальности долга для взыскания (например, должник обанкротился или ликвидирован).

Сумму списанной задолженности в бухгалтерском учете отразите в составе прочих расходов:

Дебет 91-2 Кредит 62

- списана задолженность покупателя (заказчика) в связи с истечением срока исковой давности.

Списанную задолженность надо учитывать на забалансовом счете 007 "Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов" в течение пяти лет. Поэтому после ее списания сделайте запись:

Дебет 007

- дебиторская задолженность учтена на забалансовом счете.

После списания или погашения задолженности по строке 230 или 240 баланса ее не отражают.

Покупатель может рассчитаться за приобретенный товар уже после того, как дебиторская задолженность была списана и НДС уплачен в бюджет.

В этом случае поступившую сумму учтите в составе прочих доходов:

Дебет 51 Кредит 91-1

- поступили деньги от покупателя.

Погашенную дебиторскую задолженность списывают с забалансового учета проводкой:

Кредит 007

- списана с забалансового счета дебиторская задолженность.

При списании безнадежной задолженности возможны две ситуации: в момент ее возникновения фирма начисляла НДС "по отгрузке" или "по оплате".

В первом случае НДС уже начислен вами к уплате в бюджет. Поэтому просто спишите безнадежный долг покупателя (заказчика).

Если же задолженность возникла до 2006 г. и фирма начисляла НДС "по оплате", вы должны были учесть налог проводкой:

Дебет 90-3

Кредит 76, субсчет "Расчеты по неоплаченному НДС"

- начислен НДС с отгрузки.

Если же до 1 января 2008 г. задолженность вы не списали (допустим, срок исковой давности по ней к этому времени еще не истек), то НДС по такому долгу нужно было начислить к уплате в бюджет в I квартале 2008 г., причем независимо от того, оплатил долг покупатель или нет.

Сделайте это проводкой:

Дебет 76, субсчет "Расчеты по неоплаченному НДС"

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- начислен НДС к уплате в бюджет.

Сумму налога по отгруженным, но не оплаченным товарам (работам, услугам), вы должны были заплатить в бюджет не позднее 20 апреля 2008 г.:

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"

Кредит 51

- уплачен НДС в бюджет.

Обратите внимание: вся сумма списанной дебиторской задолженности, включая НДС, уменьшает базу по налогу на прибыль.

Есть и другой способ списать безнадежные долги.

Фирма может это сделать за счет резерва по сомнительным долгам.

Когда списывать выгодно

Списанная дебиторская задолженность уменьшает налогооблагаемую прибыль фирмы (при условии, что она списана в связи с истечением срока исковой давности или невозможностью ее взыскания). Поэтому списать задолженность выгоднее в том периоде, когда у фирмы есть прибыль, которая больше суммы задолженности.

В этом случае при списании задолженности фирма сэкономит на налоге на прибыль.

Пример. На начало I квартала 2008 г. у ООО "Пассив" числится дебиторская задолженность в сумме 60 000 руб. (без НДС) по отгруженным, но не оплаченным товарам. Срок ее исковой давности в этом квартале истекает. Фирма платит налог на прибыль ежеквартально.

Предположим, что налоговая база по налогу на прибыль в I квартале 2008 г. (без учета списанной задолженности) составила 80 000 руб.

Бухгалтер "Пассива" списал задолженность по истечении срока исковой давности и сделал проводки:

Дебет 91-2 Кредит 62

- 60 000 руб. - списана дебиторская задолженность с истекшим сроком исковой давности;

Дебет 007

- 60 000 руб. - учтена за балансом списанная дебиторская задолженность.

База по налогу на прибыль после списания задолженности составила 20 000 руб. (80 000 - 60 000), а налог на прибыль - 4800 руб. (20 000 руб. x 24%).

Если бы "Пассив" продлил срок исковой давности и не списал дебиторскую задолженность, то налог на прибыль составил бы 19 200 руб. (80 000 руб. x 24%).

Таким образом, фирма сэкономила 14 400 руб. (19 200 - 4800).

Когда списывать невыгодно

Невыгодно списывать дебиторскую задолженность, если фирма получила убыток или прибыль, которая меньше размера долга. Списав в этом случае задолженность, фирма не сможет сэкономить на налоге на прибыль. Невыгодно списывать долг, если известно, что должник все-таки перечислит деньги. В этом случае после поступления денег фирме придется заплатить налог на прибыль со всей поступившей суммы.

В этих двух случаях есть смысл продлить срок исковой давности. По общему правилу срок исковой давности начинает отсчитываться с той даты, не позже которой покупатель должен перечислить деньги по договору. Если же такая дата в договоре не установлена, срок исковой давности считают с момента перехода права собственности на товар от продавца к покупателю (ст. 200 ГК РФ).

Чтобы прервать срок исковой давности и начать отсчитывать его снова, вы можете обратиться в суд с иском к должнику. Тогда срок исковой давности прерывается в день, когда суд принял исковое заявление.

Кроме того, течение срока прерывается, если должник признал за собой долг. Подтвердить это он должен письменно, прислав письмо или подписав акт сверки расчетов.

Также подтверждением будет являться поступление от должника хоть какой-то суммы денег. В этом случае фирма-кредитор дебиторскую задолженность списывать не должна.

При составлении бухгалтерской отчетности вы можете выявить суммы дебиторской задолженности, не погашенной в установленные сроки и не обеспеченной соответствующими гарантиями. По ней фирмы могут создавать резервы сомнительных долгов (п. 70 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации).

Как учесть резерв сомнительных долгов

Практически каждое предприятие сталкивается с невозможностью получения оплаты с некоторых должников. В результате формируется сомнительная задолженность.

Сомнительный долг - это дебиторская задолженность, которая не погашена в срок, установленный договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями.

Резервы по сомнительным долгам создают для уточнения оценки дебиторской задолженности фирмы.

В балансе дебиторскую задолженность отражают за вычетом сумм созданных резервов.

Решение о создании резерва и порядок резервирования средств надо прописать в учетной политике.

Как создать резерв

Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации определяет, что организация может создать резерв по сомнительному долгу, если выполняются три условия:

- задолженность возникла по расчетам за проданную продукцию (товары, работы, услуги);
- срок погашения задолженности по договору истек;
- гарантии погашения задолженности отсутствуют.

Создание резерва отражают в учете проводкой:

Дебет 91-2 Кредит 63

- создан резерв по сомнительным долгам.

В налоговом учете сумму резерва определяют по результатам инвентаризации дебиторской задолженности на конец отчетного (налогового) периода следующим образом:

- сомнительную задолженность со сроком возникновения до 45 календарных дней в резерв не включают;
- по сомнительной задолженности со сроком возникновения от 45 до 90 календарных дней (включительно) в резерв включают 50 процентов суммы долга;
- по сомнительной задолженности со сроком возникновения свыше 90 календарных дней - 100 процентов суммы долга.

При этом сумма резерва по сомнительным долгам не может превышать 10 процентов от выручки отчетного (налогового) периода.

В балансе сумму резерва сомнительных долгов отдельно не показывают. На нее уменьшают дебиторскую задолженность, по которой создан резерв. При этом никакие дополнительные проводки в учете не делают. Таким образом, данные о дебиторской задолженности по счетам бухгалтерского учета не будут совпадать с данными баланса. Отдельно сумму резерва сомнительных долгов нужно отразить по строке 100 "Прочие расходы" Отчета о прибылях и убытках (форма N 2).

Кроме того, сумму резерва по сомнительным долгам нужно показать в разд. II "Резервы" Отчета об изменениях капитала (форма N 3).

Пример. Дебиторская задолженность фирмы по счету 62 на 31 декабря 2008 г. составляет 240 000 руб. Срок погашения этой задолженности не превышает 12 месяцев после отчетной даты.

Учитывая вероятность погашения долга, фирма создала резерв сомнительных долгов в сумме 60 000 руб. (то есть на часть долга).

В бухгалтерской отчетности за 2008 г. данные о резерве сомнительных долгов будут отражены так:

в бухгалтерском балансе

Актив	Код показателя	На начало отчетного года	На конец отчетного года
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)	240	-	180
в том числе покупатели и заказчики	241	-	180

в отчете о прибылях и убытках

Наименование показателя	Код	За отчетный период	За аналогичный период прошлого года
Прочие расходы	100	60	-

в отчете об изменениях капитала

Показатель		Остаток	Поступило	Использовано	Остаток
наименование	код				
Резерв по сомнительным долгам					
данные предыдущего года		-	-	-	-
данные отчетного года		-	60	-	60

Как использовать резерв

Списать сомнительную задолженность за счет резерва можно, если она нереальна для взыскания (должник ликвидирован или признан банкротом) или по ней истек срок исковой давности.

В учете отразите это так:

Дебет 63 Кредит 62 (76...)

- списан за счет резерва долг с истекшим сроком исковой давности.

Одновременно сумму списанного долга отнесите на забалансовый счет 007 "Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов":

Дебет 007

- учтена за балансом списанная задолженность.

Эта задолженность должна числиться там в течение пяти лет для того, чтобы можно было восстановить сумму долга на случай изменения платежеспособности дебитора.

Как списать резерв

Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности требует присоединить неиспользованные суммы резерва, созданного в предыдущем году, к прибыли отчетного года:

Дебет 63 Кредит 91-1

- неиспользованная сумма резерва по сомнительному долгу отнесена на финансовые результаты.

По правилам налогового учета резерв присоединяют к прибыли, если по итогам инвентаризации дебиторской задолженности на конец отчетного (налогового) периода фирма может создать резерв в сумме, которая меньше, чем остаток неизрасходованного резерва. К прибыли присоединяют разницу между старым остатком резерва и новым резервом по итогам инвентаризации. Эту разницу включают в состав внереализационных доходов.

Вполне вероятна ситуация, когда в налоговом учете вы можете перенести неиспользованный резерв на 2009 г., а в бухгалтерском учете должны присоединить резерв к прибыли 2008 г. Тогда поступите так.

31 декабря 2008 г. проведите инвентаризацию дебиторской задолженности. По итогам инвентаризации руководитель примет решение о создании резерва на ту сумму, которую можно перенести на 2009 г. по

правилам налогового учета. В этом случае отражать в бухгалтерском учете списание всей суммы резерва не нужно.

Пример. ЗАО "Актив" определяет выручку для целей налогообложения по методу начисления. В учетной политике "Актива" записано, что он создает резервы по сомнительным долгам в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом. По итогам инвентаризации на 30 сентября 2008 г. была выявлена задолженность покупателей за отгруженную продукцию на счете 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками":

- по расчетам с ООО "Импульс" - 60 000 руб. (задолженность просрочена на 1060 дней);
- по расчетам с ООО "Зенит" - 30 000 руб. (задолженность просрочена на 95 дней).

В состав резерва по сомнительным долгам включена задолженность:

- ООО "Импульс" - в сумме 60 000 руб.;
- ООО "Зенит" - в сумме 30 000 руб.

Общая сумма резерва составила 90 000 руб. (60 000 + 30 000). Предположим, что она не больше максимальной суммы резерва (10% от выручки), который может создать "Актив".

30 сентября 2008 г. бухгалтер "Актива" сделал проводку:

Дебет 91-2 Кредит 63

- 90 000 руб. - создан резерв по сомнительным долгам.

В IV квартале 2008 г. произошли следующие события:

- истек срок исковой давности по задолженности "Импульса";
- "Зенит" погасил свою задолженность на сумму 10 000 руб.

Бухгалтер "Актива" сделал проводки:

Дебет 63 Кредит 62

- 60 000 руб. - задолженность "Импульса" списана за счет образованного резерва;

Дебет 007

- 60 000 руб. - задолженность "Импульса" учтена на забалансовом счете;

Дебет 51 Кредит 62

- 10 000 руб. - поступили денежные средства от "Зенита".

По состоянию на 31 декабря 2008 г. в учете "Актива" числятся:

- дебиторская задолженность "Зенита" на сумму 20 000 руб. (просрочена на 187 дней);
- остаток резерва по сомнительным долгам в сумме 30 000 руб. (90 000 - 60 000).

По Налоговому кодексу на 2009 г. можно перенести резерв в сумме 20 000 руб.

По итогам инвентаризации, проведенной по состоянию на 31 декабря 2008 г., руководитель "Актива" должен принять решение о создании резерва на ту же сумму.

А сумму резерва, которая превышает 20 000 руб., надо списать:

Дебет 63 Кредит 91-1

- 10 000 руб. (30 000 - 20 000) - неиспользованная сумма резерва по сомнительным долгам отнесена на финансовые результаты.

Строка 250 "Краткосрочные финансовые вложения"

По строке 250 отразите вложения фирмы в акции, облигации и другие ценные бумаги, осуществленные на срок не более одного года. Укажите здесь следующие данные о финансовых вложениях фирмы:

- займы, предоставленные другим фирмам на срок менее 12 месяцев;
- прочие краткосрочные финансовые вложения (например, инвестиции предприятия в ценные бумаги других организаций, в том числе в дочерние общества).

Более подробно порядок учета финансовых вложений рассмотрен при описании порядка заполнения строки 140 баланса.

Строка 260 "Денежные средства"

По строке 260 баланса укажите денежные средства фирмы по состоянию на 31 декабря 2008 г.:

- наличные деньги в кассе, а также номинал денежных документов, хранящихся здесь же. В сумму этой строки включите дебетовое сальдо по всем субсчетам счета 50 "Касса";
- денежные средства на расчетных счетах фирмы в банках (дебетовое сальдо по счету 51 "Расчетные счета");
- денежные средства в иностранной валюте, находящиеся на валютных счетах в банках (дебетовое сальдо по счету 52 "Валютные счета").
- прочие денежные средства (например, на специальных счетах в банках, переводы в пути и т.д.). В этой строке укажите дебетовое сальдо по счетам 55 "Специальные счета в банках" и 57 "Переводы в пути".

Если у фирмы есть деньги в иностранной валюте, то при составлении баланса пересчитайте их в рубли.

Для этого используйте официальный курс Банка России, установленный на 31 декабря 2008 г.

Пример. Предположим, что на 31 декабря 2008 г. курс доллара США, установленный Банком России, составлял 25,8 руб.

На эту дату ЗАО "Актив" располагает следующими денежными средствами:

- наличные в кассе - 5000 руб.;

- деньги на расчетном счете в банке - 255 000 руб.;
- иностранная валюта на валютном счете в банке - 90 300 руб. (3500 USD x 25,8 руб/USD).

В балансе "Актива" за 2008 г. по строке 260 должно быть указано:

5000 руб. + 255 000 руб. + 90 300 руб. = 350 300 руб.

Как вести учет в кассе

В строке 260 отразите остаток наличных денежных средств (как в рублях, так и в иностранной валюте) в кассе организации.

Порядок расчетов наличными жестко регламентирован:

- Порядком ведения кассовых операций в Российской Федерации (утв. Советом директоров Банка России 22 сентября 1993 г. N 40);
- Положением о правилах организации наличного денежного обращения на территории Российской Федерации от 5 января 1998 г. N 14-П (утв. Советом директоров Банка России 19 декабря 1997 г. N 47).

Ответственность за сохранность ценностей в кассе несет кассир. С ним надо заключить договор о полной материальной ответственности. В небольших фирмах функции кассира может выполнять главный бухгалтер.

Сумма наличных денег, которую можно оставлять в кассе на конец рабочего дня, ограничена лимитом остатка. Его размер установит обслуживающий вас банк на основе специального расчета. При необходимости лимит можно пересмотреть.

Сверх лимита в кассе разрешается хранить деньги для выплаты зарплаты, пособий, командировочных расходов, на оплату товаров. Но и в этом случае превышение лимита не может продолжаться дольше трех рабочих дней (включая день их получения в банке), а для фирм, расположенных в районах Крайнего Севера, - пяти дней.

Если у фирмы несколько расчетных счетов в разных банках, то лимит можно установить в любом из них. После его установления письменно сообщите об этом в другие банки. Если лимит остатка кассы не согласован с банком, его считают равным нулю.

В этом случае фирма обязана сдавать в банк всю денежную наличность.

Если вы оставите в кассе наличные деньги сверх лимита, то фирму могут оштрафовать на 40 000 - 50 000 руб.

За это же нарушение ваш руководитель, возможно, заплатит от 4000 до 5000 руб. административного штрафа (ст. 15.1 КоАП РФ).

Остаток денег в кассе определяют на конец рабочего дня после отражения в кассовой книге всех проведенных операций и указывают по строке "Остаток на конец дня".

Некоторые фирмы оформляют кассовую книгу не за каждый день совершения операций, а суммарно за какой-либо период времени (декаду, месяц).

При этом на листе кассовой книги они указывают, например: "Касса за 1 - 10 августа 2008 года".

Такой способ ведения кассовой книги является нарушением. Оно карается штрафом.

Наличную выручку можно использовать только на оплату труда и выплату социально-трудовых льгот, закупку сельскохозяйственной продукции, скупку тары и вещей у населения (п. 7 Порядка ведения кассовых операций).

Но и это надо согласовать с вашим банком. Однако никакой ответственности за нарушение данного требования закон не предусматривает.

И все же, чтобы не выходить за пределы лимита кассы, выдайте сумму превышения кому-нибудь под отчет. А когда деньги понадобятся, оформите их как возврат неизрасходованных подотчетных сумм.

Выдавая деньги из кассы, помните о предельном размере расчетов наличными.

Наличные расчеты между фирмами и (или) предпринимателями ограничены 100 000 руб. по одному договору (Указание Банка России от 20 июня 2007 г. N 1843-У "О предельном размере расчетов наличными деньгами и расходовании наличных денег, поступивших в кассу юридического лица или кассу индивидуального предпринимателя").

Если 120 000 руб. вы заплатили наличными по двум договорам (по одному - 100 000 руб. и по второму - 20 000 руб.), то выполнили требование Банка России.

Напоминаем, что штраф за нарушение лимита расчетов наличными также составляет от 40 000 до 50 000 руб. с фирмы и 4000 - 5000 руб. - с ее руководителя (ст. 15.1 КоАП РФ).

Учет рублевых кассовых операций

Поступление наличных денег в кассу отразите по дебету счета 50 на основании приходного кассового ордера. Деньги, снятые с расчетного счета, оприходуйте проводкой:

Дебет 50 Кредит 51

- поступили с расчетного счета денежные средства в кассу фирмы.

Если фирма за получение наличных денег уплачивает банку проценты, сделайте в учете запись:

Дебет 91-2 Кредит 51

- учтены расходы на оплату услуг банка.

Расход наличных из кассы отразите по кредиту счета 50:

Дебет 70 (71, 60, 76...) Кредит 50

- выдана заработная плата работникам (подотчетные суммы, оплата поставщикам и т.д.).

Учет валютных кассовых операций

Наличную иностранную валюту, полученную в банке, можно использовать для оплаты расходов по загранкомандировкам.

Банк выдает валюту не ранее чем за 10 рабочих дней до даты отъезда сотрудника в такую командировку.

По окончании загранкомандировки сотрудник должен отчитаться по ней перед бухгалтерией и сдать неизрасходованную валюту.

В соответствии с последней редакцией Положения по бухгалтерскому учету N 3/2006 "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте", стоимость иностранных денежных знаков перед отражением в бухгалтерском учете и отчетности пересчитывают в рубли по официальному курсу Банка России.

Такой пересчет проводят:

- на дату оприходования или выдачи из кассы иностранной валюты;
- на дату составления бухгалтерской отчетности.

Пересчет в рубли наличной валюты проводят также при изменении курсов иностранных валют, котируемых Банком России.

Если курс валюты со дня оприходования в кассу до выдачи сотруднику или даты составления бухгалтерской отчетности изменился, в учете возникают курсовые разницы.

Как отразить их в учете, покажет пример.

Пример. ООО "Пассив" 28 декабря 2008 г. получило в банке 3500 долл. США для оплаты командировочных расходов.

Вариант 1.

Официальный курс доллара США, установленный Банком России, составил (цифры условные):

- на день оприходования валюты в кассу - 23,8 руб/USD;
- на 31 декабря 2008 г. (дату составления отчетности) - 25,85 руб/USD.

Бухгалтер ООО "Пассив" сделал следующие записи:

28 декабря 2008 г.

Дебет 50 Кредит 52

- 83 300 руб. (3500 USD x 23,8 руб/USD) - оприходована наличная валюта;

31 декабря 2008 г.

Дебет 50 Кредит 91-1

- 175 руб. ((23,85 руб/USD - 23,8 руб/USD) x 3500 USD) - отражена положительная курсовая разница.

Вариант 2.

Официальный курс доллара США, установленный Банком России, составил:

- на день оприходования валюты в кассу - 23,85 руб/USD;
- на 31 декабря 2008 г. (дату составления отчетности) - 23,8 руб/USD.

Бухгалтер ООО "Пассив" сделал следующие записи:

28 декабря 2008 г.

Дебет 50 Кредит 52

- 83 475 руб. (3500 USD x 23,85 руб/USD) - оприходована наличная валюта;

31 декабря 2008 г.

Дебет 91-2 Кредит 50

- 175 руб. ((23,85 руб/USD - 23,8 руб/USD) x 3500 USD) - отражена отрицательная курсовая разница.

Чтобы сумма остатка по кассовой книге соответствовала остатку денег в рублевом эквиваленте, в кассовой книге также отразите возникшую курсовую разницу. Ее появление не является реальным поступлением или расходованием денег (валюты). Это лишь рост или уменьшение рублевого эквивалента валюты в зависимости от роста (падения) ее курса по отношению к рублю.

Поэтому на сумму курсовой разницы заполните мемориальный ордер, на основании которого кассир сделает соответствующую запись в кассовой книге.

При росте курса иностранной валюты на сумму курсовой разницы сделайте запись в графе "Приход" кассовой книги, при его падении - в графе "Расход".

Учет денежных документов

К денежным документам относят почтовые и вексельные марки, марки государственной пошлины, оплаченные билеты для командируемых сотрудников, оплаченные путевки, талоны на бензин, телефонные и интернет-карты и т.д.

Поскольку денежные документы хранят в кассе фирмы, при их поступлении и выбытии выпишите приходный и расходный кассовые ордера.

Заметьте, что денежные документы надо учитывать в сумме фактических затрат на их приобретение.

Унифицированных форм для учета денежных документов не существует.

Поэтому вы можете разработать их самостоятельно и утвердить приказом руководителя.

Например, в книге для учета путевок сотрудников можно указать такие реквизиты.

В приходной части:

- наименование организации, от которой получены путевки;
- наименование санатория;
- дату получения путевки;
- номер путевки, ее срок и стоимость.

В расходной части:

- дату выдачи путевки;
- фамилию, имя, отчество человека, получившего путевку;
- его должность;
- сумму, уплаченную за путевку;
- подпись работника в получении путевки.

Бухгалтерский учет денежных документов ведут на специальном субсчете 50-3 "Денежные документы".

Обратите внимание: не все путевки надо учитывать на субсчете 50-3. Здесь не отражают путевки, полученные в отделении Фонда социального страхования.

Их учитывают на забалансовом счете 006 "Бланки строгой отчетности".

Также на субсчете 50-3 не учитывают путевки собственных санаториев и домов отдыха, принадлежащих фирме. Затраты на них отражают на счете 29 "Обслуживающие производства и хозяйства". При реализации санаториями путевок их фактическую себестоимость списывают с кредита счета 29 в дебет счета 90 "Продажи". Полученные бланки путевок фирма будет учитывать на забалансовом счете 006 до момента продажи.

Как вести учет на расчетном счете

В сумму по строке 260 баланса входят и деньги, числящиеся на расчетном счете фирмы по состоянию на 31 декабря 2008 г. Указанную строку заполните в соответствии с вашими банковскими выписками. Как правило, банк выдает их ежедневно или в другие согласованные сроки. К выписке прилагаются документы, на основании которых происходят зачисление и списание средств с расчетного счета.

Обрабатывая выписки, помните, что деньги клиента для банка являются кредиторской задолженностью. Поэтому все поступления на расчетный счет клиента банк записывает по кредиту, а списания с него и снятие наличных - по дебету.

В бухгалтерском учете фирмы поступление денег на расчетный счет отражают по дебету, а списание - по кредиту. Поэтому суммы, указанные в выписке по кредиту, вы отразите по дебету счета 51 "Расчетный счет".

Выписка банка является основанием для бухгалтерских записей. Она же служит регистром аналитического учета по расчетному счету. Проверять и обрабатывать выписки нужно в день их поступления.

Деньги, поступающие на расчетный счет, запишите в дебет счета 51:

Дебет 51 Кредит 62 (76...)

- поступили на расчетный счет денежные средства.

Некоторые банки выплачивают организациям вознаграждение за пользование их денежными средствами (проценты на остаток денег). Если ваш банк выплатил вам такое вознаграждение, отразите поступившую сумму в составе прочих доходов. Для этого сделайте в учете запись:

Дебет 51 Кредит 91-1

- начислен банком процент на остаток по расчетному счету.

Пример. В договоре на расчетно-кассовое обслуживание предусмотрено, что банк "Коммерческий" в конце каждого месяца выплачивает ЗАО "Актив" вознаграждение за использование свободных средств на его расчетном счете. Сумма вознаграждения - 3% годовых от среднего остатка по счету.

Предположим, что средний остаток по расчетному счету за месяц составил 10 000 руб. Тогда сумма вознаграждения, причитающаяся "Активу", составит:

10 000 руб. x 3% : 366 дн. x 30 дн. = 24,60 руб.

В последний день месяца банк зачислил эту сумму на расчетный счет фирмы.

Бухгалтер "Актива" должен сделать проводку:

Дебет 51 Кредит 91-1

- 24,66 руб. - начислен банком процент на остаток по расчетному счету.

Деньги, списанные с расчетного счета, отразите по кредиту счета 51:

Дебет 60 (50, 68, 76...) Кредит 51

- списаны с расчетного счета денежные средства.

Суммы, которые ваша фирма платит банку за расчетно-кассовое обслуживание, за выдачу наличных денег и проведение других операций, учитывайте как прочие расходы. Для этого сделайте запись:

Дебет 91-2 Кредит 51

- учтены расходы на оплату услуг банка согласно договору на расчетно-кассовое обслуживание.

Банк может списать деньги с расчетного счета только по вашему поручению или с вашего согласия.

В безакцептном порядке банк может списать денежные средства лишь в исключительных случаях, например:

- по решению суда;
- по требованию налоговой инспекции об уплате налоговых недоимок и пеней, начисленных по результатам проверки.

Как вести учет на валютных счетах

В сумму по строке 260 входят остатки денежных средств, числящиеся по состоянию на 31 декабря 2008 г. на валютных счетах фирмы.

Для правильного учета операций с иностранной валютой к счету 52 откройте субсчета:

52-1 "Валютные счета внутри страны";

52-2 "Валютные счета за рубежом".

К субсчету 52-1 откройте субсчета второго порядка:

52-1-1 "Текущий валютный счет";

52-1-2 "Транзитный валютный счет".

Открыть счета в банке можно в различных валютах (долларах США, евро и др.).

Операции по каждому виду валюты учитывайте отдельно.

Поступить к вам валюта может из разных источников.

Например, фирма может ее купить, получить от иностранного партнера в оплату за продукцию, взять в долг (кредит, заем).

Как учесть покупку валюты

Порядок отражения операций, связанных с покупкой валюты, зависит от целей, на которые она приобретается.

В частности, фирмы покупают валюту:

- для оплаты импортного контракта;
- на другие цели (оплату командировочных расходов, выплату заработной платы сотрудникам зарубежного представительства, погашение кредитов, полученных в иностранной валюте, и т.д.). Чтобы купить валюту, надо перечислить банку определенную сумму в рублях.

Эту операцию отразите проводкой:

Дебет 57 Кредит 51

- перечислены средства для покупки валюты.

После того как банк приобретет безналичную иностранную валюту и зачислит ее на специальный транзитный валютный счет, сделайте проводку:

Дебет 52-1-1 Кредит 57

- приобретенная банком валюта зачислена на текущий валютный счет.

За проведение операции по покупке валюты банк удерживает комиссионное вознаграждение.

В бухгалтерском учете сумму такого вознаграждения включите в состав прочих расходов. При этом сделайте проводку:

Дебет 91-2 Кредит 51 (52, 67)

- отражено комиссионное вознаграждение, удержанное банком за проведение операции по покупке валюты для оплаты импортируемых ценностей.

Купленную валюту надо учесть по официальному курсу Банка России, который действует на дату поступления денег. Однако курс валюты, по которому ее покупает банк, как правило, отличается от официального курса Банка России.

Курсовые разницы не показываются вместе с финансовыми результатами от операций по купле-продаже иностранной валюты. Поэтому нужно выделить на счете 91 отдельный субсчет для учета курсовых разниц.

Если официальный курс валюты меньше, чем курс ее покупки банком, то разницу отразите проводкой:

Дебет 91-2 Кредит 57

- отражена разница между курсом покупки валюты и официальным курсом Банка России.

Для целей налогового учета эту разницу включают в состав внереализационных расходов (пп. 6 п. 1 ст. 265 НК РФ).

Пример. ООО "Импортер" заключило контракт на покупку материалов на сумму 50 000 долл. США. "Импортер" подал в банк "Коммерческий" заявку на покупку валюты и перечислил ему для оплаты контракта 1 300 000 руб.

Банк "Коммерческий" приобрел валюту на бирже по курсу 23,85 руб/USD.

Курс доллара, установленный Банком России, составил 23,8 руб/USD.

За покупку валюты банк удержал комиссию 5000 руб.

Бухгалтер "Импортера" сделал проводку:

Дебет 57 Кредит 51

- 1 300 000 руб. - перечислены рубли для покупки валюты.

Далее купленная банком валюта зачислена на текущий валютный счет по курсу Банка России (23,8 руб/USD):

Дебет 52-1-1 Кредит 57

- 1 190 000 руб. (50 000 USD x 23,8 руб/USD) - купленная валюта зачислена на текущий валютный счет.

Так как банк "Коммерческий" приобрел валюту по курсу 23,85 руб/USD, "Импортеру" нужно отразить разницу между этим курсом и курсом Банка России:

Дебет 91-2 Кредит 57

- 2500 руб. (50 000 USD x (23,85 руб/USD - 23,8 руб/USD)) - отражена разница между курсом Банка России и биржевым курсом, по которому банк "Коммерческий" приобрел валюту;

Дебет 91-2 Кредит 51

- 5000 руб. - удержана комиссия банка;

Дебет 51 Кредит 57

- 107 500 руб. (1 300 000 - (1 190 000 + 2500)) - зачислены на расчетный счет средства, оставшиеся после покупки валюты.

Если официальный курс валюты больше, чем курс, по которому она была куплена банком, сумму возникшей разницы отразите в составе прочих доходов:

Дебет 57 Кредит 91-1

- отражена разница между курсом покупки валюты и официальным курсом Банка России.

Как учесть прочие валютные поступления

Обычно фирмы получают валюту:

- от банка или организации, у которых взяли валютный кредит (заем);
- от иностранной компании в качестве оплаты по экспортному контракту.

Получить валютный кредит (заем) вы можете от российского банка, иностранного банка или от иностранной компании.

Иностранную валюту, которую вы получите по договору кредита, не нужно продавать на внутреннем рынке.

Возвращают валютный кредит обычно тоже в иностранной валюте. Для этого вы можете купить валюту в банке. Можно использовать также часть экспортной выручки, которая останется после добровольной продажи валюты.

Кредиты организации учитывают на счетах 66 и 67.

На счете 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" отразите кредиты и займы, которые ваша фирма получила на срок не более года. Их называют краткосрочными.

На счете 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" учитывают кредиты и займы, которые вы получили на срок более года. Их называют долгосрочными.

Если кредит или заем получен в иностранной валюте, бухгалтеру необходимо:

- учесть сумму кредита по официальному курсу иностранной валюты, действующему на дату поступления денежных средств;
- скорректировать (увеличить или уменьшить) задолженность по кредиту исходя из официального курса иностранной валюты на дату возврата кредита, дату составления бухгалтерской отчетности, а также на последнюю дату каждого месяца.

Если курс иностранной валюты на дату возврата кредита (отчетную дату) будет больше, чем на дату его получения (предыдущую отчетную дату), возникнет отрицательная курсовая разница. На эту сумму увеличьте задолженность по кредиту и отразите отрицательную курсовую разницу в составе прочих расходов (п. 11 ПБУ 10/99). Отрицательная курсовая разница уменьшает налогооблагаемую прибыль фирмы (пп. 5 п. 1 ст. 265 НК РФ).

Пример. Согласно договору, ООО "Импортер" получило от иностранного банка кредит в сумме 1000 долл. США.

1 апреля 2008 г. сумма кредита была перечислена на валютный счет "Импортера".

Кредит был возвращен 29 апреля 2008 г.

Предположим, что курс Банка России составил:

- на 1 апреля 2008 г. - 23,5 руб/USD;
- на 29 апреля 2008 г. - 23,6 руб/USD.

Бухгалтер "Импортера" должен сделать такие проводки:

1 апреля 2008 г.

Дебет 52 Кредит 66

- 23 500 руб. (1000 USD x 23,5 руб/USD) - получен кредит от иностранного банка;

29 апреля 2008 г.

Дебет 91-2 Кредит 66

- 100 руб. (1000 USD x (23,6 руб/USD - 23,5 руб/USD)) - отражена отрицательная курсовая разница;

Дебет 66 Кредит 52

- 23 600 руб. (1000 USD x 23,6 руб/USD) - возвращен кредит.

Если курс иностранной валюты на дату возврата денег (отчетную дату) будет ниже, чем на дату их получения (предыдущую отчетную дату), то возникнет положительная курсовая разница. На эту сумму

уменьшите задолженность по кредиту и отразите положительную курсовую разницу в составе прочих доходов (п. 7 ПБУ 9/99).

Положительная курсовая разница увеличивает налогооблагаемую прибыль фирмы (п. 11 ст. 250 НК РФ).

Пример. Согласно договору, ООО "Импортер" получило от иностранного банка кредит в сумме 1000 долл. США.

Сумма кредита была перечислена на валютный счет "Импортера" 1 апреля 2008 г. Кредит был возвращен 29 апреля 2008 г.

Предположим, что курс Банка России составил:

на 1 апреля 2008 г. - 23,5 руб/USD;

на 29 апреля 2008 г. - 23,6 руб/USD.

Бухгалтер "Импортера" должен сделать такие проводки:

1 апреля 2008 г.

Дебет 52 Кредит 66

- 23 600 руб. (1000 USD x 23,6 руб/USD) - получен кредит от иностранного банка;

29 апреля 2008 г.

Дебет 66 Кредит 91-1

- 100 руб. (1000 USD x (23,6 руб/USD - 23,5 руб/USD)) - положительная курсовая разница отражена в составе прочих доходов;

Дебет 66 Кредит 52

- 23 500 руб. (1000 USD x 23,6 руб/USD) - возвращен кредит.

Полученную по экспортному контракту валюту зачисляют на транзитный валютный счет.

При этом делают проводку:

Дебет 52-1-2 Кредит 62 (76)

- поступила валютная выручка на транзитный валютный счет.

Транзитный валютный счет не нужно регистрировать в налоговой инспекции (Постановления ФАС Северо-Западного округа от 12 марта 2001 г. N А56-31054/00, от 18 июня 2001 г. N А56-28613/00 и от 27 августа 2002 г. N А56-9490/02). Правда, здесь существует одна опасность. Чтобы возместить из бюджета НДС по экспортным операциям, нужно подтвердить фактическое поступление выручки на счет (п. 1 ст. 165 НК РФ). Данные о поступлении валютной выручки содержатся в выписке банка по транзитному валютному счету.

Налоговая инспекция может отказаться возместить "экспортный" НДС, сославшись на то, что выписка представлена с незарегистрированного счета. Однако споры, возникающие по этим вопросам, арбитражный суд разрешает в пользу фирм (Постановление Президиума ВАС РФ от 4 июля 2002 г. N 10335/01 и др.).

При поступлении от покупателей иностранной валюты фирма может добровольно продать часть полученной выручки на внутреннем валютном рынке.

При этом валюту фирма продает в любые удобные сроки.

Как учесть продажу валюты

С 1 января 2007 г. требование обязательной продажи валютной выручки отменено.

Дебет 52-1-2 Кредит 62 (76)

- зачислена на транзитный валютный счет экспортная валютная выручка (по курсу Банка России на день зачисления выручки);

Дебет 57 Кредит 52-1-2

- перечислены валютные средства, подлежащие продаже;

Дебет 51 Кредит 91-1

- на расчетный счет поступили средства от продажи валюты;

Дебет 91-2 Кредит 57

- списана стоимость проданной валюты (по курсу Банка России на день продажи);

Дебет 91-2 Кредит 51

- удержано банком комиссионное вознаграждение;

Дебет 57 (91-2) Кредит 91-1 (57)

- отражена положительная (отрицательная) курсовая разница от переоценки валюты в пути;

Дебет 52-1-1 Кредит 52-1-2

- часть валютной выручки транзитного счета перечислена на текущий валютный счет;

Дебет 99 Кредит 91-9

- отражен убыток от обязательной продажи валюты

или

Дебет 91-9 Кредит 99

- отражена прибыль от обязательной продажи валюты.

Убыток от продажи валюты уменьшает налогооблагаемую прибыль фирмы (пп. 6 п. 1 ст. 265 НК РФ).

Обратите внимание: счет 57 "Переводы в пути" используют, если списание валюты с транзитного счета и ее продажа происходят в разные дни. В противном случае этот счет использовать необязательно.

Пример. 16 марта 2008 г. на транзитный валютный счет ЗАО "Экспортер" в банке "Коммерческий" поступила валютная выручка в сумме 10 000 долл. США.

В этот же день "Экспортер" направил банку поручение на добровольную продажу 10% поступившей выручки (1000 долл. США) и на зачисление оставшейся суммы на текущий валютный счет.

Банк "Коммерческий" продал валюту по курсу 23 руб/USD. Курс доллара США, установленный Банком России на день поступления валюты на транзитный валютный счет, а также на день ее продажи и зачисления остатков на текущий валютный счет составил 23,5 руб/USD.

За проведение операции банк "Коммерческий" списал с расчетного счета "Экспортера" 1000 руб.

Бухгалтер "Экспортера" сделал такие проводки:

Дебет 52-1-2 Кредит 62

- 235 000 руб. (10 000 USD x 23,5 руб/USD) - поступила валютная выручка на транзитный счет;

Дебет 57 Кредит 52-1-2

- 23 500 руб. (10 000 USD x 10% x 23,5 руб/USD) - часть валютной выручки направлена на продажу;

Дебет 51 Кредит 91-1

- 23 000 руб. (1000 USD x 23 руб/USD) - денежные средства от продажи валютной выручки зачислены на расчетный счет;

Дебет 91-2 Кредит 57

- 23 000 руб. - списана проданная валюта по курсу ЦБ РФ на день продажи;

Дебет 91-2 Кредит 57

- 500 руб. - отражена отрицательная курсовая разница в связи с изменением курса на день списания валюты со счета и на день ее продажи;

Дебет 91-2 Кредит 51

- 1000 руб. - удержано банком комиссионное вознаграждение;

Дебет 52-1-1 Кредит 52-1-2

- 211 500 руб. ((10 000 USD - 1000 USD) x 23,5 руб/USD) - валюта, оставшаяся после продажи, зачислена на текущий валютный счет организации;

Дебет 99 Кредит 91-9

- 1500 руб. (23 500 - 23 000 + 1000) - отражен результат от продажи валюты.

Как учесть курсовые разницы по валюте

Деньги на валютных счетах в бухгалтерском учете и отчетности отражают в рублях. Поэтому пересчитайте иностранную валюту в рубли по официальному курсу Банка России на дату пересчета.

Такой пересчет осуществляют: на дату зачисления или списания валютных средств с банковских счетов; на дату составления бухгалтерской отчетности; по мере изменения курсов иностранных валют.

В результате такого пересчета в бухгалтерском учете возникают курсовые разницы. Отразите их в составе прочих доходов или расходов фирмы. Если курс иностранной валюты вырос, по остатку средств на валютном счете возникает положительная курсовая разница. В учете сделайте запись:

Дебет 52 Кредит 91-1

- отражена положительная курсовая разница.

Положительные курсовые разницы увеличивают налогооблагаемую прибыль фирмы.

Если курс иностранной валюты снизился, по остатку средств на валютном счете возникает отрицательная курсовая разница.

На сумму отрицательной курсовой разницы сделайте запись:

Дебет 91-2 Кредит 52

- отражена отрицательная курсовая разница.

Отрицательные курсовые разницы уменьшают налогооблагаемую прибыль организации. По некоторым иностранным валютам Банк России не устанавливает официальные курсы обмена. В этом случае рекомендуем вам сделать следующее: сначала переведите не котируемую Банком России валюту в конвертируемую валюту (например, в доллары США), затем пересчитайте полученную сумму в рубли.

Пример. ООО "Импортер" 30 декабря 2008 г. получило выручку в сумме 100 000 андоррских песет.

Курс андоррских песет к рублю не установлен.

Курс доллара США к андоррской песете - 50 ADP/USD.

Курс доллара США к рублю - 24 руб/USD.

Бухгалтер "Импортера" поступил так:

перевел сумму выручки в доллары США:

100 000 ADP : 50 ADP/USD = 2000 USD;

перевел полученную сумму в рубли:

2000 USD x 24 руб/USD = 48 000 руб.

В строке 260 баланса за 2008 г. должна быть указана сумма 48 000 руб.

Как учесть прочие денежные средства

Помимо названных отразите по строке 260 баланса не погашенные на 31 декабря 2008 г. остатки средств по следующим счетам:

- 55 "Специальные счета в банках";
- 57 "Переводы в пути".

Счет 55 "Специальные счета в банках" используют для учета информации о наличии и движении денежных средств в аккредитивах, чековых книжках, на текущих, особых и иных специальных счетах.

К счету 55 "Специальные счета в банках" можно открыть субсчета:
- 55-1 "Аккредитивы";
- 55-2 "Чековые книжки";
- 55-3 "Депозитные счета в банках" и др.

Обратите внимание: поскольку депозитные вклады признают в бухгалтерском учете финансовыми вложениями (п. 3 ПБУ 19/02), то их учет предпочтительнее вести на счете 58 "Финансовые вложения". Соответственно, в бухгалтерском балансе депозитные вклады показывают по строкам учета финансовых вложений (по строке 140 или 250 баланса).

Аккредитивы

Аккредитив - это специальный банковский счет, на котором вы можете зарезервировать средства для расчетов с поставщиком. Аккредитив открывают персонально для каждого поставщика (подрядчика).

Получить средства с аккредитива поставщик (подрядчик) сможет только после представления в банк документов, подтверждающих выполнение им договорных обязательств (поставку товаров, выполнение работ, оказание услуг). Перечень этих документов определите в договоре с поставщиком (подрядчиком).

Существуют покрытые и непокрытые аккредитивы.

Аккредитив является покрытым, если деньги списывают с расчетного счета покупателя и банк депонирует их для последующих платежей поставщику (подрядчику). Распоряжаться денежными средствами покрытых аккредитивов покупатель не может.

При перечислении средств на покрытый аккредитив сделайте запись по дебету субсчета 55-1:

Дебет 55-1 Кредит 51 (52)

- переведены деньги с расчетного (валютного) счета на аккредитив.

Когда средства покрытого аккредитива будут перечислены поставщику (подрядчику), сделайте запись по кредиту субсчета 55-1:

Дебет 60 (76) Кредит 55-1

- отражено перечисление средств на счет поставщика.

Расходы на оплату услуг банка за обслуживание аккредитива можно списать на увеличение стоимости приобретаемых материальных ценностей (на счета 08, 10, 41 и т.д.), только если расчеты с поставщиком осуществляются с использованием этого аккредитива.

В противном случае такие расходы учтите в составе прочих расходов. И в учете сделайте запись:

Дебет 91-2 Кредит 51

- списаны с расчетного счета расходы на оплату услуг банка.

Пример. ЗАО "Актив" заключило договор на поставку оборудования.

В соответствии с договором стоимость оборудования составляет 100 000 руб. (НДС не облагается).

Для расчетов с поставщиком "Актив" открыл в банке покрытый аккредитив.

Договором поставки оборудования установлено:
- что платежи по контракту производятся с покрытого аккредитива;
- что расчеты производятся после предъявления в банк транспортных документов на перевозку оборудования и счета поставщика.

Банк удержал с ЗАО "Актив" плату за обслуживание аккредитива в размере 0,1% от его суммы.

Бухгалтер "Актива" сделал проводки:

Дебет 55-1 Кредит 51

- 100 000 руб. - перечислены денежные средства на покрытый аккредитив;

Дебет 08 Кредит 60

- 100 000 руб. - принято к учету оборудование;

Дебет 60 Кредит 55-1

- 100 000 руб. - отражено перечисление денежных средств поставщику;

Дебет 08 Кредит 51

- 100 руб. (100 000 руб. x 0,1%) - учтена плата за обслуживание аккредитива.

Если покрытый аккредитив фирма не использовала, возвращение средств на расчетный или валютный счет отразите проводкой:

Дебет 51 (52) Кредит 55-1

- неиспользованные средства возвращены банком на расчетный (валютный) счет.

Аккредитив считают непокрытым (гарантированным), если банк поставщика списывает денежные средства с корреспондентского счета банка покупателя в пределах суммы, на которую открыт аккредитив. Средства самого покупателя остаются в обороте до момента списания денег с корреспондентского счета обслуживающего его банка. Сумму, на которую открыт непокрытый аккредитив, на счете 55 отражать не надо. Ее учитывают на забалансовом счете 009 "Обеспечения обязательств и платежей выданные". При открытии непокрытого аккредитива сделайте запись по дебету забалансового счета 009:

Дебет 009
- открыт непокрытый аккредитив.
Использование непокрытого аккредитива отразите записями:
Кредит 009
- израсходованы средства аккредитива;
Дебет 60 (76) Кредит 51 (52)
- произведены расчеты с поставщиком.

Чековые книжки

Чек - это ценная бумага, содержащая распоряжение банку выдать определенную сумму денег лицу, предъявившему чек к оплате. Чеки являются бланками строгой отчетности и учитываются на забалансовом счете 006 "Бланки строгой отчетности". Чеки списывают со счета 006 по мере их использования. Чтобы рассчитаться с помощью чеков, вы должны задепонировать необходимые для этого средства на специальном счете в банке. Депонированные суммы отразите по дебету субсчета 55-2:

Дебет 55-2 Кредит 51
- депонированы средства для расчетов по чекам.
После этого оприходуйте полученные чеки:
Дебет 006
- оприходованы чеки, полученные в банке.
На сумму выплаченных по чеку средств сделайте следующие проводки:
Дебет 60 (70, 71, 76...) Кредит 55-2
- списаны средства по чекам, предъявленным к оплате;
Кредит 006
- списаны использованные чеки.
Неиспользованные чеки надо вернуть в банк.

После этого банк зачислит остаток депонированных средств на ваш расчетный (валютный) счет. В учете эту операцию отразите записями:

Дебет 51 (52) Кредит 55-2
- неиспользованные средства, ранее депонированные для оплаты чеков, зачислены на расчетный (валютный) счет;
Кредит 006
- списаны чеки, возвращенные в банк.

Пример. ЗАО "Актив" получило в банке чековую книжку со 100 чеками. Для расчетов по чекам "Актив" перечислил на специальный счет денежные средства в размере 15 000 руб.

Сумму 9000 руб. получили по чекам подотчетные лица организации. Сумма 4000 руб. была использована по чекам поставщиками организации. Неиспользованная сумма 2000 руб. была возвращена на расчетный счет фирмы.

Бухгалтер "Актива" сделал проводки:
Дебет 55-2 Кредит 51
- 15 000 руб. - перечислены средства на специальный счет для расчетов чеками;
Дебет 006
- 15 000 руб. - получены в банке чеки;
Дебет 71 Кредит 55-2
- 9000 руб. - получены подотчетными лицами денежные средства в банке по чекам;
Кредит 006
- 9000 руб. - списаны использованные чеки;
Дебет 60 Кредит 55-2
- 4000 руб. - получены денежные средства по чекам поставщиками организации;
Кредит 006
- 4000 руб. - списаны использованные чеки;
Дебет 51 Кредит 55-2
- 2000 руб. - сумма, не использованная по чекам, возвращена на расчетный счет фирмы;
Кредит 006
- 2000 руб. - списаны чеки, возвращенные в банк.

Корпоративные карты

По строке 260 баланса можно отражать остаток средств на специальных счетах (например, перечисленных банку в покрытие кредитной карты).

Корпоративная банковская карта позволяет ее держателям проводить операции по счету юридического лица. Держателями корпоративной карты могут быть одно или несколько физических лиц, как правило, сотрудники организации. Корпоративные банковские карты бывают двух видов - расчетные и кредитные.

Различаются они по источникам, за счет которых деньги поступают на специальный карточный счет организации. Для открытия расчетной корпоративной карты фирма заблаговременно перечисляет

собственные средства на этот счет. Если открывается кредитная корпоративная карта, банк-эмитент предоставляет фирме кредит. Его сумму зачисляют на специальный счет.

Правила расчетов с использованием банковских карт установлены Положением об эмиссии банковских карт и операциях, совершаемых с использоанием платежных карт, утвержденным Банком России 24 декабря 2004 г. N 266-П.

Чтобы открыть расчетную корпоративную карту, фирма заблаговременно должна перечислить определенную сумму на специальный карточный счет в банке-эмитенте. Затем вы должны периодически перечислять на нее средства для пополнения счета.

Деньги на специальном карточном счете учитывают по счету 55 "Специальные счета в банках".

В зависимости от вида валюты перечисление средств на карточный счет отразите бухгалтерскими проводками:

Дебет 55, субсчет "Специальный карточный счет"

Кредит 51

- перечислены рубли на специальный карточный счет;

Дебет 55, субсчет "Специальный карточный счет"

Кредит 52

- перечислена иностранная валюта на специальный карточный счет.

Перевод денег на специальный карточный счет может занять несколько дней. В этом случае в бухгалтерском учете сделайте записи:

Дебет 57 Кредит 51 (52)

- списаны деньги для перечисления на специальный карточный счет;

Дебет 55, субсчет "Специальный карточный счет"

Кредит 57

- поступили денежные средства на специальный карточный счет.

Если за время перевода иностранной валюты ее официальный курс изменится (с момента перевода до момента зачисления на специальный банковский счет), то на счете 57 образуется курсовая разница. В учете сделайте проводку:

Дебет 57 Кредит 91-1

- отражена положительная курсовая разница

или

Дебет 91-2 Кредит 57

- отражена отрицательная курсовая разница.

Пример. ЗАО "Актив" переводит 10 000 долл. США со своего валютного счета в банке "Коммерческий" на специальный карточный счет в банке "Кредитный".

Официальный курс доллара США, установленный Банком России, составил (цифры условные):

- на дату списания валюты со счета в банке - 24,5 руб/USD;

- на дату зачисления средств на специальный счет - 24,8 руб/USD.

В бухгалтерском учете "Актива" сделаны следующие проводки:

Дебет 57 Кредит 52

- 245 000 руб. (10 000 USD x 24,5 руб/USD) - списаны средства с валютного счета в банке "Коммерческий";

Дебет 55 Кредит 57

- 248 000 руб. (10 000 USD x 24,8 руб/USD) - зачислена иностранная валюта на специальный счет в банке "Кредитный";

Дебет 57 Кредит 91-1

- 3000 руб. (10 000 USD x (24,8 руб/USD - 24,5 руб/USD)) - положительная курсовая разница отражена в составе прочих доходов.

Вознаграждение банка за обслуживание специального карточного счета включают в состав прочих расходов фирмы. Его отражают проводкой:

Дебет 91-2 Кредит 55

- отражена сумма комиссионного вознаграждения, удержанная банком.

Расчеты по кредитной корпоративной карте отражают так же, как и полученные фирмой кредиты. При расчетах по корпоративной карте поступление рублей или валюты на специальный карточный счет отразите проводкой:

Дебет 55 Кредит 66 (67)

- поступили денежные средства на специальный карточный счет.

Дебет 91-2 Кредит 66 (67)

- начислены проценты по кредиту, предоставленному для открытия кредитной корпоративной карты.

Напомним, что проценты по кредитам и займам уменьшают налогооблагаемую прибыль при условии, что они не более чем на 20 процентов отклоняются от среднего уровня процентов по аналогичным займам (обязательствам, выдаваемым в сопоставимой сумме, на те же сроки, на тех же условиях).

Фирмы, которые платят ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, средний процент рассчитывают в пределах месяца. Остальные организации - в пределах квартала.

Если у вас не было аналогичных займов либо так решила сама фирма, проценты при налогообложении прибыли нужно учесть в пределах ставки рефинансирования Банка России, увеличенной в 1,1 раза по рублевым займам или в пределах 15 процентов годовых по займам в валюте (п. 1 ст. 269 НК РФ). Возврат банку кредита и процентов по нему отразите проводкой:

Дебет 66 (67) Кредит 51 (52)

- возвращены сумма кредита и проценты по нему.

Пример. ЗАО "Север" заключило с банком договор на обслуживание кредитной корпоративной карты с 1 марта 2008 г. Банк-эмитент предоставил ЗАО "Север" кредит в сумме 500 000 руб. сроком на 6 месяцев. Банк зачислил сумму кредита на специальный карточный счет ЗАО "Север". "Север" выплачивает проценты за пользование кредитом по ставке 30% годовых. Через полгода фирма вернула банку кредит и проценты по нему.

В бухгалтерском учете "Севера" сделаны записи:

Дебет 55 Кредит 66

- 500 000 руб. - поступила сумма кредита на специальный карточный счет;

Дебет 91-2 Кредит 66

- 75 410 руб. (500 000 руб. x 30% x 184 дн. : 366 дн.) - начислены проценты по кредиту;

Дебет 66 Кредит 51

- 575 410 руб. (500 000 + 75 410) - возвращены сумма кредита и проценты по нему.

Переводы в пути

В строке 260 баланса также укажите:

- деньги, которые фирма внесла в кассу почтового отделения или сберегательный банк для зачисления на расчетный счет поставщика (подрядчика), если перевод осуществляется более одного дня;
- денежные средства, которые фирма сдала вечером в кассу банка или передала инкассаторам для зачисления на свой расчетный счет, если реально это произойдет только на следующий день;
- деньги, которые фирма перечисляет с одного своего расчетного или валютного счета на другой, если перевод осуществляется более одного дня;
- деньги, которые фирма направила на корпоративную пластиковую карту, если ваш расчетный счет открыт в одном банке, а "карточный" счет - в другом и перевод средств занимает более одного дня. Эти операции учитывают на счете 57 "Переводы в пути". Если фирма сдала наличные деньги в вечернюю кассу банка или инкассаторам, сделайте проводку:

Дебет 57 Кредит 50

- наличная выручка сдана банку (инкассаторам).

Затем на основании выписки банка отразите зачисление денег на ваш расчетный счет:

Дебет 51 Кредит 57

- учтено поступление денег на расчетный счет.

Пример. Торговая выручка, поступившая в течение дня в кассу магазина ООО "Продукты", составила 100 000 руб.

Бухгалтер магазина сделал проводку:

Дебет 50 Кредит 90-1

- 100 000 руб. - отражена сумма поступившей выручки.

По договору с банком магазин ежедневно сдает наличную выручку инкассаторам. При передаче денег бухгалтер делает запись:

Дебет 57 Кредит 50

- 100 000 руб. - сданы деньги инкассатору для зачисления на расчетный счет.

На следующий день на основании выписки банка о зачислении денег на расчетный счет магазина бухгалтер сделает запись:

Дебет 51 Кредит 57

- 100 000 руб. - зачислены деньги на расчетный счет.

Строка 270 "Прочие оборотные активы"

По строке 270 "Прочие оборотные активы" покажите остатки тех или иных активов, не нашедших отражения по другим статьям разд. II бухгалтерского баланса за 2008 г.

Строка 290 "Итого по разделу II"

В строке 290 приведите сумму строк:

- 210 "Запасы";
- 220 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям";
- 230 "Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)";

- 240 "Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)";
- 250 "Краткосрочные финансовые вложения";
- 260 "Денежные средства";
- 270 "Прочие оборотные активы" баланса.

Строка 300 "Баланс"

По строке 300 укажите сумму по обоим разделам актива баланса. Для этого сложите показатели по строкам 190 "Итого по разделу I" и 290 "Итого по разделу II" баланса.

Раздел III. Капитал и резервы

В этом разделе отразите такие показатели: сумму уставного капитала (строка 410); собственные акции, выкупленные у акционеров (строка 411); добавочный капитал (строка 420); резервный капитал (строка 430); нераспределенную прибыль или непокрытый убыток фирмы (строка 470) по состоянию на 31 декабря 2008 г.

Строка 410 "Уставный капитал"

По строке 410 бухгалтерского баланса отразите сумму уставного капитала вашей фирмы. Она должна соответствовать размеру уставного капитала, зафиксированному в учредительных документах и учтенному по кредиту счета 80 "Уставный капитал".

Уменьшение или увеличение уставного капитала отражают в балансе только после внесения в учредительные документы соответствующих изменений.

Уставный капитал акционерного общества (ЗАО или ОАО) представляет собой сумму номинальной стоимости его акций, распределенных между акционерами. Уставный капитал вновь учреждаемого ЗАО должен быть не менее 10 000 руб., ОАО - не менее 100 000 руб.

Уставный капитал общества с ограниченной ответственностью (ООО) - это сумма номинальной стоимости долей. Его минимальный размер - 10 000 руб.

Уставный капитал ЗАО, ОАО или ООО, заявленный в учредительных документах, к моменту регистрации должен быть оплачен не менее чем на 50 процентов. Оставшуюся часть уставного капитала вносят в течение года.

Имущественные вклады оценивают по взаимному соглашению учредителей, что отражают в учредительных документах. Если номинальная стоимость акций, оплачиваемых имуществом, составляет более 20 000 руб., то необходимо участие независимого оценщика.

После регистрации фирмы ее уставный капитал отражают записью:

Дебет 75 Кредит 80

- отражена задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал.

Аналитический учет по счету 80 "Уставный капитал" надо вести по видам (типам) размещенных акций.

Основанием для аналитического и синтетического учета по счету 80 "Уставный капитал" являются учредительные документы, изменения и дополнения к ним, отчеты о выпусках акций.

В обществах с ограниченной ответственностью учет по счету 80 "Уставный капитал" ведут на основании учредительных документов, изменений и дополнений к ним.

Строка 411 "Собственные акции, выкупленные у акционеров"

Эту строку заполняют и акционерные общества, и общества с ограниченной ответственностью. Данные по ней укажите в круглых скобках.

Акционерные общества по строке 411 отражают собственные акции, выкупленные у акционеров по их требованию или по решению совета директоров. Такие акции учитывают по дебету счета 81 "Собственные акции (доли)".

Выкупленные обществом собственные акции (доли) отражают в сумме фактических затрат на их приобретение независимо от номинальной стоимости. В учете это отражают записью:

Дебет 81 Кредит 51 (50...)

- выкуплены у акционеров (участников) собственные акции (доли).

Пример. 5 декабря 2008 г. ОАО "Инвест" приобрело 10 собственных акций по цене 900 руб. за акцию. Номинальная стоимость каждой акции - 1000 руб.

Бухгалтер "Инвеста" сделал проводку:

Дебет 81 Кредит 51

- 9000 руб. (900 руб. x 10 шт.) - оприходованы акции.

По строке 411 баланса за 2008 г. должна быть указана стоимость собственных акций в размере 9000 руб.

Собственные акции, которые выкупила фирма, она может перепродать или аннулировать. Как отразить в учете перепродажу выкупленных собственных акций, покажет пример.

Пример. Воспользуемся данными предыдущего примера.

Предположим, что 10 декабря 2008 г. ОАО "Инвест" продало 6 выкупленных акций по цене 1100 руб. за штуку. Бухгалтер "Инвеста" сделал следующие проводки:

Дебет 51 Кредит 91-1

- 6600 руб. (1100 руб. x 6 шт.) - проданы акции;

Дебет 91-2 Кредит 81

- 5400 руб. (900 руб. x 6 шт.) - списана учетная стоимость акций;

Дебет 91-9 Кредит 99

- 1200 руб. (6600 - 5400) - выявлен финансовый результат.

По строке 411 баланса за 2008 г. должна быть указана стоимость собственных акций в размере 3600 руб. (9000 - 5400).

Как отразить в учете аннулирование выкупленных собственных акций, покажет пример.

Пример. 5 января 2008 г. ОАО "Инвест" выкупило 10 собственных акций по цене 900 руб. за акцию. Номинальная стоимость каждой акции - 1000 руб.

Бухгалтер "Инвеста" сделал проводку:

Дебет 81 Кредит 51

- 9000 руб. (900 руб. x 10 шт.) - оприходованы акции.

20 февраля 2008 г. общим собранием акционеров ОАО "Инвест" решено уменьшить уставный капитал, аннулировав 4 выкупленные акции. В учредительные документы были внесены соответствующие изменения.

Бухгалтер "Инвеста" сделал проводки:

Дебет 80 Кредит 81

- 4000 руб. (1000 руб. x 4 шт.) - уменьшен уставный капитал;

Дебет 81 Кредит 91-1

- 400 руб. ((1000 руб. - 900 руб.) x 4 шт.) - отражена разница между номинальной стоимостью акций и фактическими затратами на их приобретение;

Дебет 91-9 Кредит 99

- 400 руб. - выявлен финансовый результат.

Строка 420 "Добавочный капитал"

По строке 420 бухгалтерского баланса укажите кредитовый остаток по счету 83 "Добавочный капитал".

Как формируют добавочный капитал

Добавочный капитал формируют за счет:

- увеличения стоимости основных средств после их переоценки;
- эмиссионного дохода. Он возникает, если организация получает дополнительные денежные средства (или другие ценности - имущество, ценные бумаги и т.п.) при продаже акций фирмы по цене выше номинала;
- положительных курсовых разниц при внесении уставного капитала в валюте.

Информацию о движении добавочного капитала отражают по кредиту счета 83.

К нему можно открыть субсчета:

- "Прирост стоимости имущества при переоценке";
- "Эмиссионный доход";
- "Курсовые разницы по уставному капиталу".

Дооценка основных средств

Согласно ПБУ 6/01 "Учет основных средств", фирма имеет право раз в год (на начало отчетного года) переоценивать основные средства. Переоценку основных средств можно проводить путем индексации их стоимости или путем прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам. При этом берут цены на вновь изготавливаемые, строящиеся или приобретаемые основные средства, аналогичные оцениваемым. Оценку можно провести самим или пригласить экспертов-оценщиков.

Если было решено переоценить основные средства, то в последующем это надо будет делать регулярно. Если в результате переоценки стоимость основных средств увеличилась, отнесите разницу в кредит счета 83 "Добавочный капитал".

Пример. ЗАО "Актив" имеет на балансе деревообрабатывающий станок. Первоначальная стоимость станка - 10 000 руб., сумма начисленной амортизации - 5000 руб.

По состоянию на 1 января 2009 г. станок переоценили с коэффициентом 2 (в соответствии с рыночными ценами).

В учете бухгалтер "Актива" сделал проводки:

Дебет 01 Кредит 83

- 10 000 руб. (10 000 руб. x 2 - 10 000 руб.) - увеличена стоимость станка в результате переоценки;

Дебет 83 Кредит 02

- 5000 руб. (5000 руб. x 2 - 5000 руб.) - доначислена сумма амортизации станка в результате переоценки.

Таким образом, после переоценки добавочный капитал "Актива" увеличился на 5000 руб. (10 000 - 5000). Эту сумму бухгалтер фирмы указал в строке 420 баланса за 2008 г.

В ходе переоценки может увеличиться стоимость тех основных средств, которые ранее были уценены. Тогда сумму дооценки, равную сумме предыдущей уценки, учитывают в составе нераспределенной прибыли. Превышение дооценки над уценкой включите в состав добавочного капитала.

Пример. На балансе ООО "Пассив" числится станок. По состоянию на 1 января 2008 г. станок был переоценен. Первоначальная стоимость станка стала меньше на 2000 руб., а сумма амортизации - на 500 руб.

По состоянию на 1 января 2009 г. станок вновь переоценили. Первоначальная стоимость станка увеличилась на 6000 руб., а сумма начисленной по нему амортизации - на 2000 руб.

Результаты переоценки по состоянию на 1 января 2009 г. бухгалтер "Пассива" отразил так:

Дебет 01 Кредит 84

- 2000 руб. - отражена дооценка станка в пределах предыдущей уценки;

Дебет 01 Кредит 83

- 4000 руб. (6000 - 2000) - отражена дооценка станка сверх предыдущей уценки;

Дебет 84 Кредит 02

- 500 руб. - увеличена амортизация станка в пределах предыдущей уценки;

Дебет 83 Кредит 02

- 1500 руб. (2000 - 500) - увеличена амортизация станка сверх предыдущей уценки.

Таким образом, в результате переоценки добавочный капитал "Пассива" увеличился на 2500 руб. (4000 - 1500).

Более подробно переоценка основных средств рассмотрена при описании порядка заполнения строки 120 баланса.

Эмиссионный доход

Эмиссионный доход образуется при продаже акций акционерного общества по цене выше номинала. При создании акционерного общества в учете делают проводку:

Дебет 75 Кредит 80

- отражена задолженность по оплате акций.

Фактическое поступление вкладов учредителей в виде денежных средств отражают записью:

Дебет 51 (50, 52) Кредит 75

- внесены денежные средства в качестве вклада учредителей.

Взнос вкладов в виде материальных ценностей оформляют так:

Дебет 01 (04, 10, 41...) Кредит 75

- внесены материальные и иные ценности в качестве вкладов учредителей.

Если акции фирмы, созданной в форме акционерного общества, реализуют по цене выше номинала, то разницу между продажной и номинальной стоимостью акций относят в кредит счета 83 "Добавочный капитал".

При этом в учете делают запись:

Дебет 75-1

Кредит 83, субсчет "Эмиссионный доход"

- списана разница между продажной и номинальной ценами акций (отражен эмиссионный доход).

Пример. В 2008 г. ОАО "Инвест" дополнительно выпустило акции на сумму 100 000 руб. Выпуск состоит из 100 акций номиналом 1000 руб. каждая. Все акции размещены среди учредителей по цене 1300 руб.

Таким образом, в оплату уставного капитала поступило 130 000 руб. (1300 руб. x 100 акц.).

Бухгалтер "Инвеста" сделал проводки:

Дебет 75-1 Кредит 80

- 100 000 руб. - учтена задолженность учредителей по оплате акций;

Дебет 51 Кредит 75-1

- 130 000 руб. - оплачены акции (по цене выше номинала);

Дебет 75-1 Кредит 83

- 30 000 руб. (130 000 - 100 000) - отражен эмиссионный доход.

По строке 420 бухгалтерского баланса за 2008 г. отражена сумма 30 000 руб.

Курсовые разницы по вкладам в уставный капитал в валюте

Российскую фирму могут учредить также и иностранцы, заявив в учредительных документах уставный капитал в иностранной валюте.

Его надо пересчитать в рубли. Необходимость оценки уставного капитала в рублях предусмотрена ст. 6 Федерального закона от 9 июля 1999 г. N 160-ФЗ "Об иностранных инвестициях в Российской Федерации" и ст. 14 Федерального закона от 8 февраля 1998 г. N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью".

Если учредитель оплачивает свой вклад в уставный капитал в иностранной валюте, то его задолженность по оплате, которая возникла с момента отражения в бухгалтерском учете величины уставного капитала, до ее погашения, подлежит пересчету на дату совершения операции в иностранной валюте, а также на отчетную дату (п. 7 ПБУ 3/2006).

Дата совершения операции в иностранной валюте - это дата, на которую частично или полностью погашается задолженность учредителя по вкладу.

То есть пересчету подлежат расчеты с учредителями по вкладам, стоимость которых выражена в иностранной валюте.

При этом может возникнуть курсовая разница.

Курсовая разница при пересчете выраженной в иностранной валюте задолженности по вкладу в уставный (складочный) капитал - это разница между суммой такой задолженности по курсу иностранной валюты, действовавшему на дату поступления вклада или на отчетную дату, и рублевой оценкой соответствующего вклада в учредительных документах.

Курсовая разница, связанная с расчетами с учредителями по вкладам, в том числе в уставный (складочный) капитал фирмы, подлежит зачислению в добавочный капитал фирмы (п. 14 ПБУ 3/2006) независимо от того, как уставный капитал прописан в учредительных документах: в валюте или и в валюте, и в рублевом эквиваленте.

Пример. Российское ООО "Сигма" учредили иностранные компании. Заявленный в учредительных документах уставный капитал фирмы равен 100 000 долл. США, что эквивалентно 2 660 000 руб.

100% уставного капитала "Сигмы" внесено на счет в банке 5 октября 2008 г., а устав и учредительный договор зарегистрированы 14 октября. Курс доллара на эти даты составил соответственно 23,8 и 23,6 руб/USD. В учете бухгалтер "Сигмы" сделал записи:

5 октября 2008 г.

Дебет 52 Кредит 75-1

- 2 380 000 руб. (100 000 USD x 23,8 руб/USD) - отражены вклады учредителей в уставный капитал;

14 октября 2008 г.

Дебет 75-1 Кредит 80

- 2 360 000 руб. (100 000 USD x 23,6 руб/USD) - отражена задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал;

Дебет 75-1 Кредит 83

- 20 000 руб. (2 380 000 - 2 360 000) - отражена положительная курсовая разница по вкладам в уставный капитал.

В целях налогообложения прибыли доход в виде взносов (вкладов) в уставный капитал организации (включая доход в виде превышения цены размещения акций (долей) над их номинальной стоимостью (первоначальным размером)) не учитывается при определении налоговой базы (пп. 3 п. 1 ст. 251 НК РФ).

Как используют добавочный капитал

Средства добавочного капитала можно использовать:

- на погашение уценки основных средств в результате переоценки;
- на увеличение нераспределенной прибыли при списании переоцененных основных средств;
- на увеличение уставного капитала фирмы.

Уценка основных средств

Если уценивают основные средства, которые раньше не переоценивались, то сумму уценки полностью включают в состав нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

В ходе переоценки можно уменьшить стоимость тех основных средств, которые ранее были дооценены. Тогда сумма уценки в размере предыдущей дооценки уменьшит добавочный капитал. Превышение суммы уценки над суммой дооценки отнесите в дебет счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)". Эти данные раскройте в пояснительной записке к отчету.

Уценку основных средств отразите так:

Дебет 83 Кредит 01

- отражена уценка в пределах предыдущей дооценки;

Дебет 84 Кредит 01

- отражена уценка сверх предыдущей дооценки;

Дебет 02 Кредит 83

- уменьшена амортизация в пределах предыдущей дооценки;

Дебет 02 Кредит 84

- уменьшена амортизация сверх предыдущей дооценки.

Пример. На балансе ЗАО "Актив" числится станок. По состоянию на 1 января 2008 г. станок был переоценен. В результате первоначальная стоимость станка увеличилась на 2000 руб., а сумма амортизации - на 500 руб.

По состоянию на 1 января 2009 г. станок вновь переоценили. Первоначальная стоимость станка уменьшилась на 6000 руб., а сумма амортизации - на 2000 руб.

Результаты переоценки станка по состоянию на 1 января 2009 г. бухгалтер "Актива" отразил так:

Дебет 83 Кредит 01

- 2000 руб. - отражена уценка станка в пределах предыдущей дооценки;

Дебет 84 Кредит 01

- 4000 руб. (6000 - 2000) - отражена уценка станка сверх предыдущей дооценки;

Дебет 02 Кредит 83

- 500 руб. - уменьшена амортизация станка в пределах предыдущей дооценки;

Дебет 02 Кредит 84

- 1500 руб. (2000 - 500) - уменьшена амортизация станка сверх предыдущей дооценки.

Списание дооцененных основных средств

При выбытии дооцененного основного средства сумму его дооценки, числящуюся на счете 83 "Добавочный капитал", включают в состав нераспределенной прибыли. Эту операцию отразите так:

Дебет 83 Кредит 84

- сумма дооценки выбывшего основного средства включена в состав нераспределенной прибыли.

Увеличение уставного капитала

Если добавочный капитал вы направили на увеличение уставного капитала фирмы, зарегистрируйте соответствующие изменения в учредительных документах. Для этого в течение трех дней подайте в налоговую инспекцию заявление по форме N Р13001, решение о внесении изменений в уставный капитал и сами изменения.

В учете такую операцию отразите записью:

Дебет 83 Кредит 80

- отражено увеличение уставного капитала за счет добавочного.

Пример. Уставный капитал ОАО "Инвест" - 100 000 руб. - разделен на 100 акций номинальной стоимостью 1000 руб. каждая. По состоянию на 1 января 2008 г. добавочный капитал общества в части эмиссионного дохода составлял 20 000 руб.

В апреле 2008 г. общее собрание акционеров приняло решение направить добавочный капитал на увеличение уставного капитала, а для этого все акции общества конвертировать в акции большего номинала.

Так как уставный капитал разделен на 100 акций, номинальная стоимость каждой акции была увеличена на 200 руб. (20 000 руб. : 100 шт.). Таким образом, все акции общества были конвертированы в акции номинальной стоимостью 1200 руб. (1000 + 200).

После регистрации соответствующих изменений учредительных документов общества бухгалтер "Инвеста" сделал в учете запись:

Дебет 83 Кредит 80

- 20 000 руб. - отражено увеличение уставного капитала.

Таким образом, в строке 420 баланса за 2008 г. он поставит прочерк (20 000 - 20 000).

Строка 430 "Резервный капитал"

По строке 430 укажите сумму резервов, учтенных по кредиту счета 82 "Резервный капитал" на конец 2008 г.

Резервы, образованные в соответствии с законодательством (обязательные), и резервы, созданные в соответствии с учредительными документами (необязательные), укажите в балансе отдельно. Первый вид резервов - по строке 431, второй - по строке 432 баланса. В строке 430 укажите сумму строк 431 и 432.

Далее расскажем, как отразить формирование и использование резервного капитала организации в каждом из этих случаев, более подробно.

Строка 431 "Резервы, образованные в соответствии с законодательством"

Кто образует обязательный резерв

Ваша фирма должна образовать обязательный резерв, если это прямо предусмотрено законом. В 2008 г. его должны были сформировать, в частности:

- кредитные потребительские кооперативы граждан (Федеральный закон от 7 августа 2001 г. N 117-ФЗ "О кредитных потребительских кооперативах граждан");
- сельскохозяйственные кооперативы (Федеральный закон от 8 декабря 1995 г. N 193-ФЗ "О сельскохозяйственной кооперации");
- открытые и закрытые акционерные общества (Федеральный закон от 26 декабря 1995 г. N 208-ФЗ "Об акционерных обществах").

Остановимся на особенностях формирования и использования обязательных резервов наиболее распространенными организациями - акционерными обществами.

Как формируют резерв

Как сказано выше, акционерные общества обязаны формировать у себя резервный капитал (фонд). Его размер должен быть не менее 5 процентов от уставного капитала. Такое требование установлено в Законе "Об акционерных обществах". Причем в уставе фирмы может быть предусмотрен резервный фонд и в большей сумме.

Акционерные общества должны ежегодно отчислять в этот фонд не меньше 5 процентов своей чистой прибыли до момента, когда фонд достигнет размера, установленного уставом.

Создание обязательного резерва отразите проводкой:

Дебет 84 Кредит 82

- чистая прибыль фирмы направлена на формирование резервного капитала.

По строке 431 баланса отразите кредитовое сальдо по счету 82 "Резервный капитал" по состоянию на 31 декабря 2008 г.

Пример. По итогам деятельности за 2007 г. ЗАО "Актив" получило прибыль. Сумма прибыли после налогообложения составила 1 000 000 руб. Уставный капитал фирмы составляет 3 000 000 руб. Следовательно, "Актив" должен сформировать резервный фонд в сумме 150 000 руб. (3 000 000 руб. x 5%).

По закону и уставу "Актив" 5% чистой прибыли должен отчислять в резервный фонд.

Формирование резервного фонда в 2008 г бухгалтер "Актива" отразил проводкой:

Дебет 84 Кредит 82

- 50 000 руб. (1 000 000 руб. x 5%) - направлена на формирование резервного фонда часть нераспределенной прибыли 2007 г.

В 2008 г. резервный фонд не расходовали. Следовательно, в бухгалтерском балансе "Актива" за 2008 г. по строке 431 (430) нужно указать 50 000 руб.

Как используют резерв

Акционерные общества могут расходовать средства резервного капитала только на три цели:

- покрытие убытков;
- погашение облигаций (при отсутствии иных средств);
- выкуп акций общества (также при отсутствии иных средств).

Во всех остальных случаях использовать резервный капитал (фонд) нельзя.

Расходование средств резервного капитала общества на покрытие убытков отразите проводкой:

Дебет 82 Кредит 84

- использованы средства резервного капитала на покрытие убытка.

Пример. Устав ЗАО "Актив" предусматривает создание резервного капитала в размере 150 000 руб. В него ежегодно отчисляют 5% чистой прибыли фирмы. По итогам 2006 г. она составила 800 000 руб. По уставу в резервный капитал должно быть зачислено 40 000 руб. (800 000 руб. x 5%). Бухгалтер "Актива" сделал проводку:

Дебет 84 Кредит 82

- 40 000 руб. - чистая прибыль направлена на формирование резервного капитала.

По итогам 2007 г. акционерное общество получило убыток. Чтобы его полностью погасить, нераспределенной прибыли прошлых лет не хватило. Поэтому акционеры решили направить на погашение убытка средства резервного капитала в сумме 30 000 руб.

Бухгалтер "Актива" сделал проводку:

Дебет 82 Кредит 84

- 30 000 руб. - средства резервного капитала направлены на погашение убытка.

По итогам 2008 г. чистая прибыль общества составила 900 000 руб. В резервный капитал было направлено 45 000 руб. (900 000 руб. x 5%).

Бухгалтер "Актива" сделал проводку:

Дебет 84 Кредит 82

- 45 000 руб. - чистая прибыль направлена на формирование резервного капитала.

В строке 431 (430) бухгалтерского баланса за 2008 г. бухгалтер должен указать резервный капитал общества в размере:

40 000 руб. - 30 000 руб. + 45 000 руб. = 55 000 руб.

Использование резервного капитала на погашение собственных облигаций отразите проводками:

Дебет 82

Кредит 66 (67), субсчет "Облигационный заем"

- погашены облигации за счет резервного капитала;

Дебет 66 (67), субсчет "Облигационный заем"

Кредит 51

- перечислены деньги для выкупа собственных облигаций.

Пример. В 2007 г. ЗАО "Актив" выпустило и полностью разместило облигации в количестве 1500 штук. Номинальная стоимость 1 облигации - 1000 руб.

Таким образом, номинальная стоимость всех облигаций (облигационного займа) составила 1 500 000 руб. Срок займа - 1 год. Размещение облигаций производилось по их номиналу. По облигациям должен был быть выплачен доход при их выкупе в сумме 300 000 руб.

Бухгалтер "Актива" сделал проводку:

Дебет 51

Кредит 66, субсчет "Облигационный заем"

- 1 500 000 руб. - размещен облигационный заем.

В 2008 г. фирма получила убыток. Поэтому средств на выкуп облигаций и выплату по ним дохода не хватило. На эти цели было решено использовать резервный капитал в размере 300 000 руб. Предположим, что общая сумма резервного капитала фирмы составляла 700 000 руб.

Бухгалтер сделал в учете записи:

Дебет 82

Кредит 66, субсчет "Облигационный заем"

- 300 000 руб. - резервный капитал акционерного общества направлен на погашение облигаций и выплату по ним дохода;

Дебет 66, субсчет "Облигационный заем"

Кредит 51

- 1 800 000 руб. (1 500 000 + 300 000) - перечислены деньги владельцам облигаций.

В строке 431 (430) бухгалтерского баланса за 2008 г. следует указать резервный капитал в размере 400 000 руб. (700 000 - 300 000).

Использование средств обязательного резервного фонда на выкуп собственных акций отразите записями:

Дебет 81 Кредит 75

- учтены выкупленные акции по номинальной стоимости;

Дебет 82 Кредит 75

- списано превышение выкупной стоимости акций над их номинальной стоимостью;

Дебет 75 Кредит 51

оплачены акции по цене выкупа;

Дебет 80, субсчет "Оплаченный капитал"

Кредит 80, субсчет "Изъятый капитал"

- погашены выкупленные акции.

Строка 432 "Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами"

Кто образует необязательный резерв

Такой резерв может формировать любая организация (например, общество с ограниченной ответственностью), если это предусмотрено ее уставом. В противном случае резервный капитал не создают.

Резерв формируют за счет нераспределенной прибыли фирмы. Максимальный размер резерва и процент отчислений в него надо прописать в уставе.

Бухгалтер должен начислять резервный капитал до тех пор, пока он не достигнет размера, предусмотренного уставом. После этого отчисления в резерв прекращают.

Как формируют необязательный резерв

Создание необязательного резерва отразите проводкой:

Дебет 84 Кредит 82

- чистая прибыль фирмы направлена на формирование резервного капитала.

По строке 432 баланса отразите кредитовое сальдо счета 82 "Резервный капитал" по состоянию на 31 декабря 2008 г.

Пример. По итогам деятельности за 2007 г. ООО "Пассив" получило прибыль, размер которой после налогообложения составил 800 000 руб.

Согласно уставу "Пассива", 10% чистой прибыли общество должно отчислять на формирование резервного фонда.

Формирование резервного фонда в 2008 г. бухгалтер "Пассива" отразил проводкой:

Дебет 84 Кредит 82

- 80 000 руб. (800 000 руб. x 10%) - направлена на формирование резервного фонда часть нераспределенной прибыли 2007 г.

До 2008 г. "Пассив" отчислений в резервный фонд не производил из-за отсутствия нераспределенной прибыли. В текущем году средства резервного фонда не расходовались. Таким образом, в бухгалтерском балансе "Пассива" за 2008 г. по строке 431 (430) следует указать 80 000 руб.

Как используют необязательный резерв

Общества с ограниченной ответственностью могут расходовать средства резервного капитала как на покрытие убытка, так и на любые другие цели, предусмотренные уставом.

Законодательных ограничений на использование резервного капитала для таких фирм не установлено (в отличие от акционерных обществ).

Использование резервного капитала, например, для покрытия убытков отразите проводкой:

Дебет 82 Кредит 84

- использованы средства резервного капитала на покрытие убытка.

Пример. Устав ООО "Пассив" предусматривает создание резервного капитала в размере 300 000 руб. В него ежегодно отчисляют 10% чистой прибыли фирмы.

По итогам 2006 г. чистая прибыль "Пассива" составила 3 000 000 руб. В результате в 2007 г. резерв был сформирован в полной сумме.

Бухгалтер "Пассива" сделал проводку:

Дебет 84 Кредит 82

- 300 000 руб. (3 000 000 руб. x 10%) - чистая прибыль направлена на формирование резервного капитала.

По итогам 2008 г. общество получило убыток. Чтобы его полностью погасить, нераспределенной прибыли прошлых лет не хватило. Поэтому участники "Пассива" решили направить на погашение убытка средства резервного капитала в сумме 120 000 руб.

Бухгалтер "Пассива" сделал проводку:

Дебет 82 Кредит 84

- 120 000 руб. - средства резервного капитала направлены на погашение убытка.

В строке 432 (430) бухгалтерского баланса за 2008 г. бухгалтер указал резервный капитал в размере 180 000 руб. (300 000 - 120 000).

Строка 470 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)"

Нераспределенная прибыль

По строке 470 укажите сумму нераспределенной прибыли вашей фирмы по состоянию на 31 декабря 2008 г. Причем имеется в виду как прибыль прошлых лет, так и прибыль отчетного (то есть 2008-го) года.

Нераспределенная прибыль - это часть чистой прибыли, которая не была распределена акционерами (участниками) и осталась в распоряжении фирмы. Ее учитывают по кредиту счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)". Поэтому в строке 470 укажите кредитовое сальдо по этому счету на конец 2008 г.

Решение о распределении прибыли могут принять только собственники фирмы. Для открытых или закрытых акционерных обществ - это общее собрание акционеров. Для обществ с ограниченной ответственностью - это собрание участников.

Нераспределенную прибыль организации можно потратить:

- на выплату дивидендов акционерам (участникам) фирмы;
- на создание и пополнение резервного капитала;
- на погашение убытков;
- на любые другие цели по решению собственников.

Прибыль прошлых лет

Такую прибыль учитывайте по кредиту счета 84. Причем в течение года проводок по дебету счета 84, как правило, быть не должно. Однако есть исключение: проводки по дебету счета 84 будут при распределении прибыли по решению акционеров или участников фирмы.

Пример. По итогам 2007 г. чистая прибыль ЗАО "Актив" составила 180 000 руб.

В 2008 г. на общем собрании акционеров решено направить 50% чистой прибыли на выплату дивидендов. Для упрощения примера предположим, что в 2008 г. "Актив" не получил ни прибыли, ни убытка.

На основании решения акционеров бухгалтер "Актива" сделал проводку:

Дебет 84 Кредит 75

- 90 000 руб. (180 000 руб. x 50%) - направлены средства на выплату дивидендов акционерам.

По строке 470 баланса за 2008 г. бухгалтер "Актива" должен указать 90 000 руб. (180 000 - 90 000). Это сумма нераспределенной прибыли 2007 г.

Кроме того, дебетовые записи по счету 84 будут, если вы уценили основные средства, которые раньше не дооценивались. В этом случае сумма нераспределенной прибыли также уменьшится.

Пример. Нераспределенная прибыль ЗАО "Актив" за 2007 г. составила 300 000 руб. В 2008 г. прибыль не распределяли. На балансе "Актива" числится автомобиль. По состоянию на 1 января 2009 г. была проведена переоценка машины. Ее первоначальная стоимость уменьшилась на 120 000 руб., а сумма амортизации - на 30 000 руб.

Результаты переоценки бухгалтер "Актива" отразил так:

Дебет 84 Кредит 01

- 120 000 руб. - отражена уценка машины;

Дебет 02 Кредит 84

- 30 000 руб. - уменьшена амортизация машины.

По строке 470 баланса за 2008 г. бухгалтер "Актива" должен указать сумму нераспределенной прибыли в размере 210 000 руб. (300 000 - 120 000 + 30 000).

В ходе переоценки вы можете уменьшить стоимость тех основных средств, которые ранее были дооценены. Тогда сумму уценки, равную сумме предыдущей дооценки, спишите в уменьшение добавочного капитала. А вот превышение суммы уценки над суммой дооценки отнесите в дебет счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)". В этой ситуации нераспределенная прибыль вашей фирмы, которую отражают в строке 470 баланса, также уменьшится.

Прибыль отчетного года

Сумму чистой прибыли, полученную фирмой за 2008 г., также отразите по строке 470 баланса. Чистая прибыль отчетного года равна кредитовому сальдо по счету 99 "Прибыли и убытки". Сумму прибыли спишите заключительными оборотами декабря 2008 г. при реформации баланса:

Дебет 99 Кредит 84

- отражена в составе нераспределенной прибыли чистая прибыль отчетного года.

Обратите внимание: сумма, указываемая в балансе за 2008 г. по строке 470, совпадает с суммой, списываемой заключительными оборотами декабря 2008 г.

Рассмотрим эту ситуацию на примере.

Пример. В 2008 г. ЗАО "Актив" получило выручку от продажи товаров в сумме 1 180 000 руб. (в том числе НДС - 180 000 руб.). Себестоимость проданных товаров составила 600 000 руб.

Кроме того, фирма получила доход от сдачи имущества в аренду в сумме 2360 руб. (в том числе НДС - 360 руб.). Сдача имущества в аренду не является для "Актива" обычной деятельностью. Расходы, связанные с предоставлением имущества в аренду, составили 3600 руб.

В течение года бухгалтер "Актива" сделал проводки:

Дебет 62 Кредит 90-1

- 1 180 000 руб. - отражена выручка от продажи товаров;

Дебет 51 Кредит 62

- 1 180 000 руб. - поступили деньги от покупателей в оплату товаров;

Дебет 90-3

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 180 000 руб. - начислен НДС;

Дебет 90-2 Кредит 41

- 600 000 руб. - списана себестоимость проданных товаров;

Дебет 76 Кредит 91-1

- 2360 руб. - начислена арендная плата;

Дебет 51 Кредит 76

- 2360 руб. - получена сумма арендной платы;

Дебет 91-2

Кредит 68, субсчет "Расчет по НДС"

- 360 руб. - начислен НДС по арендной плате;

Дебет 91-2 Кредит 02 (70, 69...)

- 3600 руб. - списаны затраты, связанные со сдачей имущества в аренду.

Заключительными записями декабря 2008 г. будут:

Дебет 90-9 Кредит 99

- 400 000 руб. (1 180 000 - 180 000 - 600 000) - отражена прибыль от продаж;

Дебет 99 Кредит 91-9

- 1600 руб. (2360 - 3600 - 360) - отражен убыток от прочей деятельности организации.

Такие записи нужно делать ежемесячно по мере отражения выручки и других доходов. Но для наглядности примера предположим, что бухгалтер их сделал единовременно в конце года.

Таким образом, кредитовое сальдо по счету 99 составит 398 400 руб. (400 000 - 1600). Эта сумма представляет собой прибыль "Актива" до налогообложения.

Предположим, что налог на прибыль, который должен заплатить "Актив" по итогам 2008 г., составил 95 616 руб. Бухгалтер начислил налог проводкой:

Дебет 99

Кредит 68, субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

- 95 616 руб. - начислен налог на прибыль.

31 декабря 2008 г. бухгалтер "Актива" сделал проводки:

по закрытию всех субсчетов к счету 90 "Продажи"

Дебет 90-1 Кредит 90-9

- 1 180 000 руб. - закрыт субсчет 90-1 по окончании года;

Дебет 90-9 Кредит 90-2

- 600 000 руб. - закрыт субсчет 90-2 по окончании года;

Дебет 90-9 Кредит 90-3

- 180 000 руб. - закрыт субсчет 90-3 по окончании года;

по закрытию всех субсчетов к счету 91 "Прочие доходы и расходы"

Дебет 91-1 Кредит 91-9

- 2360 руб. - закрыт субсчет 91-1 по окончании года;

Дебет 91-9 Кредит 91-2

- 3960 руб. (3600 + 360) - закрыт субсчет 91-2 по окончании года.

По состоянию на 31 декабря 2008 г. кредитовое сальдо по счету 99 составило 302 784 руб. (400 000 - 1600 - 95 616). Эта сумма - чистая прибыль "Актива" за 2008 г.

Заключительной проводкой декабря будет:

Дебет 99 Кредит 84

- 302 784 руб. - отражена чистая прибыль за отчетный год.

Эту сумму бухгалтер должен указать по строке 470 баланса за 2008 г.

Непокрытый убыток

По строке 470 баланса отразите сумму убытка прошлых лет, не покрытую соответствующими источниками финансирования.

Ее учитывают по дебету счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

Убыток отчетного года равен дебетовому сальдо по счету 99 "Прибыли и убытки".

Эту сумму спишите заключительными оборотами декабря 2008 г. при реформации баланса:

Дебет 84 Кредит 99

- убыток покрыт за счет нераспределенной прибыли прошлых лет.

Обратите внимание: сумма, указываемая по строке 470 баланса, совпадает с суммой, списываемой заключительными оборотами декабря 2008 г. в дебет счета 84 с кредита счета 99.

В балансе укажите дебетовое сальдо счета 84 по состоянию на 31 декабря 2008 г.

Формирование убытка

Убыток может образоваться в результате:

- финансово-хозяйственной деятельности и внереализационных операций фирмы;
- расходов за счет чистой прибыли, которой у фирмы нет (сумма расходов превысила прибыль, полученную фирмой в 2008 г. или ранее).

Сумму убытка прошлых лет и отчетного года отразите в балансе в круглых скобках.

Пример. В 2008 г. ЗАО "Актив" получило выручку от продажи товаров в сумме 1 180 000 руб. (в том числе НДС - 180 000 руб.). Себестоимость проданных товаров составила 1 200 000 руб.

В этом же году фирма получила доход от сдачи имущества в аренду в сумме 2360 руб. (в том числе НДС - 360 руб.). Сдача имущества в аренду не является для "Актива" обычной деятельностью. Расходы, связанные с предоставлением имущества в аренду, составили 3600 руб.

В течение года бухгалтер "Актива" сделал проводки:

Дебет 62 Кредит 90-1

- 1 180 000 руб. - отражена выручка, полученная от продажи товаров;

Дебет 51 Кредит 62

- 1 180 000 руб. - поступили деньги от покупателей в оплату товаров;

Дебет 90-3

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 180 000 руб. - начислен НДС;

Дебет 90-2 Кредит 41

- 1 200 000 руб. - списана себестоимость проданных товаров;

Дебет 76 Кредит 91-1

- 2360 руб. - начислена арендная плата;

Дебет 51 Кредит 76

- 2360 руб. - получена сумма арендной платы;

Дебет 91-2

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"
- 360 руб. - начислен НДС;
Дебет 91-2 Кредит 02 (70, 69...)
- 3600 руб. - списаны затраты, связанные со сдачей имущества в аренду.
31 декабря 2008 г. бухгалтер "Актива" сделает такие проводки:
по закрытию всех субсчетов к счету 90 "Продажи"
Дебет 90-1 Кредит 90-9
- 1 180 000 руб. - закрыт субсчет 90-1 по окончании года;
Дебет 90-9 Кредит 90-2
- 1 200 000 руб. - закрыт субсчет 90-2 по окончании года;
Дебет 90-9 Кредит 90-3
- 180 000 руб. - закрыт субсчет 90-3 по окончании года;
по закрытию всех субсчетов к счету 91 "Прочие доходы и расходы"
Дебет 91-1 Кредит 91-9
- 2360 руб. - закрыт субсчет 91-1 по окончании года;
Дебет 91-9 Кредит 91-2
- 3960 руб. (3600 + 360) - закрыт субсчет 91-2 по окончании года.
Заключительными записями года будут:
Дебет 99 Кредит 90-9
- 200 000 руб. (1 180 000 - 180 000 - 1 200 000) - отражен убыток от продаж;
Дебет 99 Кредит 91-9
- 1600 руб. (2360 - 3600 - 360) - отражен убыток от прочей деятельности фирмы.

Эти записи нужно делать ежемесячно по мере отражения выручки (других доходов). Но для наглядности примера предположим, что бухгалтер их сделал единовременно в конце года. Таким образом, дебетовое сальдо по счету 99 составит 201 600 руб. (200 000 + 1600).

Последней проводкой декабря 2008 г. будет:
Дебет 84 Кредит 99
- 201 600 руб. - отражен убыток за отчетный год.

Эту сумму бухгалтер должен указать по строке 470 баланса за 2008 г. в круглых скобках.

Покрытие убытка

Убыток как прошлых лет, так и текущего года можно покрыть за счет резервного или добавочного капитала (за исключением сумм прироста стоимости имущества по переоценке), а также за счет целевых взносов учредителей.

За счет резервного капитала

Операции по покрытию убытка отчетного года за счет резервного фонда отразите так:
Дебет 82 Кредит 84
- погашен убыток отчетного года.

Пример. На 1 января 2008 г. в учете ООО "Пассив" числится резервный капитал в сумме 60 000 руб. В 2007 г. ООО "Пассив" получило убыток - 80 000 руб. Покрыть часть убытка было решено за счет средств резервного капитала. На эти цели было направлено 50 000 руб.

Бухгалтер "Пассива" сделал проводки:
31 декабря 2007 г. (при реформации баланса)
Дебет 84 Кредит 99
- 80 000 руб. - отражен непокрытый убыток 2006 г.;
15 апреля 2008 г.
Дебет 82 Кредит 84
- 50 000 руб. - погашена часть убытка 2007 г. за счет средств резервного капитала.

Предположим, что других операций у фирмы не было.
В балансе за 2008 г. бухгалтер "Пассива" отразит:
- по строке 432 - 10 000 руб. (60 000 - 50 000);
- по строке 470 (в скобках) - 30 000 руб. (80 000 - 50 000).

За счет добавочного капитала

Операции по покрытию убытка отчетного года за счет добавочного капитала отразите так:
Дебет 83 Кредит 84
- погашен убыток отчетного года.

Пример. В учете ЗАО "Актив" числится добавочный капитал в сумме 300 000 руб. Он был сформирован за счет размещения акций общества по цене выше их номинала (эмиссионного дохода). По итогам

деятельности за 2007 г. ЗАО "Актив" получило убыток в размере 360 000 руб. Сумма этого убытка числится в 2008 г. по дебету счета 84.

В 2008 г. на погашение убытка решено направить средства добавочного капитала.

Бухгалтер "Актива" сделал проводку:

Дебет 83, субсчет "Эмиссионный доход"

Кредит 84

- 300 000 руб. - направлен эмиссионный доход на покрытие убытка 2007 г.

Сумма непокрытого убытка составила 60 000 руб. (360 000 - 300 000).

В балансе "Актива" за 2008 г. по строке 470 бухгалтер в круглых скобках покажет сумму 60 000 руб. (непокрытый убыток прошлых лет).

За счет взносов учредителей

Учредители могут покрыть убытки за счет дополнительных целевых взносов. Эту операцию отражают так:

Дебет 75 Кредит 84

- погашен убыток отчетного года за счет средств учредителей.

Пример. На 1 января 2008 г. непокрытый убыток ООО "Пассив" составлял 100 000 руб. Учредители - физические лица - решили направить на покрытие убытка дополнительные средства. Их внесли в кассу общества в 2008 г. в сумме 80 000 руб.

Бухгалтер "Пассива" сделал записи:

Дебет 50 Кредит 75

- 80 000 руб. - получены средства от учредителей на покрытие убытка;

Дебет 75 Кредит 84

- 80 000 руб. - взносы учредителей направлены на погашение убытка.

В балансе "Пассива" за 2008 г. по строке 470 бухгалтер отразит непокрытый убыток прошлых лет в сумме 20 000 руб. (100 000 - 80 000). Ее он покажет в круглых скобках.

Если этих источников для погашения убытка недостаточно, принимают решение оставить его в бухгалтерском балансе. В этой ситуации по строке 470 баланса укажите всю сумму убытка.

Строка 490 "Итого по разделу III"

Если у вашей фирмы есть нераспределенная прибыль, по строке 490 баланса приведите сумму строк 410 "Уставный капитал", 420 "Добавочный капитал", 430 "Резервный капитал" и 470 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

Если у вас непокрытый убыток, по строке 490 баланса приведите сумму строк 410 "Уставный капитал", 420 "Добавочный капитал" и 430 "Резервный капитал" за вычетом убытка, отраженного по строке 470.

Раздел IV. Долгосрочные обязательства

В этом разделе пассива баланса за 2008 г. отразите такие сведения:

- сумму займов и кредитов (строка 510);
- сумму отложенных налоговых обязательств (строка 515);
- прочие обязательства (строка 520).

Строка 510 "Займы и кредиты"

По строке 510 укажите остаток кредитов и займов, которые ваша фирма получила на срок более года и не вернула по состоянию на 31 декабря 2008 г. Долгосрочные кредиты банков и займы небанковских организаций учитывают на счете 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам". По строке 510 отразите кредитовое сальдо этого счета. Чтобы получить данные для заполнения этой строки, к счету 67 откройте субсчета:

- 67-1 "Расчеты по долгосрочным кредитам" (здесь отражайте задолженность по кредитам банков);
- 67-2 "Расчеты по долгосрочным займам" (по этому субсчету отражайте задолженность по займам небанковских организаций).

Если вы получаете кредиты или займы и в рублях, и в иностранной валюте, откройте к этим счетам субсчета второго порядка:

- 67-1-1 "Расчеты по долгосрочным кредитам в рублях";
- 67-1-2 "Расчеты по долгосрочным кредитам в валюте" и т.д.

Долгосрочные кредиты и займы можно учитывать двумя способами:

- на счете 67 до истечения срока их погашения;
- на счете 67 "Расчеты по долгосрочным займам" до тех пор, пока до срока их погашения не останется 366 дней. После этого сумму кредита переводят на счет 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам".

Выбранный порядок учета долгосрочных кредитов (займов) должен быть закреплен в учетной политике фирмы.

Банковские кредиты

Кредит, полученный в коммерческом банке, оформляют кредитным договором.

Этот договор отличается от договора займа. Основные особенности кредитного договора:

- кредитором по нему всегда выступает банк или иная кредитная организация, у которой есть лицензия Банка России;
- его обязательно заключают в письменной форме (в противном случае договор считается недействительным);
- предметом кредитного договора могут быть только деньги;
- договор вступает в силу с момента его подписания, то есть еще до момента передачи денег заемщику.

Как учесть рублевые кредиты

Если сумму кредита перечисляют на ваш расчетный или иной счет, сделайте в учете запись:

Дебет 51 (55) Кредит 67-1

- кредит перечислен на расчетный (специальный) счет фирмы.

Если банк перечисляет сумму кредита непосредственно вашим поставщикам и подрядчикам (то есть минуя ваш расчетный или специальный счет), сделайте проводку:

Дебет 60 (76) Кредит 67-1

- кредит перечислен поставщику (подрядчику) организации-заемщика.

Пример. 25 февраля 2008 г. ЗАО "Актив" получило долгосрочный кредит в банке в сумме 2 000 000 руб. на пополнение оборотных средств. Кредит должен быть погашен 25 февраля 2009 г. Сумма процентов по кредиту, которую должен заплатить "Актив" по состоянию на 31 декабря 2008 г., составляет 100 000 руб.

Операции, связанные с получением кредита и начислением процентов по нему, бухгалтер "Актива" отразил так:

Дебет 51 Кредит 67

- 2 000 000 руб. - получен долгосрочный кредит;

Дебет 91-2 Кредит 67

- 100 000 руб. - начислены проценты по кредиту.

По строке 510 баланса за 2008 г. бухгалтер "Актива" указал задолженность по кредиту (с учетом процентов) в сумме 2 100 000 руб. (2 000 000 + 100 000).

Как учесть валютные кредиты

Задолженность по долгосрочным кредитам, полученным в иностранной валюте, также учитывают на счете 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам". Однако в учете таких кредитов есть свои особенности.

Задолженность в иностранной валюте перед кредитором нужно регулярно пересчитывать в рубли.

Такой пересчет проводят:

- на дату поступления кредита;
- на дату возврата кредита;
- на дату составления бухгалтерской отчетности.

Поэтому, если у вас есть кредит, не возвращенный на конец 2008 г., необходимо:

- учесть сумму кредита по официальному курсу иностранной валюты, действующему на дату поступления денежных средств;
- скорректировать (увеличить или уменьшить) задолженность по кредиту исходя из официального курса иностранной валюты, действующего на 31 декабря 2008 г.

Если курс иностранной валюты на 31 декабря 2008 г. больше, чем на дату получения денег, возникает отрицательная курсовая разница. На эту сумму увеличьте задолженность по кредиту и отразите отрицательную курсовую разницу в составе прочих расходов.

Если курс иностранной валюты на 31 декабря 2008 г. меньше, чем на дату получения денег, то возникает положительная курсовая разница. На эту сумму уменьшите задолженность по кредиту и отразите положительную курсовую разницу в составе прочих доходов.

Пример. В ноябре 2008 г. ООО "Пассив" получило кредит от иностранного банка в размере 100 000 долл. США. Кредит получен на пополнение оборотных средств. Сумма процентов, которую должна заплатить фирма по кредиту на 31 декабря 2008 г., составила 5000 долл. США.

Ситуация 1.

Предположим, что курс доллара США, установленный Банком России, составил:

- на дату получения кредита - 23,8 руб/USD;
- на 31 декабря 2008 г. (дату составления годовой отчетности) - 24,5 руб/USD.

Операции, связанные с получением кредита, бухгалтер "Пассива" отразил так:

Дебет 52 Кредит 67-1-2

- 2 380 000 руб. (100 000 USD x 23,8 руб/USD) - поступил кредит от иностранного банка.

На 31 декабря 2008 г. задолженность по кредиту должна быть пересчитана в рубли по курсу Банка России на этот день. Также должны быть начислены проценты по кредиту.

При отражении задолженности в учете "Пассива" сделаны проводки:

Дебет 91-2 Кредит 67-1-2

- 70 000 руб. (100 000 USD x (24,5 руб/USD - 23,8 руб/USD)) - отражена курсовая разница по кредиту в иностранной валюте;

Дебет 91-2 Кредит 67-1-2

- 122 500 руб. (5000 USD x 24,5 руб/USD) - начислены проценты по кредиту.

В балансе за 2008 г. по строке 510 бухгалтер "Пассива" указал сумму кредита с процентами в размере 2 572 500 руб. (2 380 000 + 70 000 + 122 500).

Ситуация 2.

Предположим, что курс доллара США, установленный Банком России, составил:

- на дату получения кредита - 24,5 руб/USD;
- на 31 декабря 2008 г. (дату составления годовой отчетности) - 23,8 руб/USD.

Операции, связанные с получением кредита, бухгалтер "Пассива" отразил так:

Дебет 52 Кредит 67-1-2

- 2 380 000 руб. (100 000 USD x 23,8 руб/USD) - поступил кредит от иностранного банка.

Задолженность по кредиту должна быть пересчитана в рубли по курсу Банка России на 31 декабря 2008 г. Также должны быть начислены проценты по кредиту.

При отражении задолженности в учете "Пассива" сделаны проводки:

Дебет 67-1-2 Кредит 91-1

- 70 000 руб. (100 000 USD x (24,5 руб/USD - 23,8 руб/USD))- отражена курсовая разница по кредиту в иностранной валюте;

Дебет 91-2 Кредит 67-1-2

- 119 000 руб. (5000 USD x 23,8 руб/USD) - начислены проценты по кредиту.

В балансе за 2008 г. по строке 510 бухгалтер "Пассива" указал сумму кредита и проценты по нему в размере 2 429 000 руб. (2 380 000 - 70 000 + 119 000).

Как учесть кредит под залог векселя

Вы можете взять в банке долгосрочный кредит под залог векселя. Такую операцию называют учетом (дисконтированием) векселей. Это дает возможность банку осуществлять все права по векселю: предъявлять его к оплате, получать по нему платеж и т.п.

Однако продать такой вексель банк не может. Следовательно, собственником векселя остается ваша фирма и с баланса его не снимают.

Сумму такого кредита отражают в обычном порядке (то есть по кредиту счета 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам, займам").

Пример. В качестве оплаты за реализованную продукцию 31 декабря 2007 г. ЗАО "Актив" получило от покупателя вексель. Его номинальная стоимость - 130 200 руб. Срок погашения - 2 года.

В 2007 г. бухгалтер "Актива" сделал проводки:

Дебет 62 Кредит 90-1

- 130 200 руб. - отражена выручка от продаж;

Дебет 62, субсчет "Векселя полученные"

Кредит 62

- 130 200 руб. - получен от покупателя вексель.

Под залог этого векселя 10 января 2008 г. ЗАО "Актив" взяло кредит в банке "Коммерческий" на срок до даты оплаты векселя под 20% годовых. "Актив" должен уплачивать проценты ежемесячно. Кредит получен на пополнение оборотных средств.

В 2008 г. бухгалтер "Актива" сделал в учете записи:

Дебет 009, субсчет "Векселя в залоге"

- 130 200 руб. - передан вексель в обеспечение возврата кредита;

Дебет 51 Кредит 67-1-1

- 130 200 руб. - получена сумма кредита;

Дебет 91-2 Кредит 67-1-1

- 25 257 руб. (130 200 руб. x 20% : 366 дн. x 355 дн.) - начислены проценты по кредиту (для упрощения примера приведена суммарная проводка за год).

В бухгалтерском балансе за 2008 г. эти операции учтены так:

- по строке 231 (230) - задолженность покупателя по векселю в сумме 130 200 руб.;
- по строке 510 - задолженность фирмы по кредиту в сумме 155 527 руб. (130 200 + 25 257);
- по строке 960 - стоимость векселя, переданного в залог банку, в сумме 130 200 руб.

Для упрощения примера предположим, что всю сумму процентов "Актив" уплатил в начале 2009 г. В учете это отражено так:

Дебет 67-1-1 Кредит 51

- 25 257 руб. - уплачены проценты по кредиту за 2008 г.

31 декабря 2009 г. (после того как из банка будет получено сообщение о погашении векселя) бухгалтер "Актива" должен сделать проводки:

Дебет 67-1-1

Кредит 62, субсчет "Векселя полученные"

- 130 200 руб. - погашены вексель и кредит;

Дебет 91-2 Кредит 67-1-1

- 26 040 руб. (130 200 руб. x 20%) - начислены проценты по кредиту (для упрощения примера приведена суммарная проводка за год);

Дебет 67-1-1 Кредит 51

- 26 040 руб. - перечислены банку проценты по кредиту;

Кредит 009, субсчет "Векселя в залоге"

- 130 200 руб. - погашен вексель, переданный в обеспечение кредита.

Если вексель не будет оплачен в срок и банк вернет вексель "Активу", надо будет сделать такие записи:

Кредит 009, субсчет "Векселя в залоге"

- 130 200 руб. - возвращен вексель, переданный ранее в обеспечение кредита;

Дебет 67-1-1 Кредит 51

- 130 200 руб. - возвращен банку кредит;

Дебет 67-1-1 Кредит 51

- 26 040 руб. - перечислены банку проценты по кредиту.

Займы небанковских организаций

Учет заемных средств, полученных от небанковских организаций, ведите на счете 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам", субсчет 2 "Расчеты по займам".

По строке 510 баланса укажите остаток заемных средств, не возвращенных заимодавцам по состоянию на 31 декабря 2008 г.

Здесь же укажите задолженность по процентам, начисленным, но не перечисленным заимодавцам.

Фирма может получить заемные средства:

- в денежной форме (как в рублях, так и в иностранной валюте);
- в натуральной форме (например, товаром). Такой заем еще называют товарным кредитом;
- в форме отсрочки оплаты долга, возникшего из другого договора;
- в облигационной форме.

Как учесть займы, полученные в рублях

Если сумма займа перечислена на расчетный или иной счет вашей фирмы, сделайте в учете запись:

Дебет 51 (55) Кредит 67-2

- заем перечислен на расчетный (специальный) счет.

Если заимодавец перечисляет сумму займа непосредственно вашим поставщикам и подрядчикам (то есть минуя ваш расчетный или специальный счет), сделайте проводку:

Дебет 60 (76) Кредит 67-2

- заем перечислен поставщику (подрядчику).

Пример. В октябре 2008 г. по договору займа ООО "Пассив" (заемщик) получило от ЗАО "Актив" (заимодавца) деньги в сумме 100 000 руб. сроком на 2 года. Сумма займа была перечислена на расчетный счет "Пассива". До конца года заем возвращен не был. Сумма процентов, которую должен заплатить "Пассив" на 31 декабря 2008 г., составила 10 000 руб. Заем получен на пополнение оборотных средств.

При получении займа и начислении процентов по нему бухгалтер "Пассива" сделал проводки:

Дебет 51 Кредит 67-2

- 100 000 руб. - получен заем от "Актива";

Дебет 91-2 Кредит 67-2

- 10 000 руб. - начислены проценты по займу.

В балансе за 2008 г. бухгалтер "Пассива" по строке 510 указал сумму займа и проценты по нему в размере 110 000 руб. (100 000 + 10 000).

Если сумма займа выражена в договоре в условных денежных единицах (например, в долларах США, евро и т.д.), а получение и возврат займа производятся в рублях, бухгалтеру следует:

- учесть сумму займа по официальному курсу иностранной валюты, действующему на дату поступления денег, или по курсу, установленному в договоре;
- скорректировать (увеличить или уменьшить) задолженность по займу, исходя из официального курса иностранной валюты на дату возврата денег (отчетную дату), или по курсу, установленному в договоре.

Если курс иностранной валюты на день возврата денег (отчетную дату) больше, чем на дату их получения (предыдущую отчетную дату), возникает отрицательная курсовая разница. На эту сумму увеличьте задолженность по займу и отразите отрицательную курсовую разницу в составе прочих расходов.

Пример. В декабре 2008 г. по договору беспроцентного займа ООО "Пассив" (заемщик) получило от ЗАО "Актив" (заимодавца) денежные средства на 2 года.

Согласно договору, сумма беспроцентного займа эквивалентна 10 000 долл. США. Все расчеты производятся в рублях.

Предположим, что официальный курс доллара США составил:

- на дату получения займа - 23,8 руб/USD;
- на 31 декабря 2008 г. (дату составления отчетности) - 24,5 руб/USD;
- на дату возврата займа в январе 2009 г. - 24,9 руб/USD.

При получении займа бухгалтер "Пассива" сделал проводку:

Дебет 51 Кредит 67-2

- 238 000 руб. (10 000 USD x 23,8 руб/USD) - получен заем от "Актива".

На 31 декабря 2008 г:

Дебет 91-2 Кредит 67-2

- 7000 руб. ((24,5 руб/USD - 23,8 руб/USD) x 10 000 USD) - отражена отрицательная курсовая разница.

По строке 510 баланса за 2008 г. бухгалтер отразил сумму займа в размере 245 000 руб. (238 000 + 7000).

При возврате займа в учете надо сделать записи:

Дебет 91-2 Кредит 67-2

- 4000 руб. ((24,9 руб/USD - 24,5 руб/USD) x 10 000 USD) - отражена отрицательная курсовая разница;

Дебет 67-2 Кредит 51

- 249 000 руб. (245 000 + 4000) - возвращен заем (с учетом отрицательной курсовой разницы).

Если курс иностранной валюты на дату возврата денежных средств (отчетную дату) будет меньше, чем на дату их получения (предыдущую отчетную дату), возникает положительная курсовая разница.

На эту сумму уменьшите задолженность по займу и отразите положительную курсовую разницу в составе прочих доходов.

Пример. В декабре 2008 г. по договору беспроцентного займа ООО "Пассив" (заемщик) получило от ЗАО "Актив" (заимодавца) денежные средства на 2 года.

Согласно договору, сумма займа выражена в долларах США и составляет 10 000 долл. США.

Все расчеты производятся в рублях. Официальный курс доллара США составил (цифры условные):

- на дату получения денег по договору займа - 23,9 руб/USD;
- на 31 декабря 2008 г. (дату составления отчетности) - 23,5 руб/USD;
- на дату возврата денег в январе 2009 г. - 23,8 руб/USD.

При получении займа бухгалтер "Пассива" сделал проводку:

Дебет 51 Кредит 67-2

- 239 000 руб. (10 000 USD x 23,9 руб/USD) - получен заем от "Актива".

На 31 декабря 2008 г.:

Дебет 67-2 Кредит 91-1

- 4000 руб. ((23,9 руб/USD - 23,5 руб/USD) x 10 000 USD) - отражена положительная курсовая разница;

По строке 510 баланса за 2008 г. бухгалтер отразил сумму займа в размере 235 000 руб. (239 000 - 4000).

При возврате займа бухгалтеру надо сделать такие записи:

Дебет 67-2 Кредит 91-1

- 7000 руб. ((23,5 руб/USD - 23,8 руб/USD) x 10 000 USD) - отражена положительная курсовая разница;

Дебет 67-2 Кредит 51

- 228 000 руб. (235 000 - 7000) - возвращен заем (с учетом положительной курсовой разницы).

Как учесть займы, полученные в валюте

Задолженность по долгосрочным займам, полученным в иностранной валюте, также учитывают на счете 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам". Однако в учете таких займов есть свои особенности.

Задолженность в иностранной валюте перед заимодавцем нужно пересчитывать в рубли. Такой пересчет проводят:

- на дату поступления займа;
- на дату возврата займа;
- на дату составления бухгалтерской отчетности.

Поэтому если у вас есть заем, не возвращенный на конец 2008 г., необходимо:

- учесть сумму займа по официальному курсу иностранной валюты, действующему на дату поступления денег;
- скорректировать (увеличить или уменьшить) задолженность по займу исходя из официального курса иностранной валюты, действующего на 31 декабря 2008 г. или на дату возврата займа.

Если курс иностранной валюты на 31 декабря 2008 г. или на дату возврата будет больше, чем на дату получения денег или предыдущую отчетную дату, возникает отрицательная курсовая разница. На эту сумму увеличьте задолженность по займу и отразите отрицательную курсовую разницу в составе прочих расходов.

Если курс иностранной валюты на 31 декабря 2008 г. или на дату возврата займа будет меньше, чем на дату получения денег или предыдущую отчетную дату, то возникает положительная курсовая разница. На эту сумму уменьшите задолженность по займу и отразите положительную курсовую разницу в составе прочих доходов. Курсовые разницы, которые возникают в учете, отражайте в том же порядке, что и по кредитам в иностранной валюте.

Как учесть займы в натуральной форме

Предметом договора займа в натуральной форме могут быть только вещи, не обладающие индивидуальными характеристиками. Например, если фирма получила по договору займа материалы, то заимодавцу возвращаются не те же самые материалы, а такое же количество материалов той же марки и того же качества.

Пример. В 2008 г. по договору беспроцентного займа ООО "Пассив" (заемщик) получило от ЗАО "Актив" (заимодавца) 10 кубометров хвойной необрезной доски сроком на 2 года. Сумма займа составила 500 000 руб.

При получении займа бухгалтер "Пассива" сделал проводку:

Дебет 10 Кредит 67-2

- 500 000 руб. - получены материалы по договору займа от "Актива".

По строке 510 баланса за 2008 г. бухгалтер отразил сумму займа в размере 500 000 руб.

Возврат займа бухгалтер отразил так:

Дебет 67-2 Кредит 10

- 500 000 руб. - возвращены материалы в том же количестве и того же качества.

Как учесть займы в виде отсрочки платежа по договору

Такой заем называют заменой (новацией) долга на заемное обязательство. Как отразить такой заем, покажет пример.

Пример. В 2008 г. ООО "Пассив" получило от ЗАО "Актив" материалы по договору купли-продажи на сумму 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.).

Бухгалтер "Пассива" сделал проводки:

Дебет 10 Кредит 60

- 100 000 руб. - получены материалы;

Дебет 19 Кредит 60

- 18 000 руб. - учтен НДС.

Из-за непредвиденных трудностей ООО "Пассив" сумму задолженности вовремя не оплатило. По договоренности с ЗАО "Актив" задолженность была переоформлена в долгосрочный заем сроком на 2 года. Между ЗАО "Актив" и ООО "Пассив" был заключен соответствующий договор.

Бухгалтер "Пассива" сделал проводку:

Дебет 60 Кредит 67-2

- 118 000 руб. - получен заем в форме отсрочки оплаты долга.

По строке 510 баланса за 2008 г. бухгалтер отразил сумму займа в размере 118 000 руб.

Возврат суммы займа с расчетного счета "Пассива" будет отражен так:

Дебет 67-2 Кредит 51

- 118 000 руб. - возвращен заем.

Как учесть облигационный заем

Деньги можно привлекать не только по договору займа, но и путем выпуска и продажи облигаций. Такие займы нужно учитывать обособленно. Для этого к счету 67 откройте субсчет "Облигационный заем", а в учете сделайте запись:

Дебет 51

Кредит 67, субсчет "Облигационный заем"

- получен облигационный заем.

Начисление процентов, которые эмитент должен выплатить держателям облигаций, в учете отражают записью:

Дебет 91-2

Кредит 67, субсчет "Облигационный заем"

- начислены проценты, подлежащие выплате по облигациям.

Облигации можно размещать среди первых покупателей, как по цене, превышающей их номинальную стоимость, так и ниже номинальной стоимости (то есть с дисконтом).

В обоих случаях разницу между ценой размещения и номинальной стоимостью списывают (доначисляют) равномерно в течение срока обращения облигаций.

Пример. В сентябре 2008 г. ЗАО "Сигма" выпустило и полностью разместило облигационный заем. Количество размещенных облигаций - 1500 штук. Номинальная стоимость 1 облигации - 1000 руб. Таким

образом, номинальная стоимость займа составила 1 500 000 руб. (1500 шт. х 1000 руб.). Срок займа - 2 года. Размещение облигаций производилось по цене 1,2 номинала, то есть по 1200 руб. за облигацию. В результате всего было получено 1 800 000 руб. (1200 руб. х 1500 шт.), то есть на 300 000 руб. больше номинальной стоимости займа.

Бухгалтер "Сигмы" сделал следующие проводки:

в сентябре 2008 г.

Дебет 51

Кредит 67, субсчет "Облигационный заем"

- 1 500 000 руб. - размещен облигационный заем;

Дебет 51 Кредит 98-1

- 300 000 руб. - отражено превышение цены размещения займа над его номинальной стоимостью;

ежемесячно в течение 2 лет

Дебет 98-1 Кредит 91-1

- 12 500 руб. (300 000 руб. : 24 мес.) - списана часть превышения цены размещения займа над его номинальной стоимостью.

Задолженность по облигационному займу отражена в балансе "Сигмы" за 2008 г. так:

- по строке 510 - в сумме 1 500 000 руб.;

- по строке 640 - в сумме 262 500 руб. (300 000 руб. - 12 500 руб. х 3 мес.).

Теперь рассмотрим учет облигаций с дисконтом.

Пример. Вернемся к предыдущему примеру. Предположим, что ЗАО "Сигма" разместило облигации с дисконтом 40%, то есть по 600 руб. за облигацию (1000 руб. - (1000 руб. х 40%)). Всего было получено 900 000 руб. (600 руб. х 1500 шт.), что на 600 000 руб. меньше номинальной стоимости займа.

Бухгалтер "Сигмы" сделал проводки:

в сентябре 2008 г.

Дебет 51

Кредит 67, субсчет "Облигационный заем"

- 900 000 руб. - размещен облигационный заем;

ежемесячно в течение 2 лет

Дебет 91-2

Кредит 67, субсчет "Облигационный заем"

- 25 000 руб. (600 000 руб. : 24 мес.) - доначислена часть превышения номинальной стоимости займа над ценой его размещения.

Задолженность по облигационному займу отражена в балансе "Сигмы" за 2008 г. по строке 510 в сумме 975 000 руб. (900 000 руб. + 25 000 руб. х 3 мес.).

Как учесть процент по кредитам и займам

Проценты по кредитам и займам учитывают и отражают в бухгалтерском балансе одинаково.

Проценты, уплачиваемые по займам, полученным для оплаты тех или иных затрат, отражайте в составе прочих расходов.

Это предусмотрено ПБУ 10/99 "Расходы организации".

На проценты по займам, полученным для покупки основных средств и нематериальных активов, увеличьте стоимость приобретенных ценностей. Такой порядок учета действует до ввода их в эксплуатацию. После ввода в эксплуатацию основных средств и нематериальных активов проценты по таким кредитам (займам) отразите в составе прочих расходов.

Проценты по займам, полученным для приобретения материально-производственных запасов (например, материалов или товаров), также можно учесть в стоимости купленных ценностей. Такой порядок применяют, если проценты начислены до оприходования материально-производственных запасов на складе фирмы. После этой даты проценты учитывайте в обычном порядке (в составе прочих расходов).

Проценты по полученным заемным средствам отражайте по мере их начисления. Оплачены они или нет - неважно. Начислять их нужно в том порядке, который предусмотрен договором.

Чтобы заемщик мог включить затраты по оплате процентов в стоимость приобретаемых материальных ценностей, необходимо соблюдать два условия:

- договор должен быть целевым (то есть в нем должно быть прописано, на какие цели предоставляется заем);

- в договоре должно быть предусмотрено, что проценты (или их часть) выплачиваются до покупки тех или иных ценностей.

Проценты по кредитам (займам) отразите в учете проводками:

Дебет 91-2 Кредит 67

- начислены проценты по кредиту (займу), полученному на пополнение оборотных средств или оплату расходов фирмы;

Дебет 10 (11, 41...) Кредит 67

- начислены проценты по кредиту (займу), полученному для приобретения материально-производственных запасов, до их оприходования;

Дебет 91-2 Кредит 67

- начислены проценты по кредиту (займу), полученному на покупку материально-производственных запасов, после их оприходования;

Дебет 08 Кредит 67

- начислены проценты по кредиту (займу), полученному на покупку основных средств и нематериальных активов, до их ввода в эксплуатацию;

Дебет 91-2 Кредит 67

- начислены проценты по кредиту (займу), полученному на покупку основных средств и нематериальных активов, после их ввода в эксплуатацию;

Дебет 67-1 Кредит 51

- оплачены проценты по кредиту (займу).

Если в качестве обеспечения возврата кредита (займа) вы оформляете залог материальных ценностей, их стоимость отразите по забалансовому счету 009 "Обеспечения обязательств и платежей выданные".

Если в качестве обеспечения кредита (займа) оформлено поручительство третьего лица (другого банка или другого предприятия), на сумму полученных гарантий сделайте запись по забалансовому счету 008 "Обеспечения обязательств и платежей полученные".

Кредиты и проценты по ним, не погашенные в сроки, установленные кредитным договором, учитывают на счете 67 обособленно. В связи с этим к счету 67 следует открыть отдельные субсчета "Просроченные кредиты" и "Просроченные проценты по кредитам".

Если срок действия кредитного договора продлен по согласованию между организацией-заемщиком и банком с оформлением соответствующего дополнения к кредитному договору, кредит просроченным не считают. Эти же правила распространяются и на займы, полученные от других предприятий.

Пример. ЗАО "Актив" 28 февраля 2008 г. взяло в банке "Коммерческий" кредит на сумму 1 000 000 руб. на 2 года. Кредит предназначен для пополнения оборотных средств. Согласно кредитному договору, проценты за кредит уплачиваются банку ежемесячно исходя из 20% годовых. Сумму процентов, ежемесячно подлежащих уплате банку, рассчитывают так:

1 000 000 руб. x 20% : 366 дн. x 30 (29) дн. = 16 393 руб.

При поступлении кредита бухгалтер "Актива" сделал запись:

Дебет 51 Кредит 67-1

- 1 000 000 руб. - поступил кредит.

При начислении процентов по нему бухгалтер ежемесячно делал проводку:

Дебет 91-2 Кредит 67-1

- 16 393 руб. - начислены проценты, подлежащие уплате по банковскому кредиту.

Если кредит и проценты по нему банку перечислены не будут, то в балансе за 2008 г. они должны быть отражены по строке 510 в сумме 1 167 759 руб. (1 000 000 руб. + 1 000 000 руб. x 20% : 366 дн. x (366 дн. - 31 дн. - 29 дн.)).

Строка 515 "Отложенные налоговые обязательства"

В этой строке вам нужно указать кредитовое сальдо по счету 77 "Отложенные налоговые обязательства", не списанное по состоянию на 31 декабря 2008 г.

Используют этот счет только те фирмы, которые применяют ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций".

Сразу отметим, что малые предприятия применять этот документ не обязаны. Однако они могут это делать добровольно.

Отложенные налоговые обязательства появляются, когда расходы в бухгалтерском учете признают позже, чем в налоговом, а доходы - раньше.

Эти обязательства рассчитайте по формуле:

```
Отложенное налоговое =  Налогооблагаемая x Ставка налога на прибыль
    обязательство       временная разница
```

Налогооблагаемые временные разницы приводят к увеличению сумм налога на прибыль в последующих периодах. Они возникают, когда в бухучете прибыль получилась больше, нежели в налоговом. Это возможно, если:

- фирма начислила выручку от реализации товаров, но фактически деньги не получила (для тех, кто использует кассовый метод);

- сумма начисленных расходов (например, амортизации основных средств) в бухгалтерском учете меньше, чем в налоговом;

- есть отсрочка или рассрочка по уплате налога на прибыль.

Налогооблагаемые временные разницы рассчитайте по формуле:

```
Налогооблагаемая   Сумма данного вида расходов      Сумма данного вида
    временная    =   (доходов), признанная в    -  расходов (доходов),
     разница           налоговом учете за          признанная в бухучете
                        отчетный период              за тот же период
```

Пример. В IV квартале 2008 г. торговая фирма ЗАО "Актив" начислила на основные средства амортизацию в сумме 100 000 руб. При налогообложении прибыли амортизацию учитывают в сумме 300 000 руб. Выручка "Актива" составила 600 000 руб. (без НДС). Налогооблагаемая разница - 200 000 руб. (300 000 - 100 000).

Для упрощения примера предположим, что других затрат и операций у фирмы не было.

Бухгалтер "Актива" сделал записи:

Дебет 62 Кредит 90-1

- 600 000 руб. - отражена выручка;

Дебет 44 Кредит 02

- 100 000 руб. - отражены расходы, которые уменьшают облагаемую прибыль;

Дебет 90-2 Кредит 44

- 100 000 руб. - списаны расходы;

Дебет 90-9 Кредит 99

- 500 000 руб. (600 000 - 100 000) - отражен финансовый результат;

Дебет 99, субсчет "Налог на прибыль"

Кредит 68, субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

- 120 000 руб. (500 000 руб. x 24%) - начислен налог на прибыль по данным бухучета;

Дебет 02

Кредит 02, субсчет "Налогооблагаемые разницы"

- 200 000 руб. - отражена налогооблагаемая временная разница;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

Кредит 77

- 48 000 руб. (200 000 руб. x 24%) - уменьшен налог на прибыль (или отражено отложенное налоговое обязательство).

В балансе за 2008 г. по строке 515 указано отложенное налоговое обязательство в сумме 48 000 руб.

По мере уменьшения или полного погашения налогооблагаемых временных разниц надо делать проводки:

Дебет 02, субсчет "Налогооблагаемые разницы"

Кредит 02

- погашена временная налогооблагаемая разница;

Дебет 77

Кредит 68, субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

- уменьшена сумма отложенного налогового обязательства.

Если объект, по которому вы отразили отложенное налоговое обязательство, выбыл, то надо сделать проводку:

Дебет 77 Кредит 99

- списана сумма отложенного налогового обязательства.

Пример. В декабре 2008 г. ЗАО "Актив" продало станок. Сумма начисленной по нему амортизации к моменту выбытия составила:

- в бухгалтерском учете - 44 000 руб.;

- в налоговом учете - 50 000 руб.

Сумма отложенного налогового обязательства, числящаяся на счете 77 "Отложенные налоговые обязательства", по амортизационным отчислениям на этот объект - 6000 руб. (50 000 - 44 000).

При списании станка с баланса бухгалтер "Актива" должен сделать проводку:

Дебет 77 Кредит 99

- 6000 руб. - сумма отложенного налогового обязательства отнесена на прибыль отчетного периода.

Строка 520 "Прочие долгосрочные обязательства"

По данной строке баланса укажите сумму долгосрочных средств, привлеченных вашей фирмой, не поименованных в строках 510 "Займы и кредиты" и 515 "Отложенные налоговые обязательства", подлежащих погашению после 31 декабря 2008 г.

Строка 590 "Итого по разделу IV"

По строке 590 "Итого по разделу IV" бухгалтерского баланса приводится сумма значений, записанных в строках 510 "Заемные средства", а также 515 "Отложенные налоговые обязательства" и 520 "Прочие долгосрочные обязательства".

Раздел V. Краткосрочные обязательства

В этом разделе отразите суммы кредиторской задолженности (начисленной по банковским кредитам, займам, полученным от других предприятий, товарному кредиту, невыплаченной заработной плате и т.д.), которые организация должна погасить в течение 12 месяцев после отчетной даты.

В балансе краткосрочные обязательства укажите с учетом причитающихся к уплате процентов на конец отчетного года.

Строка 610 "Займы и кредиты"

При заполнении строки 610 используйте ПБУ 15/01 "Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию", а также Положение по ведению бухучета и отчетности (утв. Приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. N 34н).

В этом разделе баланса отразите остаток заемных средств, которые фирма получила на срок не более года и еще не вернула по состоянию на 31 декабря 2008 г. Порядок заполнения этой строки аналогичен порядку заполнения строки 510 баланса.

Краткосрочные кредиты банков и займы отразите на счете 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам". Лучше это делать раздельно.

Для этого к счету 66 откройте следующие субсчета:

- 66-1 "Расчеты по краткосрочным кредитам";
- 66-2 "Расчеты по краткосрочным займам".

При необходимости вы можете открыть аналитические счета второго порядка, например:

- 66-1-1 "Банковский кредит";
- 66-1-2 "Товарный кредит";
- 66-1-3 "Коммерческий кредит".

По строке 610 баланса укажите кредитовое сальдо счета 66 по состоянию на 31 декабря 2008 г.

Пример. ЗАО "Актив" в январе 2008 г. взяло в банке "Коммерческий" кредит в сумме 500 000 руб. на 90 дней. Кредит предназначен для пополнения оборотных средств. По договору проценты за кредит "Актив" платит банку при его погашении исходя из 20% годовых.

Бухгалтер "Актива" отразил получение банковского кредита проводкой:

Дебет 51 Кредит 66-1

- 500 000 руб. - получен кредит на пополнение оборотных средств.

Сумму процентов, подлежащих уплате банку, бухгалтер рассчитал так:

500 000 руб. x 20% : 366 дн. x 90 дн. = 24 590,16 руб.

На сумму процентов бухгалтер сделал проводку:

Дебет 91-2 Кредит 66-1

- 24 590,16 руб. - начислены проценты по кредиту.

В балансе за 2008 г. по строке 610 бухгалтер показал задолженность по займам и кредитам в сумме 524 590 руб. (500 000 + 24 590).

Строка 620 "Кредиторская задолженность"

В строку 620 впишите общую сумму кредиторской задолженности фирмы, не погашенную по состоянию на 31 декабря 2008 г. В балансе приведите ее расшифровку.

Так, отдельно укажите задолженность:

- перед поставщиками и подрядчиками (строка 621);
- перед персоналом фирмы (строка 622);
- перед государственными внебюджетными фондами (строка 623);
- по налогам и сборам (строка 624);
- перед прочими кредиторами (строка 625).

По строке 620 отразите сумму строк с 621 по 625.

Строка 621 "Поставщики и подрядчики"

Здесь укажите задолженность перед поставщиками и подрядчиками за поступившие и неоплаченные материальные ценности (выполненные работы, оказанные услуги). Эту задолженность отражают по кредиту счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

По строке 621 запишите кредитовое сальдо по этому счету на конец 2008 г.

Как формируют задолженность

Задолженность перед поставщиком возникает после оприходования материальных ценностей (приемки выполненных работ, оказанных услуг).

Пример. В 2008 г. ЗАО "Актив" приобрело материалы на сумму 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.). На конец 2008 г. материалы оплачены не были.

Бухгалтер "Актива" сделал проводки:

Дебет 10 Кредит 60

- 100 000 руб. (118 000 - 18 000) - оприходованы материалы;

Дебет 19 Кредит 60

- 18 000 руб. - учтен НДС по материалам (на основании счета-фактуры поставщика).

По строке 621 баланса "Актива" за 2008 г. бухгалтер указал кредиторскую задолженность перед поставщиком в размере 118 000 руб.

Если у вас возникла задолженность в иностранной валюте или в условных денежных единицах, то пересчитайте ее в рубли по официальному курсу Банка России или по курсу, установленному в договоре, на день отражения задолженности в бухучете. Такой пересчет сделайте также:

- при погашении или списании задолженности;
- при составлении отчетности.

Если курс валюты на дату оплаты материальных ценностей или дату составления отчетности будет выше, чем на день их оприходования или предыдущую отчетную дату, то появится отрицательная курсовая разница.

На ее сумму увеличьте задолженность перед поставщиком.

Если курс валюты на дату оплаты или дату составления отчетности будет ниже, чем на день оприходования ценностей (работ, услуг) или предыдущую отчетную дату, то возникнет положительная курсовая разница.

На ее сумму уменьшите задолженность перед поставщиком.

Курсовые разницы в бухгалтерском учете включите в состав прочих доходов или расходов.

В бухучете курсовые разницы отражайте так:

Дебет 60 (76) Кредит 91-1

- отражена положительная курсовая разница;

Дебет 91-2 Кредит 60 (76)

- отражена отрицательная курсовая разница.

Иногда фирмы оплачивают товары (работы, услуги) в рассрочку.

Иначе говоря, фирме предоставляют коммерческий кредит.

Плата за такой кредит может быть установлена двумя способами:

- в виде увеличения цены на соответствующие товары (работы, услуги);
- в процентах от стоимости товаров (работ, услуг).

Согласно п. 23 Положения по ведению бухучета и отчетности, проценты по коммерческому кредиту, полученному при покупке имущества, включают в его балансовую стоимость. На их сумму увеличится кредиторская задолженность перед поставщиками по оплате товаров (работ, услуг).

Проценты за отсрочку платежа продавец включает в выручку от продажи товаров.

Значит, если купленные товары облагаются НДС, то налог нужно платить и с суммы процентов. У покупателей товаров такой НДС подлежит вычету. Но для этого продавец товаров должен указать налог по процентам в счете-фактуре.

Если вы расплатились с поставщиком собственным векселем, то задолженность перед ним считают непогашенной. Ее сумму также запишите по строке 621.

Для учета задолженности, оформленной векселем, откройте к счету 60 отдельный субсчет "Векселя выданные". Выдачу векселя отразите записями:

Дебет 08 (10, 41...) Кредит 60

- оприходованы приобретенные материальные ценности;

Дебет 19 Кредит 60

- отражен НДС по приобретенным материальным ценностям;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"

Кредит 19

- принят к вычету НДС;

Дебет 60

Кредит 60, субсчет "Векселя выданные"

- выдан вексель в оплату полученных ценностей;

Дебет 60, субсчет "Векселя выданные"

Кредит 50 (51, 52, 55...)

- погашена задолженность по векселю, выданному поставщику.

Разница между номинальной стоимостью векселя и суммой задолженности перед поставщиком является процентом по векселю за отсрочку платежа.

Эту разницу включите в фактическую цену приобретенных материальных ценностей и увеличьте на нее кредиторскую задолженность перед поставщиком.

Пример. В 2008 г. ООО "Сатурн" приобрело у ЗАО "Юпитер" материалы на сумму 11 800 руб. (в том числе НДС - 1800 руб.) с отсрочкой платежа на 2 месяца. В счет оплаты материалов "Сатурн" выдал продавцу товарный вексель номинальной стоимостью 12 980 руб.

В учете "Сатурна" бухгалтер отразил эту операцию так:

Дебет 10 Кредит 60

- 10 000 руб. - оприходованы материалы, в оплату которых выдан вексель;

Дебет 19 Кредит 60

- 1800 руб. - отражен НДС по материалам;

Дебет 60

Кредит 60, субсчет "Векселя выданные"

- 11 800 руб. - задолженность оформлена векселем;

Дебет 10

Кредит 60, субсчет "Векселя выданные"

- 1000 руб. (12 980 - 11 800 - 180) - отражена сумма превышения номинала векселя над стоимостью материалов (без НДС);

Дебет 19

Кредит 60, субсчет "Векселя выданные"

- 180 руб. - учтен НДС с суммы превышения.

На конец 2008 г. задолженность погашена не была. Поэтому в балансе "Сатурна" за год по строке 621 бухгалтер отразил кредиторскую задолженность перед поставщиком в сумме 12 980 руб. (10 000 + 1800 + 1000 + 180).

Принять к вычету "входной" НДС по товарам (работам, услугам), в счет оплаты которых был выдан собственный вексель, можно сразу после того, как вы их оприходовали.

По строке 621 укажите также сумму авансов, полученных в счет предстоящей поставки товаров (работ, услуг) и не погашенных по состоянию на 31 декабря 2008 г.

Как списывают задолженность

Если вы не погасите кредиторскую задолженность перед поставщиком, то ее придется списать. Сделать это нужно в двух случаях:

- когда по задолженности истек срок исковой давности (три года с момента, как вы должны были заплатить поставщику по договору);
- если фирме стало известно о том, что кредитор ликвидирован.

Сумму списанной кредиторской задолженности включите в состав внереализационных доходов. НДС по неоплаченным материальным ценностям (работам, услугам) включите в состав внереализационных расходов (п. 14 ст. 265 НК РФ), если его не приняли к вычету раньше.

Эти правила применяют в налоговом учете. В бухгалтерском учете речь идет о прочих доходах и расходах:

Дебет 60 Кредит 91-1

- списана кредиторская задолженность с истекшим сроком исковой давности;

Дебет 91-2 Кредит 19

- списана сумма НДС, если она не была принята к вычету.

После списания задолженности ее сумму в балансе не отражают.

Когда долг списывать выгодно

Сумма списанной кредиторской задолженности увеличивает налогооблагаемую прибыль фирмы. Поэтому списать задолженность выгоднее в том налоговом периоде, когда у фирмы есть убытки и они больше размера задолженности. Тогда налог на прибыль с суммы задолженности фирме платить не придется.

Пример. На начало I квартала 2008 г. у ООО "Пассив" числится кредиторская задолженность по полученным, но не оплаченным товарам, срок исковой давности которой в этом квартале истекает. Сумма задолженности составляет 59 000 руб. (в том числе НДС, который должен быть перечислен поставщику, - 9000 руб.). Фирма определяет выручку для расчета налога на прибыль по методу начисления. Налог платится ежеквартально.

Предположим, что по итогам года фирма получила убыток в сумме 120 000 руб. (без учета списанной задолженности). Бухгалтер "Пассива" списал задолженность по истечении срока исковой давности и сделал следующие проводки:

Дебет 60 Кредит 91-1

- 59 000 руб. - списана кредиторская задолженность с истекшим сроком исковой давности;

Дебет 91-2 Кредит 19

- 9000 руб. - списана сумма НДС, которая должна была быть перечислена поставщику.

Поскольку задолженность списана, ее не надо отражать в балансе "Пассива" за 2008 г.

После списания кредиторской задолженности убыток фирмы составил 70 000 руб. (120 000 - 59 000 + 9000). Налог на прибыль "Пассиву" платить не надо.

Когда долг списывать невыгодно

Невыгодно списывать кредиторскую задолженность, если в текущем налоговом периоде ваша фирма получила прибыль или убыток, сумма которого значительно меньше размера долга.

Списав кредиторскую задолженность, вы увеличите налогооблагаемую прибыль. В этой ситуации лучше продлить срок исковой давности. Его отсчитывают с последнего дня, в который вы должны были рассчитаться с поставщиком по договору. Если такая дата в договоре не установлена, срок исковой давности считают с момента перехода права собственности на товар от продавца к покупателю. Это установлено ст. 200 Гражданского кодекса.

Чтобы прервать срок исковой давности и начать отсчитывать его снова, поставщик должен обратиться в суд с иском к должнику. В этом случае срок исковой давности прерывается в тот день, когда суд принял исковое заявление. Кроме того, срок исковой давности прерывается, если вы признали за собой долг.

Подтвердить это нужно письменно, прислав письмо или акт сверки расчетов поставщику. Подтверждением будет и перечисление поставщику хоть какой-то суммы денег. В этом случае фирма-должник кредиторскую задолженность списывать не должна.

Строка 622 "Задолженность перед персоналом организации"

По этой строке показывают задолженность фирмы перед работниками по начисленной и невыплаченной заработной плате. Иными словами, отразите здесь кредитовое сальдо по счету 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" по состоянию на 31 декабря 2008 г. По кредиту счета 70 начисляют не только зарплату, но и премии, материальную помощь, а также пособия по временной нетрудоспособности.

Как начислить зарплату и другие выплаты

При начислении зарплаты работникам основного, вспомогательного или обслуживающего производства сделайте проводку:

Дебет 20 (23, 29) Кредит 70

- начислена зарплата работнику основного (вспомогательного, обслуживающего) производства.

Если вы начисляете зарплату общепроизводственному или управленческому персоналу, отразите это так:

Дебет 25 (26) Кредит 70

- начислена зарплата общепроизводственному (управленческому) персоналу.

Зарплату сотрудникам, занятым продажей готовой продукции или товаров, начисляйте проводкой:

Дебет 44 Кредит 70

- начислена зарплата работникам, занятым сбытом.

Если ваша фирма ведет строительство для собственных нужд или проводит реконструкцию (модернизацию, достройку и т.п.) основных средств, то зарплату работникам начисляйте по счету 08 "Вложения во внеоборотные активы":

Дебет 08 Кредит 70

- начислена зарплата работникам, занятым в строительстве (реконструкции) основных средств предприятия.

Если ваша фирма получает прочие доходы (например, сдает имущество в аренду), которые требуют трудовых затрат, то работникам, обеспечивающим получение таких доходов, начислите зарплату проводкой:

Дебет 91-2 Кредит 70

- начислена заработная плата работникам организации, занятым в процессе получения прочих доходов.

Пример. ООО "Пассив" занимается производством. За декабрь 2008 г. фирма начислила работникам основного производства зарплату в сумме 300 000 руб. Кроме того, "Пассив" сдает часть помещений в аренду. Этот вид деятельности не является для него обычным.

Согласно договору аренды, "Пассив" обязан охранять эти помещения. Зарплата сторожам начислена в сумме 10 000 руб.

В учете бухгалтер сделал записи:

Дебет 20 Кредит 70

- 300 000 руб. - начислена зарплата рабочим;

Дебет 91-2 Кредит 70

- 10 000 руб. - начислена зарплата сторожам.

В балансе "Пассива" на конец 2008 г. по строке 622 отражена задолженность перед работниками в сумме 310 000 руб. (300 000 + 10 000).

В некоторых случаях фирмы оплачивают работникам неотработанное время.

К таким выплатам, в частности, относятся:

- отпускные;
- пособия по временной нетрудоспособности.

Задолженность фирмы по таким выплатам, не погашенную по состоянию на 31 декабря 2008 г., также отразите по строке 622 "Задолженность перед персоналом организации" баланса.

При расчете больничного руководствуйтесь Положением об особенностях порядка исчисления пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам гражданам, подлежащим обязательному социальному страхованию (утв. Постановлением Правительства РФ от 15 июня 2007 г. N 375), и Федеральным законом от 29 декабря 2006 г. N 255-ФЗ.

Пособие по временной нетрудоспособности выплачивают в следующих случаях:

- работник заболел;
- работник получил травму, повлекшую утрату трудоспособности;
- работник пострадал в результате несчастного случая на производстве или получил профессиональное заболевание;
- работник находился на долечивании в санаторно-курортном учреждении непосредственно после стационара по направлению медучреждения;
- заболел член семьи работника, и нужно за ним ухаживать;
- работник временно переведен на другую работу в связи с профзаболеванием;
- работник помещен в стационар протезно-ортопедического предприятия для протезирования;
- работник находился на карантине.

Основанием для назначения и выплаты пособия по временной нетрудоспособности является больничный лист (листок нетрудоспособности).

При утере этого листка пособие платят на основании его дубликата.

Право на получение пособия наступает с того дня, когда работник приступил к своим служебным обязанностям.

Если работник заболел в день увольнения, то пособие ему платят в общем порядке.

Работник должен представить больничный лист администрации фирмы в первый день выхода на работу после болезни. Если он не сделал это вовремя, то за ним сохраняют право получения пособия в течение шести месяцев со дня выхода на работу.

Пособие выплачивают за календарные дни, приходящиеся на период нетрудоспособности работника. При этом нерабочие праздничные дни не исключают.

Обратите внимание: пособие за первые два дня болезни работника выплачивается за счет фирмы, а с третьего дня - за счет ФСС (п. 2 ст. 3 Федерального закона от 29 декабря 2006 г. N 255-ФЗ). Пособие с первого дня болезни выплачивают за счет средств ФСС РФ в случаях:

- ухода за больным членом семьи;
- при карантине работника, а также его ребенка в возрасте до 7 лет, если он посещает дошкольное образовательное учреждение; при карантине другого члена семьи, если он признан недееспособным;
- протезирования работника по медицинским показаниям в стационарном специализированном учреждении;
- долечивания работника в санаторно-курортных учреждениях на территории Российской Федерации после стационарного лечения.

Пример. Работник ЗАО "Актив" Яковлев К.Б. болел с 11 по 20 апреля. Яковлев представил в бухгалтерию листок нетрудоспособности. Пособие выплачивается за календарные дни. При этом не имеет значения, что какие-то дни приходятся на субботу и воскресенье.

Работнику должно быть оплачено 10 календарных дней нетрудоспособности (из них два дня - за счет фирмы).

Если нетрудоспособность работника наступила в результате бытовой травмы, то пособие выплачивается в том же порядке - за все дни нетрудоспособности. Если работник заболел в день увольнения или во время очередного ежегодного отпуска, то пособие ему выплачивают в общем порядке. Если нетрудоспособность наступила, когда работник находился в отпуске без сохранения зарплаты, то пособие не выплачивают. Если нетрудоспособность продолжалась и после такого отпуска, то пособие выплачивают начиная с того дня, когда работник должен был приступить к работе. Если сотрудник работает у нескольких работодателей, пособия назначаются и выплачиваются ему каждым работодателем. Пособие может выплачиваться и при болезни членов семьи работника. При болезни взрослого члена семьи листок выдается не более чем на семь календарных дней по каждому случаю заболевания. При болезни ребенка листок выдают:

- при уходе за ребенком до семи лет - на все время лечения ребенка;
- при уходе за ребенком от семи до 15 лет - на 15 календарных дней;
- по уходу за ребенком старше 15 лет - не более чем на семь календарных дней по каждому случаю заболевания.

Размер пособия зависит от страхового стажа работника. Пособие по временной нетрудоспособности выдается в размере: 100, 80, 60 и 50 процентов заработка. Правом на пособие в размере 100 процентов заработка обладают: работники, получившие профессиональные заболевания или производственные травмы; работники, имеющие страховой стаж более восьми лет. Пособие в размере 80 процентов заработка выдают работникам, имеющим страховой трудовой стаж от пяти до восьми лет. Пособие в размере 60 процентов заработка выдают работникам: имеющим страховой стаж до пяти лет; получившим заболевание или травму в течение 30 дней после прекращения работы по трудовому договору (выплачивается работодателем по последнему месту работы или территориальным органом Фонда социального страхования по месту регистрации этого работодателя). Пособие в размере 50 процентов заработка выплачивают по уходу за

больным ребенком до 15 лет при амбулаторном лечении с 11-го календарного дня. Оплата первых 10 календарных дней производится в размере 100, 80 или 60 процентов заработка в зависимости от страхового стажа. Работники, у которых страховой стаж менее шести месяцев, имеют право на пособие в размере одного МРОТ.

Пособие выплачивают в зависимости от страхового стажа в размере 100, 80 или 60 процентов:

- при уходе за ребенком в возрасте до трех лет и за ребенком-инвалидом до 16 лет;
- при уходе за ребенком до 15 лет в условиях стационарного лечения;
- при уходе за больным членом семьи старше 15 лет в условиях амбулаторного лечения.

Если заболел ребенок в возрасте от семи до 15 лет, пособие выплачивается за 15 календарных дней по каждому больничному, но не более чем за 45 дней в году. При уходе за ребенком младше семи лет пособие выплачивают за все время нетрудоспособности, но не более чем за 60 дней в году, в исключительных случаях до 90 дней в году. Алгоритм расчета пособия таков:

1. Суммируют выплаты, предусмотренные системой оплаты труда, на которые начислялся ЕСН к уплате в ФСС РФ, за 12 календарных месяцев, предшествовавших моменту наступления временной нетрудоспособности.

2. Рассчитывают сумму среднего дневного заработка. Для этого сумму выплат в расчетном периоде делят на количество календарных дней, за которые производились эти выплаты.

3. Рассчитывают размер дневного пособия. Для этого умножают сумму среднего дневного заработка на процент, определяемый в зависимости от страхового стажа работника или других условий, установленных ст. 7 Закона N 255-ФЗ.

4. Определяют сумму пособия. Для этого размер дневного пособия умножают на количество календарных дней, приходящихся на время болезни.

5. Сравнивают рассчитанную сумму больничных с максимальным размером пособия, который установлен законодательством на текущий год. Если рассчитанная величина превышает максимально допустимую сумму, то пособие выплачивают в размере, установленном законодательством.

Расчетный период для оплаты больничного - 12 календарных месяцев (с 1-го по 30-е (31-е) число) соответствующего месяца включительно), предшествующих болезни. Если работник отработал менее 12 месяцев, то все расчеты надо вести исходя из заработной платы, начисленной в этом периоде. Если сотрудник заболел в том же месяце, когда устроился на фирму, то этот месяц и надо считать расчетным периодом. Но сотруднику у которого страховой стаж менее шести месяцев, пособие по болезни должно быть выплачено в размере, не превышающем 1 МРОТ (2300 руб., а с 1 января 2009 г. - 4330 руб.) за полный календарный месяц, с учетом районных коэффициентов.

После того как вы определили расчетный период, надо рассчитать сумму выплат за него. В расчете пособия участвуют выплаты, предусмотренные Положением, которое утверждено Постановлением Правительства РФ от 15 июня 2007 г. N 375: заработная плата всех видов; надбавки и доплаты к тарифным ставкам (должностным окладам); выплаты, связанные с условиями труда, в том числе повышенная оплата труда на тяжелых работах, работах с вредными и (или) опасными условиями труда, за работу в ночное время, оплата работы в выходные и нерабочие праздничные дни, оплата сверхурочной работы; премии и вознаграждения, включая вознаграждение по итогам работы за год и единовременное вознаграждение за выслугу лет; другие начисления, которые предусмотрены системой оплаты труда на предприятии.

Пример. Работник ООО "Пассив" Петров болел с 21 по 28 марта текущего года. За расчетный период в 12 месяцев (с марта прошлого года по февраль текущего) Петров получил: зарплату в общей сумме 140 000 руб., ежеквартальные премии за производственные результаты на общую сумму 22 000 руб., единовременную материальную помощь в связи со смертью члена семьи - 6000 руб., премию к Новому году - 12 000 руб. Выплаты, которые предусмотрены системой оплаты труда и которые были включены в базу по ЕСН:

- зарплата - 140 000 руб.;
- ежеквартальные премии - 22 000 руб.

Выплаты, которые не предусмотрены системой оплаты труда и которые не были учтены при расчете ЕСН:

- единовременная матпомощь - 6000 руб.,
- премия к Новому году - 12 000 руб.

Заработок Петрова, учитываемый при выплате пособия, составит 162 000 руб. (140 000 + 22 000).

Если в расчетном периоде нет начислений, то пособие надо посчитать исходя из установленной тарифной ставки или должностного оклада (денежного вознаграждения) работника, но только если его общий страховой стаж составляет не менее шести месяцев.

В расчетный период входят все календарные дни, за которые начислялись выплаты, участвующие в расчете пособия.

Среднедневной заработок сотрудника надо рассчитать по формуле:

```
Среднедневной = Выплаты работнику за : Количество календарных дней в
  заработок       расчетный период          расчетном периоде
```

Повышение зарплаты при расчете пособия надо учитывать с даты, когда сотруднику фактически подняли оклад.

Премии, которые были выплачены работнику в расчетном периоде более чем за месяц, надо учитывать при расчете среднего заработка в полной сумме.

При этом не зависит, за какой период была выплачена премия.

Главное, чтобы месяц, когда премия была начислена, входил в расчетный период. Но ежемесячные премии при расчете среднего заработка надо включать в зарплату того месяца, за который они начислены.

Пример. Работник ООО "Актив" Сидоров А.П. болел со 2 по 5 июля 2008 г. Расчетный период - с 1 июля 2007 г. по 30 июня 2008 г.

В это время работник с 7 по 27 августа 2007 г. находился в отпуске. То есть расчетный период отработан им не полностью.

За расчетный период Сидорову начислено 4 квартальные премии, и одна из них - в июле 2007 г. - за II квартал 2007 г. Кроме того, в январе 2008 г. Сидоров получил премию по итогам работы в 2007 г.

В этом случае при расчете пособия по временной нетрудоспособности должны быть учтены все выплаченные премии, так как начислены в рамках расчетного периода.

Причем в полном объеме - несмотря на то что Сидоров в августе 2007 г. был в отпуске, то есть не отработал расчетный период полностью.

Если работник какие-то месяцы расчетного периода отработал не полностью, например находился на больничном, то из расчетного периода надо исключить как начисленную сумму пособия по временной нетрудоспособности, так и само время болезни.

Сумма пособия не должна превышать за полный календарный месяц 17 250 руб. плюс районный коэффициент.

Иначе говоря, если рассчитанная сумма больничных оказалась больше 17 250 руб., то выплатить работнику нужно именно 17 250 руб. плюс районный коэффициент (Письмо ФСС РФ от 18 февраля 2002 г. N 02-18/05/1136)

При работе у нескольких работодателей получить пособие в пределах 17 250 руб. работник может по каждому месту работы.

Пособие по болезни в размере 1 МРОТ (2300 руб., а с 1 января 2009 г. - 4330 руб.) должно выплачиваться только тем людям, у которых страховой стаж не более шести месяцев.

Более подробно о пособиях по временной нетрудоспособности, пособиях гражданам, имеющим детей, а также о возмещении ущерба при несчастном случае на производстве читайте в бераторе "Практическая бухгалтерия", раздел "Расчеты с персоналом".

Фирмы также выплачивают работникам отпускные. Их начисляйте, исходя из среднего заработка сотрудника.

Общий порядок расчета среднего заработка при оплате отпуска установлен в ст. 139 Трудового кодекса.

А его особенности утвердило Правительство РФ Постановлением от 24 декабря 2007 г. N 922.

Средний дневной заработок для оплаты отпусков и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска определяют за последние 12 календарных месяцев, разделив сумму начисленной зарплаты на 12 и на 29,4.

Для расчета среднедневного заработка определите расчетный период и сумму выплат, которую получил работник в этом периоде.

В коллективном договоре (локальном нормативном акте) можно предусмотреть и иные периоды для расчета средней зарплаты, если это не ухудшает положения работников (ст. 139 ТК РФ).

Если сотрудник не отработал в расчетном периоде ни одного дня (например, из-за болезни), то расчетный период равен 12 месяцам, предшествующим тому периоду, в котором он не работал.

После определения расчетного периода рассчитайте сумму выплат за этот период работнику, уходящему в отпуск.

При расчете средней зарплаты учитывают все предусмотренные системой оплаты труда виды выплат на фирме независимо от источников. Их конкретный перечень установлен п. 2 Положения об особенностях исчисления среднего заработка (утв. Постановлением Правительства РФ от 24 декабря 2007 г. N 922).

В расчет среднего заработка включите:

- зарплату, начисленную работнику по тарифной ставке, должностному окладу, по сдельным расценкам, в процентах от выручки организации;
- зарплату, выданную в неденежной форме;
- комиссионное вознаграждение;
- гонорар работников редакций газет, журналов, иных средств массовой информации, искусства, состоящих в списочном составе фирмы;
- разницу в должностных окладах работников, перешедших на нижеоплачиваемую работу (должность);
- надбавки и доплаты (за классность, квалификационный разряд, выслугу лет, совмещение профессий и т.п.);
- компенсации, связанные с режимом работы и условиями труда (обусловленные районным регулированием, доплаты за работу во вредных и тяжелых условиях труда, в ночное время, при многосменном режиме, в выходные и праздничные дни и сверхурочно);
- премии и вознаграждения (в том числе годовые и за выслугу лет);
- другие выплаты, предусмотренные системой оплаты труда.

Заметьте, что деньги, выданные работникам не за труд (дивиденды по акциям, проценты по вкладам, страховые выплаты, материальная помощь, кредиты и др.), в расчет среднего заработка не включают.

Подробнее об этих выплатах читайте в бераторе "Выплаты физическим лицам" (том III).

Если в вашей организации предусмотрена система премирования, то премию начисляют:

- за счет расходов по обычным видам деятельности;
- за счет нераспределенной прибыли организации;
- за счет прочих расходов.

В первом случае отражайте ее так:

Дебет 20 (23, 25, 26, 29, 44) Кредит 70

- начислена премия работникам фирмы.

Во втором и третьем случаях премию начисляйте в том же порядке, что и материальную помощь.

Материальную помощь выдают за счет нераспределенной прибыли, если есть решение учредителей.

В этом случае сделайте запись:

Дебет 84 Кредит 70

- начислена материальная помощь работнику организации.

Если такого решения нет, то материальную помощь включите в состав прочих расходов. Для этого сделайте запись:

Дебет 91-2 Кредит 70

- начислена материальная помощь работнику фирмы.

Пример. В декабре 2008 г. ООО "Пассив" начислило премию сотрудникам:

- за счет нераспределенной прибыли - в сумме 20 000 руб.;
- за счет прочих расходов - в сумме 40 000 руб.

В учете сделаны записи:

Дебет 84 Кредит 70

- 20 000 руб. - начислена премия работникам фирмы за счет прибыли;

Дебет 91-2 Кредит 70

- 40 000 руб. - начислена премия работникам за счет прочих расходов.

В балансе "Пассива" на конец 2008 г. по строке 622 должна быть отражена задолженность перед работниками в сумме 60 000 руб. (20 000 + 40 000).

Как провести удержания из заработка

Из заработной платы сотрудников производят различные удержания. Так, сумму зарплаты, которую работник получит на руки, уменьшают:

- на сумму налога на доходы физлиц;
- на суммы, подлежащие уплате в Фонд социального страхования (например, часть стоимости путевок, приобретенных за счет средств ФСС);
- на суммы, ранее выданные под отчет и не возвращенные работником в срок;
- на суммы алиментов;
- на суммы материального ущерба, нанесенного сотрудником фирме, и т.д.

Все удержания из зарплаты уменьшают задолженность перед работниками, которую указывают по строке 622 баланса.

Сумму НДФЛ, которая удержана из зарплаты работника, отразите проводкой:

Дебет 70

Кредит 68, субсчет "Расчеты по налогу на доходы физических лиц"

- удержан НДФЛ из зарплаты работника.

Если из зарплаты удержаны суммы, подлежащие уплате в ФСС, то в учете сделайте запись:

Дебет 70

Кредит 69, субсчет "Расчеты по социальному страхованию"

- удержана из зарплаты сотрудника часть стоимости путевки.

Вы можете выдать своему работнику деньги под отчет. Если у него остались неизрасходованные средства, то он должен вернуть их в кассу фирмы. Если же остаток подотчетных сумм зачтен в счет зарплаты, сделайте проводку:

Дебет 70 Кредит 71

- выданные работнику подотчетные суммы зачтены в счет зарплаты.

Нередко при инвентаризации обнаруживают недостачу материально-производственных запасов. Если она превышает нормы естественной убыли, то ее возмещают за счет материально ответственных лиц. Сумму недостачи можно удержать из заработной платы работника.

На сумму недостачи (материального ущерба) сделайте проводку:

Дебет 70 Кредит 73

- удержаны из зарплаты работника суммы материального ущерба.

Пример. ООО "Пассив" занимается производством. В декабре 2008 г. была начислена зарплата рабочим фирмы в сумме 270 000 руб. Из зарплаты произведены следующие удержания:

- суммы налога на доходы физлиц - 35 100 руб.;
- суммы, ранее выданные под отчет, - 1000 руб.;
- суммы недостач, выявленные в ходе инвентаризации, - 3120 руб.

Бухгалтер "Пассива" сделал проводки:
Дебет 20 Кредит 70
- 270 000 руб. - начислена зарплата рабочим основного производства;
Дебет 70
Кредит 68, субсчет "Расчеты по налогу на доходы физических лиц"
- 35 100 руб. - удержан НДФЛ;
Дебет 70 Кредит 71
- 1000 руб. - удержаны средства, ранее выданные под отчет;
Дебет 70 Кредит 73
- 3120 руб. - удержана сумма недостач.
В балансе за 2008 г. по строке 622 бухгалтер отразил долг "Пассива" перед работниками в сумме 230 780 руб. (270 000 - 35 100 - 1000 - 3120).

Строка 623 "Задолженность перед государственными внебюджетными фондами"

По строке 623 баланса отразите сумму задолженности перед фондами государственного социального страхования (Пенсионным фондом, Фондом социального страхования, фондами обязательного медицинского страхования) по начисленному единому социальному налогу, взносам на обязательное пенсионное страхование и страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний, не погашенную на 31 декабря 2008 г.

Сумму начисленного единого социального налога (ЕСН) учитывают на счете 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению".

К счету 69 откройте субсчета:

- 69-1 "Расчеты по социальному страхованию" - для учета расчетов по ЕСН, перечисляемому в Фонд социального страхования;
- 69-2 "Расчеты по пенсионному обеспечению" - для учета расчетов по обязательному пенсионному страхованию;
- 69-3 "Расчеты по обязательному медицинскому страхованию" - для учета расчетов по ЕСН, перечисляемому в Федеральный и территориальный фонды обязательного медицинского страхования.

В ФСС зачисляют как ЕСН, так и взносы на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Поэтому субсчет 69-1 разбивают на два субсчета второго порядка:

- 69-1-1 "Расчеты с Фондом социального страхования по единому социальному налогу";
- 69-1-2 "Расчеты с Фондом социального страхования по взносам на социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний".

Для учета расчетов по обязательному пенсионному страхованию субсчет 69-2 разбейте на два субсчета второго порядка:

- 69-2-1 "Расчеты по страховой части трудовой пенсии";
- 69-2-2 "Расчеты по накопительной части трудовой пенсии".

Для учета расчетов с фондами обязательного медицинского страхования субсчет 69-3 также разделите на два субсчета второго порядка:

- 69-3-1 "Расчеты с Федеральным фондом обязательного медицинского страхования";
- 69-3-2 "Расчеты с территориальным фондом обязательного медицинского страхования".

По строке 623 "Задолженность перед государственными внебюджетными фондами" укажите кредитовое сальдо по счету 69, не погашенное по состоянию на 31 декабря 2008 г.

Как начислить ЕСН и взносы в Пенсионный фонд

Для расчета ЕСН и взносов в ПФР руководствуйтесь гл. 24 "Единый социальный налог" Налогового кодекса и Федеральным законом от 15 декабря 2001 г. N 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации".

Суммы начисленного ЕСН отразите по дебету тех же счетов учета расходов, на которых отражено начисление зарплаты работникам вашей фирмы.

Для этого сделайте записи:
Дебет 20 (23, 25, 26, 29...) Кредит 69-1-1
- начислен ЕСН, перечисляемый в ФСС;
Дебет 20 (23, 25, 26, 29...) Кредит 69-3-1
- начислен ЕСН, перечисляемый в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования;
Дебет 20 (23, 25, 26, 29...) Кредит 69-3-2
- начислен соцналог, перечисляемый в территориальный фонд обязательного медицинского страхования;
Дебет 20 (23, 25, 26, 29...)
Кредит 68, субсчет "Расчеты по ЕСН"
- начислен ЕСН, перечисляемый в федеральный бюджет.

В счет уплаты ЕСН в федеральный бюджет засчитывают пенсионные взносы. При этом делают проводки:

Дебет 68, субсчет "Расчеты по ЕСН"
Кредит 69-2-1
- начисленные взносы по страховой части трудовой пенсии зачтены в счет уплаты ЕСН в федеральный бюджет;
Дебет 68, субсчет "Расчеты по ЕСН"
Кредит 69-2-2
- начисленные взносы по накопительной части трудовой пенсии зачтены в счет уплаты ЕСН в федеральный бюджет.

Пример. ООО "Пассив" занимается производством. В декабре 2008 г. была начислена зарплата работникам, занятым в основном производстве, в сумме 15 000 руб.

Единый соцналог на фирме начисляют по ставке 26%, в том числе 20% - в федеральный бюджет, 2,9% - в Фонд социального страхования, 1,1% - в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и 2% - в территориальный фонд обязательного медицинского страхования. Взносы на обязательное пенсионное страхование начисляют по ставке 14%, в том числе 8% - страховая часть и 6% - накопительная.

Для упрощения примера порядок начисления взносов на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний мы пока не рассматриваем.

Бухгалтер "Пассива" сделал проводки:
Дебет 20 Кредит 70
- 15 000 руб. - начислена зарплата рабочим основного производства;
Дебет 20 Кредит 69-1-1
- 435 руб. (15 000 руб. х 2,9%) - начислен ЕСН, подлежащий уплате в ФСС;
Дебет 20 Кредит 69-3-1
- 165 руб. (15 000 руб. х 1,1%) - начислен ЕСН, подлежащий уплате в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования;
Дебет 20 Кредит 69-3-2
- 300 руб. (15 000 руб. х 2%) - начислен ЕСН, подлежащий уплате в территориальный фонд обязательного медицинского страхования;
Дебет 20
Кредит 68, субсчет "Расчеты по ЕСН"
- 3000 руб. (15 000 руб. х 20%) - начислен ЕСН, подлежащий уплате в федеральный бюджет;
Дебет 68, субсчет "Расчеты по ЕСН"
Кредит 69-2-1
- 1200 руб. (15 000 руб. х 8%) - начисленные взносы по страховой части трудовой пенсии зачтены в счет уплаты ЕСН в федеральный бюджет;
Дебет 68, субсчет "Расчеты по ЕСН"
Кредит 69-2-2
- 900 руб. (15 000 руб. х 6%) - начисленные взносы по накопительной части трудовой пенсии зачтены в счет уплаты ЕСН в федеральный бюджет.

По строке 623 годового баланса "Пассива" бухгалтер указал задолженность в сумме 3000 руб. (435 + 165 + 300 + 1200 + 900).

Если фирма строит для себя или проводит реконструкцию основных средств, то ЕСН с зарплаты сотрудников, занятых на этих работах, начисляют в корреспонденции со счетом 08 "Вложения во внеоборотные активы". Для этого в учете сделайте запись:
Дебет 08
Кредит 69-1-1 (69-3-1, 69-3-2, 68, субсчет "Расчеты по ЕСН")
- начислен единый социальный налог с зарплаты работников, занятых на строительстве объекта основных средств.

Если фирма выполняет работы, доходы от которых считают прочими, то начисленную сотрудникам зарплату также облагают единым соцналогом. Начислите его проводкой:
Дебет 91-2
Кредит 69-1-1 (69-3-1, 69-3-2, 68, субсчет "Расчеты по ЕСН")
- начислен ЕСН с зарплаты работников, занятых в процессе получения прочих доходов.

Перечисление авансовых взносов во внебюджетные фонды учитывайте по дебету соответствующих субсчетов счета 69:
Дебет 69-1-1 Кредит 51
- перечислен ЕСН в Фонд социального страхования;
Дебет 69-2-1 Кредит 51
- перечислены взносы по страховой части трудовой пенсии в Пенсионный фонд;
Дебет 69-2-2 Кредит 51
- перечислены взносы по накопительной части трудовой пенсии в Пенсионный фонд;
Дебет 69-3-1 Кредит 51
- перечислен ЕСН в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования;
Дебет 69-3-2 Кредит 51
- перечислен ЕСН в территориальный фонд обязательного медицинского страхования.

Сумму ЕСН, подлежащую зачислению в ФСС, уменьшите на расходы по государственному социальному страхованию работников (например, на оплату больничных листов). Разницу между авансовыми платежами и налогом, рассчитанным по итогам года, перечислите в соответствующие внебюджетные фонды и федеральный бюджет.

Если авансовые платежи и расходы на социальное страхование больше суммы начисленного налога, то эту разницу фирме вернут или засчитают в счет предстоящих платежей по налогу.

Как начислить взнос на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний

Взносы на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний начисляют по дебету тех же счетов бухучета, на которых отражено начисление зарплаты работникам фирмы.

Для этого сделайте записи:

Дебет 08 (20, 23, 25, 26, 28, 29...) Кредит 69-1-2

- начислены взносы на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний.

Перечисление взносов оформите записью:

Дебет 69-1-2 Кредит 51

- перечислены в ФСС взносы на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний.

По строке 623 "Задолженность перед государственными внебюджетными фондами" баланса покажите разницу между начисленными и перечисленными взносами - кредитовое сальдо субсчета 69-1-2.

Строка 624 "Задолженность по налогам и сборам"

Здесь отражают задолженности по всем видам платежей в бюджет (налогу на прибыль организаций, налогу на добавленную стоимость, транспортному налогу, налогу на имущество, налогу на доходы физических лиц, штрафы и пени по неуплаченным налогам и т.д.).

Для каждого налога откройте к счету 68 "Расчеты по налогам и сборам" отдельный субсчет. Начисление налогов к уплате проводите по кредиту счета 68, а их перечисление в бюджет - по дебету счета 68.

В строке 624 "Задолженность по налогам и сборам" укажите кредитовое сальдо по счету 68, не погашенное по состоянию на 31 декабря 2008 г.

Как начислить налог на прибыль

При начислении налога на прибыль руководствуйтесь ПБУ 18/02. Налог на прибыль в бухгалтерском учете отражают в два этапа. Сначала начисляют налог на бухгалтерскую прибыль. Затем корректируют его так, чтобы получилась сумма по данным налогового учета.

Налог на бухгалтерскую прибыль (убыток) называют условным расходом (доходом) по налогу на прибыль. Его рассчитайте по формуле:

```
Условный расход (доход) = Бухгалтерская x Ставка налога
  по налогу на прибыль       прибыль        на прибыль
```

По итогам отчетного периода сделайте такую проводку:

Дебет 99, субсчет "Условный расход (доход) по налогу на прибыль"

Кредит 68, субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

- начислен условный расход по налогу на прибыль

или

Дебет 68, субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

Кредит 99, субсчет "Условный расход (доход) по налогу на прибыль"

- начислен условный доход по налогу на прибыль (с суммы убытка).

После этого полученную сумму скорректируйте по формуле:

```
                 /                                      \
  Текущий        |Постоянное налоговое обязательство -  |     Условный
   налог   =     |   - Постоянный налоговый актив +     | +    расход
на прибыль       |   + Отложенный налоговый актив -     | -    (доход)
 (убыток)        |- Отложенное налоговое обязательство  |     по налогу
                 \                                      /    на прибыль
```

Пример. Прибыль ЗАО "Актив" за I квартал 2008 г. составила 1 000 000 руб.

В течение квартала произошло следующее:

- представительские расходы фирмы в этом квартале превысили предельно допустимый норматив (п. 2 ст. 264 НК РФ) на 4000 руб.;

- амортизационные отчисления составили 7000 руб., из которых 3000 руб. не признают при налогообложении прибыли;

- начислены, но не получены дивиденды от долевого участия в российской фирме - 8000 руб.

Как образовались разницы, показано в таблице:

Вид расхода/дохода	В бухучете, руб.	В налоговом учете, руб.	Разницы, руб.
Представительские расходы	36 000	32 000	4 000 (постоянная разница)
Сумма начисленной амортизации	7 000	4 000	3 000 (вычитаемая временная разница)
Дивиденды	8 000	-	8 000 (налогооблагаемая временная разница)

Напомним, что дивиденды, которые получает российская компания, облагают налогом на прибыль по ставке 0 или 9% (п. 3 ст. 284 НК РФ). Будем считать, что остальные доходы, полученные "Активом" в I квартале 2008 г., подпадают под ставку 24%.

Бухгалтер "Актива" сделал такие проводки:

Дебет 99, субсчет "Условный расход (доход) по налогу на прибыль"

Кредит 68

- 238 800 руб. ((1 000 000 руб. - 8000 руб.) x 24% + 8000 руб. x 9%) - начислен условный расход по налогу на прибыль;

Дебет 99, субсчет "Постоянное налоговое обязательство"

Кредит 68

- 960 руб. (4000 руб. x 24%) - отражено постоянное налоговое обязательство;

Дебет 09 Кредит 68

- 720 руб. (3000 руб. x 24%) - отражен отложенный налоговый актив;

Дебет 68 Кредит 77

- 720 руб. (8000 руб. x 9%) - отражено отложенное налоговое обязательство.

В итоге текущий налог на прибыль 239 760 руб. (238 800 + 960 + 720 - 720).

При перечислении налога в бюджет сделайте проводку:

Дебет 68, субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

Кредит 51

- уплачена в бюджет сумма налога на прибыль.

Несмотря на то что в бухучете налог начисляют по дебету счета 99 "Прибыли и убытки", налогооблагаемую прибыль фирмы он не уменьшает. Налог на прибыль уплачивают ежеквартально или ежемесячно.

Платить налог ежеквартально могут (п. 3 ст. 286 НК РФ):

- фирмы, получавшие за предыдущий год выручку в среднем не более 3 000 000 руб. в квартал;
- бюджетные учреждения;
- инофирмы;
- некоммерческие организации, которые не имеют доходов от продажи товаров (работ, услуг);
- фирмы, вновь созданные в течение одного квартала с даты госрегистрации.

Все остальные должны платить налог ежемесячно.

Если ваша фирма платит налог на прибыль ежеквартально, то деньги перечислите в бюджет не позднее 28-го числа месяца, следующего за окончанием I квартала, полугодия и 9 месяцев.

По завершении календарного года рассчитайте общую сумму налога, которую надо перечислить в бюджет.

Если в течение 2008 г. вы перечислили денег меньше этой суммы, значит вам надо доплатить налог на прибыль не позднее 28 марта 2009 г.

Пример. Бухгалтер ЗАО "Актив" учитывает налог на прибыль на субсчете 68-1. "Актив" платит налог ежеквартально. В 2008 г. фирма получила прибыль в сумме 1 250 000 руб., в том числе:

- за I квартал - 200 000 руб.;
- за II квартал - 300 000 руб.;
- за III квартал - 600 000 руб.;
- за IV квартал - 150 000 руб.

В течение 2008 г. бухгалтер "Актива" сделал проводки:

31 марта 2008 г.

Дебет 99 Кредит 68-1

- 48 000 руб. (200 000 руб. x 24%) - начислен авансовый платеж по налогу на прибыль за I квартал;

28 апреля 2008 г.

Дебет 68-1 Кредит 51

- 48 000 руб. - перечислен авансовый платеж по налогу на прибыль;

30 июня 2008 г.

Дебет 99 Кредит 68-1

- 72 000 руб. (300 000 руб. x 24%) - начислен авансовый платеж по налогу на прибыль за II квартал;
28 июля 2008 г.
Дебет 68-1 Кредит 51
- 72 000 руб. - перечислен авансовый платеж по налогу на прибыль;
30 сентября 2008 г.
Дебет 99 Кредит 68-1
- 144 000 руб. (600 000 руб. x 24%) - начислен авансовый платеж по налогу на прибыль за III квартал;
30 октября 2008 г.
Дебет 68-1 Кредит 51
- 144 000 руб. - перечислен авансовый платеж по налогу на прибыль;
31 декабря 2008 г.
Дебет 99 Кредит 68-1
- 36 000 руб. ((1 250 000 руб. x 24%) - 48 000 руб. - 72 000 руб. - 144 000 руб.) - начислен налог на прибыль по итогам года (за вычетом сумм авансовых платежей).
Эта сумма будет указана по строке 624 "Задолженность по налогам и сборам" в балансе за 2008 г.;
28 марта 2009 г.
Дебет 68-1 Кредит 51
- 36 000 руб. - уплачен налог на прибыль по итогам 2008 г.

Ежемесячно можно платить налог одним из способов:
- от фактически полученной за прошедший месяц прибыли;
- от прибыли, полученной за предыдущий квартал (равными долями в размере 1/3 суммы налога, уплаченного за предыдущий квартал).

Если вы платите налог первым способом, то деньги перечисляйте в бюджет не позднее 28-го числа месяца, следующего за отчетным периодом. Отчетным периодом в этом случае признают месяц, два месяца, три месяца и т.д. до конца года.

В этот же срок надо сдать в налоговую инспекцию декларацию по налогу на прибыль. Например, не позже 28 июля надо представить декларацию за январь - июнь и уплатить ежемесячный авансовый платеж по прибыли, полученной за этот период.

Если вы платите налог на прибыль вторым способом, то начисленные по нему суммы перечисляйте в бюджет не позднее 28-го числа каждого текущего месяца.

По итогам отчетного периода (I квартала, полугодия и 9 месяцев) вы должны рассчитать общую сумму налога на прибыль, которую надо уплатить в бюджет. Если за отчетный период налог оказался больше, чем уже перечислено в бюджет, разницу организация обязана доплатить не позднее 28-го числа после окончания отчетного периода.

Пример. Бухгалтер ЗАО "Актив" учитывает налог на прибыль на субсчете 68-1.
"Актив" платит налог исходя из прибыли за предыдущий квартал.
За I квартал 2008 г. "Актив" получил прибыль в размере 1 230 000 руб. и заплатил с нее налог в сумме 295 200 руб. (1 230 000 руб. x 24%).
Прибыль "Актива" за II квартал 2008 г. составила 1 700 000 руб.
Во II квартале бухгалтер "Актива" сделал такие проводки:
28 апреля 2008 г.
Дебет 99 Кредит 68-1
- 98 400 руб. (295 200 руб. : 3 мес.) - начислен 1-й авансовый платеж по налогу на прибыль;
Дебет 68-1 Кредит 51
- 98 400 руб. - перечислен авансовый платеж по налогу на прибыль;
29 мая 2008 г.
Дебет 99 Кредит 68-1
- 98 400 руб. (295 200 руб. : 3 мес.) - начислен 2-й авансовый платеж по налогу на прибыль;
Дебет 68-1 Кредит 51
- 98 400 руб. - перечислен авансовый платеж по налогу на прибыль;
28 июня 2008 г.
Дебет 99 Кредит 68-1
- 98 400 руб. (295 200 руб. : 3 мес.) - начислен 3-й авансовый платеж по налогу на прибыль;
Дебет 68-1 Кредит 51
- 98 400 руб. - перечислен авансовый платеж по налогу на прибыль.
Общая сумма платежей по налогу за II квартал составила 295 200 руб. (98 400 руб. x 3 мес.).
По итогам II квартала 2008 г. "Актив" должен заплатить налог на прибыль в сумме 408 000 руб. (1 700 000 руб. x 24%).
Эта сумма больше, чем та, которую "Актив" реально перечислил.
30 июня 2008 г. бухгалтер "Актива" доначислил налог проводкой:
Дебет 99 Кредит 68-1
- 112 800 руб. (408 000 - 295 200) - доначислен налог на прибыль по итогам II квартала.
Эту сумму фирма перечислила в бюджет до 28 июля 2008 г.

По окончании каждого календарного года рассчитайте общую сумму налога, которую надо перечислить в бюджет.

Если в течение года фирма заплатила денег меньше итоговой суммы налога, вам нужно доплатить налог не позднее 28 марта 2008 г.

Как начислить налог на добавленную стоимость

НДС начисляют к уплате в бюджет в определенный день.

Этот момент определяют как наиболее раннюю из двух дат:

- дня, когда отгружены или переданы товары (работы, услуги, имущественные права) покупателю;
- дня оплаты (в том числе частичной) в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг, имущественных прав).

Фирма может не отгружать товар, а передать право собственности на него покупателю. Такую передачу по Налоговому кодексу приравнивают к отгрузке.

Таким образом, после отгрузки товара или передачи права собственности на него вы должны начислить налог. Сделайте это одной из проводок:

Дебет 90-3

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- начислен НДС по проданным товарам (готовой продукции, полуфабрикатам собственного производства, выполненным работам, оказанным услугам);

Дебет 91-2

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- начислен НДС по проданным основным средствам, нематериальным активам, материалам, другому имуществу, когда это не является для фирмы обычным видом деятельности;

Дебет 91-2

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- начислен НДС на оказанные услуги, если они не являются для фирмы обычным видом деятельности (например, однократная сдача в аренду основных средств).

Обратите внимание: если покупатель полностью или частично перечислил деньги за товары до их отгрузки, то это оплата в счет предстоящих поставок, с которой также надо заплатить НДС в бюджет. Начислите налог проводкой:

Дебет 62, субсчет "Расчеты по авансам полученным"

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- начислен налог на добавленную стоимость с предоплаты.

Порой фирмы выступают в роли налоговых агентов по НДС. Это происходит в четырех случаях:

- при покупке на территории России товаров (работ, услуг) у инофирмы, которая не состоит здесь на налоговом учете;
- при аренде муниципального или госимущества;
- при реализации в России конфискованных, бесхозных, скупленных ценностей, кладов и т.п.;
- при реализации в России товаров инофирм-нерезидентов по посредническим договорам с участием посредника в расчетах.

В таких ситуациях в учете делают проводку:

Дебет 60 (76)

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- удержан "агентский" НДС с доходов партнера.

Если ваша фирма импортирует товары из-за границы, то их стоимость облагают НДС. Исключение сделано лишь для некоторых категорий товаров (ст. 150 НК РФ).

Сумму НДС, уплаченную на таможне при импорте товаров, отразите в учете проводкой:

Дебет 19

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- начислен НДС согласно грузовой таможенной декларации.

Как начислить налог на доходы физических лиц

Начислите налог на доходы физлиц одной из проводок (в зависимости от ситуации):

Дебет 70

Кредит 68, субсчет "Налог на доходы физических лиц"

- удержан НДФЛ с сумм, начисленных работникам;

Дебет 75

Кредит 68, субсчет "Налог на доходы физических лиц"

- удержан налог на доходы с сумм дивидендов, выплаченных учредителям (участникам), которые не являются работниками вашей фирмы;

Дебет 76

Кредит 68, субсчет "Налог на доходы физических лиц"

- удержан налог на доходы с сумм, выплаченных физлицам, которые не состоят в штате вашей фирмы.

Как начислить другие налоги и сборы

Налоги, сборы и неналоговые платежи, учитываемые на счете 90 "Продажи"

Помимо НДС есть и другие налоги и платежи, которые начисляют по дебету счета 90 "Продажи". К ним относят акцизы и экспортные пошлины. Эти налоги начислите записью:

Дебет 90-4
Кредит 68, субсчет "Расчеты по акцизам"
- начислен акциз при продаже подакцизных товаров.

Обратите внимание: в других случаях акциз начисляют иначе:

Дебет 19, субсчет "Акцизы по оплаченным ТМЦ"
Кредит 60 (76)
- учтен акциз, уплаченный поставщикам подакцизного сырья;
Дебет 43
Кредит 68, субсчет "Расчеты по акцизам"
- начислен акциз к уплате в бюджет по оприходованным нефтепродуктам, произведенным из собственного сырья;
Дебет 90-5
Кредит 76, субсчет "Расчеты по экспортным пошлинам"
- начислена экспортная пошлина.

Налоги, сборы и неналоговые платежи, учитываемые на счете 91 "Прочие доходы и расходы"

К этим налогам относят: налог на имущество, на добавленную стоимость (при получении прочих доходов) и госпошлину. Начислите их проводками:

а) налог на имущество:
Дебет 91-2
Кредит 68, субсчет "Расчеты по налогу на имущество"
- начислен налог на имущество;

б) налог на добавленную стоимость:
Дебет 91-2
Кредит 68, субсчет "Расчеты по налогу на добавленную стоимость"
- начислен НДС по полученным прочим доходам.

Налоги и сборы, относимые на расходы

Многие налоги начисляют по дебету счетов учета затрат и расходов на продажу. К ним относят: транспортный налог, земельный налог и т.д. При их начислении в учете делают проводки:

а) транспортный налог:
Дебет 26
Кредит 68, субсчет "Расчеты по транспортному налогу"
- начислен транспортный налог.

В торговых фирмах транспортный налог начисляют проводкой:

Дебет 44
Кредит 68, субсчет "Расчеты по транспортному налогу"
- начислен транспортный налог;

б) земельный налог:
Дебет 26 (44)
Кредит 68, субсчет "Расчеты по земельному налогу"
- начислен земельный налог;

в) налог на добычу полезных ископаемых:
Дебет 26
Кредит 68, субсчет "Расчеты по налогу на добычу полезных ископаемых"
- начислен налог на добычу полезных ископаемых;

г) водный налог:
Дебет 26 (23, 25, 26, 29)
Кредит 68, субсчет "Расчеты по водному налогу"
- начислен водный налог;

д) плата за древесину, отпускаемую на корню:
Дебет 97
Кредит 76, субсчет "Расчеты по плате за древесину, отпускаемую на корню"
- начислена плата за древесину, отпускаемую на корню, согласно лесорубочным билетам;
Дебет 20 (23, 25, 26, 29) Кредит 97
- плата списана на расходы при передаче древесины в производство;

е) платежи за загрязнение окружающей среды:

Дебет 26

Кредит 76, субсчет "Расчеты по платежам за загрязнение окружающей среды"

- начислены платежи за загрязнение окружающей среды;

ж) сбор за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов:

Дебет 26 (44)

Кредит 76, субсчет "Расчеты по сбору за пользование объектами животного мира и за пользование водными биоресурсами"

- начислен сбор за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов.

Налоги и сборы в прочих ситуациях

Некоторые налоги и сборы в зависимости от ситуации начисляются по дебету различных счетов. К таким налогам относятся:

а) импортные таможенные пошлины:

Дебет 08 (10, 11, 41...)

Кредит 76, субсчет "Расчеты по таможенной пошлине"

- начислены импортные таможенные пошлины;

б) государственная пошлина:

Дебет 08 (10, 11, 41...)

Кредит 68, субсчет "Расчеты по государственной пошлине"

- начислена госпошлина, связанная непосредственно с приобретением имущества;

Дебет 26 (44)

Кредит 68, субсчет "Расчеты по государственной пошлине"

- начислена госпошлина, связанная с текущей деятельностью фирмы;

Дебет 91-2

Кредит 68, субсчет "Расчеты по государственной пошлине"

- начислена госпошлина, уплаченная фирмой при судебных разбирательствах;

Дебет 99

Кредит 68, субсчет "Налог на игорный бизнес"

- начислен налог на игорный бизнес.

Подробнее об этих налогах читайте в бераторе "Налоговый учет и отчетность" (том V серии "Практическая энциклопедия бухгалтера").

Строка 625 "Прочие кредиторы"

В этой строке отразите краткосрочную кредиторскую задолженность, не учтенную по предыдущим строкам баланса и не погашенную на 31 декабря 2008 г. В частности, здесь укажите задолженность:

- перед подотчетными лицами;
- по авансам, полученным от покупателей;
- по обязательному и добровольному страхованию;
- по депонированной зарплате и т.д.

Расчеты с подотчетными лицами

В деятельности любой фирмы часто возникает необходимость оплачивать те или иные расходы наличными, покупать материальные ценности в розницу, оплачивать расходы по служебным командировкам и т.д.

В этих случаях работнику фирмы выдают наличные под отчет для выполнения определенных действий. Таких работников называют подотчетными лицами.

Для учета расчетов с ними используют счет 71 "Расчеты с подотчетными лицами".

Кредитовое сальдо по этому счету (то есть долг фирмы перед подотчетником), которое числится в учете на 31 декабря 2008 г., отразите по строке 625 баланса.

Отметим, что список подотчетных лиц, а также порядок выдачи наличных денег под отчет устанавливает руководитель фирмы. Сотрудник, который получил наличные, должен за них отчитаться не позднее трех рабочих дней. Для этого ему нужно представить в бухгалтерию авансовый отчет (форма N АО-1). К нему прилагают все документы, подтверждающие его расходы. Неизрасходованные средства работник обязан вернуть в кассу фирмы (суммы, обоснованно истраченные сверх выданной подотчетной суммы, должны быть ему возмещены).

Пункт 11 Порядка ведения кассовых операций запрещает выдавать подотчетные суммы работнику, не отчитавшемуся по ранее полученным деньгам, и передавать подотчетные суммы от одного сотрудника другому. Правда, санкций за нарушение этих правил нет.

Фирма может выдавать деньги подотчетным лицам:

- на хозяйственные нужды;

- на оплату представительских расходов;
- на оплату командировочных расходов;
- на оплату почтовых расходов;
- на оплату канцтоваров.

Расходы на хозяйственные нужды

Под такими расходами обычно понимают затраты на покупку в розничной торговой сети канцелярских или хозяйственных принадлежностей, материалов, бензина на АЗС, оплату мелкого ремонта и т.п.

Каких-либо ограничений на суммы, выдаваемые работникам под отчет, законодательство не устанавливает. Однако, оплачивая расходы, подотчетное лицо действует от имени фирмы.

Следовательно, работник организации, получивший деньги, должен соблюдать предельный размер расчетов наличными между юридическими лицами (не более 100 000 руб. по одному договору).

Выдачу работнику под отчет денег из кассы отразите проводкой:

Дебет 71 Кредит 50

- выданы денежные средства сотруднику под отчет.

Если расходы подотчетника носят производственный характер, то все затраты отразите по кредиту счета 71 "Расчеты с подотчетными лицами" и дебету счетов учета расходов или ценностей, которые он купил.

При покупке подотчетными лицами того или иного имущества сделайте в учете запись:

Дебет 07 (08, 10, 41) Кредит 71

- оприходовано имущество, приобретенное подотчетным лицом.

Если расходы подотчетного лица связаны с нуждами основного (вспомогательного или обслуживающего) производства, то затраты отразите проводкой:

Дебет 20 (23, 29) Кредит 71

- списаны расходы подотчетного лица, необходимые для нужд основного (вспомогательного, обслуживающего) производства.

Если деньги выданы для оплаты расходов, связанных с управленческой деятельностью фирмы, сделайте запись:

Дебет 25 (26) Кредит 71

- оплачены подотчетными лицами общепроизводственные (общехозяйственные) расходы.

Если подотчетное лицо оплатило расходы непроизводственного характера (например, на спортивные мероприятия, отдых, развлечения и т.п.), в учете сделайте запись:

Дебет 91-2 Кредит 71

- учтены в составе прочих расходов организации затраты подотчетного лица непроизводственного характера.

Такой же проводкой отразите расходы подотчетного лица, которые связаны с получением фирмой прочих доходов (например, сотрудник оплатил ремонт основных средств, предоставленных организацией в аренду).

Сумму НДС по расходам или имуществу, оплаченному подотчетным лицом, отразите проводками:

Дебет 19 Кредит 71

- учтена сумма НДС по расходам подотчетных лиц;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"

Кредит 19

- НДС принят к вычету.

Эти проводки можно сделать, если подотчетник помимо документов, подтверждающих его расходы, принес и счет-фактуру продавца.

В противном случае НДС принимать к вычету нельзя.

Также не принимают к вычету сумму НДС по расходам непроизводственного характера. Ее спишите проводкой:

Дебет 91-2 Кредит 19

- списан НДС по расходам непроизводственного характера.

Если подотчетное лицо вернуло неизрасходованные суммы аванса в кассу фирмы, сделайте запись:

Дебет 50 Кредит 71

- оприходованы денежные средства, не израсходованные сотрудником и возвращенные в кассу организации.

Если сотрудник израсходовал сумму, большую чем ему было выдано из кассы, то необходимо возместить ему перерасход. Такую операцию отразите записью:

Дебет 71 Кредит 50

- возмещены сотруднику затраты, превышающие сумму денежных средств, выданных из кассы.

В строке 625 "Прочие кредиторы" баланса укажите сумму денежных средств, израсходованную подотчетным лицом сверх выданного ему аванса и не компенсированную работнику фирмой до 31 декабря 2008 г.

Пример. Работнику ООО "Пассив" Петрову 29 декабря 2008 г. было выдано из кассы под отчет 7000 руб.

Ситуация 1.

На подотчетную сумму 30 декабря 2008 г. Петров приобрел материалы.

Стоимость материалов - 9440 руб. (в том числе НДС - 1440 руб.).

Бухгалтер "Пассива" должен сделать записи:

Дебет 71 Кредит 50

- 7000 руб. - выданы денежные средства Петрову под отчет;

Дебет 10 Кредит 71

- 8000 руб. (9440 - 1440) - оприходованы приобретенные материалы;

Дебет 19 Кредит 71

- 1440 руб. - учтен НДС по оприходованным материалам на основании счета-фактуры поставщика;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"

Кредит 19

- 1440 руб. - принят к вычету НДС по материалам.

Подотчетные средства в сумме 2440 руб. (7000 - 9440), перерасходованные Петровым, бухгалтер "Пассива" должен вписать в строку 625 (620) баланса за 2008 г.

Ситуация 2.

Петров оплатил расходы на заправку картриджей к принтерам. Расходы Петрова составили 10 620 руб. (в том числе НДС - 1620 руб.).

Бухгалтер "Пассива" должен сделать записи:

Дебет 71 Кредит 50

- 7000 руб. - выданы денежные средства Петрову под отчет;

Дебет 26 Кредит 71

- 9000 руб. (10 620 - 1620) - отражены расходы на заправку картриджей;

Дебет 19 Кредит 71

- 1620 руб. - учтен НДС по услугам (на основании счета-фактуры организации, которая их оказала);

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"

Кредит 19

- 1620 руб. - принят к вычету НДС по услугам, связанным с заправкой картриджей.

Подотчетные средства в сумме 3620 руб. (7000 - 10 620), перерасходованные Петровым, бухгалтер "Пассива" должен вписать в строку 625 (620) баланса за 2008 г.

Ситуация 3.

Петров оплатил услуги спортивно-оздоровительного комплекса, связанные с организацией отдыха сотрудников "Пассива". Расходы Петрова составили 11 800 руб. (в том числе НДС - 1800 руб.).

Бухгалтер "Пассива" должен сделать записи:

Дебет 71 Кредит 50

- 7000 руб. - выданы денежные средства Петрову под отчет;

Дебет 91-2 Кредит 71

- 10 000 руб. (11 800 - 1800) - отражены расходы на организацию отдыха сотрудников "Пассива";

Дебет 19 Кредит 71

- 1800 руб. - учтен НДС по услугам, связанным с организацией отдыха сотрудников "Пассива" (на основании счета-фактуры организации, которая их оказала);

Дебет 91-2 Кредит 19

- 1800 руб. - списан НДС по услугам, связанным с организацией отдыха.

Подотчетные средства в сумме 4800 руб. (11 800 - 7000), перерасходованные Петровым, бухгалтер "Пассива" должен вписать в строку 625 (620) баланса за 2008 г.

Если сотрудник не представил авансовый отчет и не вернул в установленные сроки деньги в кассу фирмы, сделайте в учете запись:

Дебет 94 Кредит 71

- отражена сумма невозвращенных денежных средств.

В такой ситуации сумму долга нужно отразить по строке 240 баланса (при условии, что она не была взыскана с работника по состоянию на 31 декабря 2008 г.).

В дальнейшем сумму невозвращенных средств можно удержать из зарплаты подотчетника. Эту операцию отразите проводкой:

Дебет 70 Кредит 94

- удержана сумма невозвращенных денежных средств из зарплаты сотрудника.

В балансе удержанную сумму не отражают.

Если по решению руководителя долг подотчетного лица будет списан за счет средств фирмы, включите эту сумму в доход работника (ст. 209 НК РФ). Удержите с работника налог на доходы физических лиц.

Если сумму списанного долга учитывают при налогообложении прибыли, начислите с нее единый социальный налог, взнос на обязательное пенсионное страхование и взнос на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Если нет, начислите лишь взнос "по травме".

Операцию по списанию долга отразите такой проводкой:

Дебет 91-2 Кредит 94

- списана сумма невозвращенных подотчетных средств.

Представительские расходы

Представительские расходы - это затраты фирмы по приему и обслуживанию представителей других предприятий, участвующих в переговорах для "установления и поддержания сотрудничества, а также участников, прибывших на заседания совета (правления) организации".

Полный перечень представительских расходов, которые учитывают при налогообложении прибыли, приведен в ст. 264 Налогового кодекса. Это затраты:

- по проведению официального приема (завтрака, обеда, ужина и т.п.) представителей других организаций;
- по транспортному обеспечению представителей других организаций, связанному с их доставкой до места встречи и обратно;
- по буфетному обслуживанию лиц, участвующих во встрече во время переговоров;
- по оплате услуг переводчиков, не состоящих в штате фирмы.

Этот перечень является исчерпывающим. Поэтому затраты на организацию развлечений и отдыха, оплату виз, а также на оплату проживания участников переговоров нельзя включить в расходы при определении налоговой базы по прибыли.

В бухгалтерском учете представительские расходы полностью включают в состав расходов по обычным видам деятельности. В налоговом учете такие затраты включают в состав прочих расходов только в пределах установленных норм.

Для контроля за затратами по приему делегаций установите предельные размеры (нормативы) отдельных видов представительских расходов.

Нормативы и перечень лиц, ответственных за использование средств, должен утвердить руководитель фирмы своим приказом.

После каждого приема делегации лицу, ответственному за оформление представительских расходов, следует составить отчет. В отчете указывают: дату и место проведения приема, его программу, приглашенных лиц, представителей организаций, участвовавших в приеме, сумму представительских расходов. Этот отчет можно оформить так:

Утверждаю
генеральный директор
ЗАО "Актив"
Иванов /Иванов А.Н./

22 ноября 2008 г.

Отчет
о приеме делегации ООО "Пассив",
проведенном с 16 по 17 ноября 2008 г.

Участники приема:	
от ЗАО "Актив":	от ООО "Пассив":
Иванов А.Н. Кузнецов Б.Н. Петров С.И.	Смирнов Ф.М. Зайцев О.А. Баранова Т.В.
Тема переговоров:	
Организация совместного производства и реализации деревообрабатывающих станков	
Программа приема:	
16 ноября 2008 г. 9.00 - 12.00	переговоры
12.00 - 13.00	обед
13.00 - 17.00	ознакомление делегации с процессом производства станков
17 ноября 2008 г. 10.00 - 14.00	переговоры
14.00 - 15.30	обед и заключительный прием по поводу состоявшихся деловых переговоров

Исполнительный директор ЗАО "Актив" Петров /Петров С.С./

По окончании приема работник, ответственный за расходование средств на представительские расходы, должен составить авансовый отчет по форме N АО-1.

К авансовому отчету нужно приложить все первичные документы, подтверждающие расходы по приему делегации (чеки ККМ, товарные чеки, закупочные акты, счета-фактуры и т.д.).

Если официальный прием по вашей заявке проводит сторонняя организация (например, ресторан), то оформите договор на оказание услуг и подпишите акт.

Если вы проводите прием сами, то продукты спишите по акту.

Командировочные расходы

В командировку можно направить лишь того работника, с которым заключен трудовой договор. Поездку в другую местность сотрудника, с которым заключен гражданско-правовой договор (например, договор подряда или поручения), командировкой не считают.

Однако такие расходы по поездке исполнителю можно компенсировать, не облагая НДФЛ и ЕСН. Это возможно, если такая компенсация предусмотрена договором, расходы связаны с производством и подтверждены документально.

Командированному сотруднику оплачивают:

- расходы по найму жилого помещения;
- расходы по проезду к месту командировки и обратно;
- суточные;
- другие расходы (например, услуги связи или почты).

На оплату таких расходов сотруднику перед его отъездом в командировку выдают аванс.

При командировках по России аванс выдают в рублях. Однако, если сотрудник уезжает в зарубежную командировку или в страны СНГ, аванс выдают в валюте страны, в которую он направляется. Чтобы получить валюту, необходимо открыть валютный счет в банке. Валюта на оплату командировочных расходов может быть получена только с валютного счета. Покупать валюту для оплаты командировочных расходов за наличные рубли в обменных пунктах банков запрещено.

При командировках за пределы России сотруднику можно выдать дорожные чеки, которые имеют номинал, выраженный в иностранной валюте.

Дорожные чеки выдает банк, в котором у фирмы открыт расчетный счет.

После возвращения сотрудника из командировки и представления в бухгалтерию авансового отчета сумма неизрасходованного аванса должна быть возвращена в кассу фирмы.

Если сотрудник получил аванс в валюте, он может возвратить неизрасходованную сумму аванса либо в валюте, либо в рублях (по официальному курсу иностранной валюты на дату утверждения авансового отчета).

Если расходы работника превышают подотчетную сумму, то задолженность перед ним, не погашенную на 31 декабря 2008 г., отразите по строке 625 баланса.

Если расходы работника меньше подотчетной суммы, то его задолженность, не погашенную на конец 2008 г., отразите по строке 240 бухгалтерского баланса.

Расходы по найму жилья

Сотруднику возмещают всю сумму расходов по найму жилого помещения. Также сотруднику нужно возместить расходы по оплате дополнительных услуг, оказываемых в гостиницах и включаемых в счет за проживание. Кроме того, сотруднику возмещают расходы по бронированию места в гостинице. Такие затраты оплачивают в пределах 50 процентов от стоимости проживания в гостинице в сутки.

Исключение из этого порядка предусмотрено для услуг по его обслуживанию в баре, ресторане или номере и расходов на пользование "рекреационно-оздоровительными объектами" (например, бассейном, сауной, тренажерным залом и т.д.). Такие расходы сотруднику не оплачивают. Если руководитель фирмы все же решил их компенсировать подотчетнику, то сумма компенсации не уменьшает облагаемую прибыль и включается в совокупный доход работника.

Сумму расходов на проживание командированного сотрудника, оплаченную фирмой, не облагают налогом на доходы физлиц, ЕСН, взносом на пенсионное страхование и взносом на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний.

Сумму НДС по расходам, связанным с наймом помещения, принимают к вычету. При этом подотчетник должен представить в бухгалтерию счет-фактуру и документы, подтверждающие оплату жилья (квитанцию к приходно-кассовому ордеру или бланк строгой отчетности).

Пример. В декабре 2008 г. сотрудник ЗАО "Актив" Иванов был направлен в командировку. Расходы на его проживание составили 1180 руб. (в том числе НДС - 180 руб.). Аванс на оплату командировки Иванову не выдавали. Расходы Иванова по найму помещения подтверждены документально. Подотчетник представил в бухгалтерию счет-фактуру и бланк строгой отчетности гостиницы.

Бухгалтер "Актива" должен сделать записи:

Дебет 19 Кредит 71

- 180 руб. - учтена сумма НДС по расходам на проживание;

Дебет 26 (44) Кредит 71

- 1000 руб. (1180 - 180) - учтены расходы на проживание;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"
Кредит 19
- 180 руб. - НДС принят к вычету.

Подотчетные средства в сумме 1180 руб., израсходованные Ивановым, бухгалтер "Пассива" должен вписать в строку 625 (620) баланса за 2008 г.

Расходы по проезду

К таким расходам относят:
- стоимость билета на транспорт общего пользования (самолет, поезд и т.д.);
- оплату услуг, связанных с предварительной продажей (бронированием) билетов;
- оплату за пользование в поездах постельными принадлежностями;
- стоимость проезда транспортом общего пользования к станции (пристани, аэропорту), если она находится за чертой населенного пункта;
- сумму платежей по обязательному страхованию пассажиров на транспорте.

Сумму расходов по проезду командированного сотрудника, оплаченную фирмой, не облагают налогом на доходы физлиц, ЕСН, взносом по пенсионному страхованию и взносом на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний (п. 3 ст. 217, пп. 2 п. 1 ст. 238 НК РФ, п. 4 Постановления Правительства РФ от 2 марта 2000 г. N 184, п. 10 Перечня выплат, на которые не начисляются страховые взносы в ФСС РФ, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 7 июля 1999 г. N 765).

Сумму НДС по расходам, связанным с проездом, принимают к вычету (при наличии проездных документов, в которых НДС выделен отдельной строкой).

Сумма НДС по расходам, связанным с проездом, принимается к вычету при условии, что пункты отправления и назначения находятся на территории России.

Обратите внимание: услуги по перевозке пассажиров в пригородном транспорте общего пользования освобождены от НДС. Поэтому НДС по таким расходам не выделяют. Эти же правила распространяются на услуги по обязательному страхованию пассажиров.

Пример. В декабре 2008 г. сотрудник ООО "Пассив" Иванов был направлен в командировку. Расходы на его проезд составили 2918 руб., в том числе:
- проезд до аэропорта на электричке - 60 руб. (без НДС);
- расходы на бронирование авиабилетов - 118 руб. (в том числе НДС - 18 руб.);
- расходы на покупку авиабилетов (туда и обратно) - 2360 руб. (в том числе НДС - 360 руб.);
- расходы по обязательному страхованию - 380 руб. (без НДС).

Бухгалтер "Актива" должен сделать записи:
Дебет 19 Кредит 71
- 378 руб. (18 + 360) - учтена сумма НДС по расходам на проезд;
Дебет 26 (44) Кредит 71
- 2540 руб. (60 + 118 - 18 + 2360 - 360 + 380) - учтены расходы на проезд;
Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"
Кредит 19
- 378 руб. - НДС принят к вычету.

Подотчетные средства в сумме 2918 руб., израсходованные Ивановым, бухгалтер "Пассива" должен вписать в строку 625 (620) баланса за 2008 г.

Суточные

Суточные выплачивают за каждый день нахождения работника в командировке, включая выходные и праздничные дни, а также за все дни нахождения в пути (включая дни отъезда и приезда).

Размер суточных устанавливает руководитель своим приказом.

В 2008 г. максимальный размер суточных, уменьшающих облагаемую прибыль, установлен Постановлением Правительства РФ от 8 февраля 2002 г. N 93. Он составляет 100 руб. для командировок по России. Нормы суточных для командировок за рубеж установлены этим же Постановлением Правительства РФ.

Суточные, выданные в пределах этих норм, уменьшают облагаемую прибыль и не облагаются ЕСН, взносами на пенсионное страхование и на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний.

Суточные, выданные сверх норм, не уменьшают прибыль и облагаются взносом на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Единый социальный налог на суточные, выданные сверх норм, не начисляется. Связано это с тем, что такие суточные не учитывают в расходах при налогообложении прибыли (п. 3 ст. 236 НК РФ).

Налогом на доходы физических лиц не облагают суточные в пределах не более 700 руб. за каждый день нахождения в командировке по России и не более 2500 руб. за каждый день нахождения за рубежом.

Пример. Сотрудник ЗАО "Актив" Сомов с 7 по 9 сентября 2008 г. (3 дня) был в служебной командировке. По приказу руководителя "Актива" размер суточных для командировок по России составляет 500 руб. в сутки.

Бухгалтер "Актива" должен выдать Сомову суточные в размере: 500 руб/дн. х 3 дн. = 1500 руб.

Суточные в пределах 300 руб. (100 руб. х 3 дн.) в налоговом учете включают в прочие расходы и не облагают налогом на доходы физлиц, ЕСН, взносами на обязательное пенсионное страхование и на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний. Суточные сверх норм прибыль не уменьшают.

Днем отъезда считают день отправления транспорта (самолета, поезда и т.д.), на котором сотрудник едет в командировку. Днем приезда - день прибытия транспорта. При отправлении транспорта до 24.00 включительно днем отъезда считают текущие сутки, а с 00.01 и позднее - следующие. Если станция (аэропорт, пристань) находится за чертой населенного пункта, учитывают время, необходимое для проезда до станции (аэропорта, пристани). Аналогичные правила применяют для определения последнего дня командировки.

Пример. В ноябре 2008 г. сотрудник ООО "Пассив" Иванов был направлен в служебную командировку.

Ситуация 1.

Иванов выезжает в командировку на поезде. Поезд отправляется 20 ноября 2008 г. в 23.59. Иванов вернулся из командировки 25 ноября 2008 г. в 18.00.

Первым днем командировки будет считаться 20 ноября, а последним - 25 ноября 2008 г. Бухгалтер "Пассива" должен выплатить суточные за 6 дней.

Ситуация 2.

Иванов выезжает в командировку на поезде. Поезд отправляется 21 ноября 2008 г. в 00.03. Иванов вернулся из командировки 25 ноября 2008 г. в 22.00.

Первым днем командировки будет считаться 21 ноября, а последним - 25 ноября 2008 г.

Бухгалтер "Пассива" должен выплатить суточные за 5 дней.

Ситуация 3.

Иванов вылетает в служебную командировку на самолете. Аэропорт находится в 30 минутах езды от города. Самолет вылетает 21 ноября 2008 г. в 00.40.

В авиабилете указано, что регистрация пассажиров заканчивается за 40 минут до вылета самолета.

Таким образом, для того чтобы успеть на регистрацию, работник должен выехать из города не позднее 23.30 (20 ноября).

Иванов вернулся из командировки 25 ноября 2008 г. в 15.00.

Первым днем командировки будет считаться 20 ноября, а последним - 25 ноября 2008 г.

Бухгалтер "Пассива" должен выплатить суточные за 6 дней.

Если сотрудник направлен в зарубежную командировку, суточные за время передвижения по России выплачивают из расчета 100 руб. в сутки. При выезде заграницу и возврате в Россию в один день суточные оплачивают в размере 50 процентов от установленной нормы. При поездке сотрудника в две и более страны суточные за день пересечения государственной границы выплачивают в валюте и по нормам той страны, в которую едет сотрудник.

Прочие расходы в командировке

В некоторых случаях сотруднику, направляемому в командировку, необходимо оплатить дополнительные расходы (например, провоз багажа, услуги связи, покупку тех или иных товаров и т.д.). В таких случаях выдайте сотруднику аванс в размере предполагаемых расходов.

При загранкомандировках сотруднику дополнительно оплачивают:

- расходы по оформлению загранпаспорта, виз, приглашений и других выездных документов;
- расходы по обмену в банке дорожных чеков на наличную иностранную валюту;
- консульские сборы, сборы за право въезда или транзита автомобильного транспорта.

Ряд иностранных государств не разрешает въезд в страну без оформления обязательной медицинской страховки. Эти расходы также оплачивают работнику.

Отражение командировочных расходов в учете и отчетности

Выдачу сотруднику аванса на командировку оформите записью:

Дебет 71 Кредит 50 (52)

- выданы сотруднику наличные деньги (дорожные чеки) для оплаты командировочных расходов.

Если деньги для оплаты командировочных расходов зачисляются на корпоративную пластиковую карту, сделайте записи:

Дебет 55 Кредит 51 (52)

- перечислены денежные средства на специальный карточный счет;

Дебет 71 Кредит 55

- учтена сумма аванса, выданного сотруднику для оплаты командировочных расходов.

Порядок отражения в учете расходов командированного сотрудника зависит от цели командировки.

Если командировка необходима для нужд основного (вспомогательного или обслуживающего) производства, то расходы сотрудника отразите проводкой:

Дебет 20 (23, 29) Кредит 71

- списаны расходы по командировке, необходимой для нужд основного (вспомогательного, обслуживающего) производства.

Если командировка связана с управленческой деятельностью фирмы (например, проверка деятельности филиала, участие в собрании акционеров), то расходы отразите записью:

Дебет 26 Кредит 71

- списаны расходы по командировке, необходимой для управленческих нужд.

Если командировка была связана с продажей готовой продукции или товаров, то расходы по ней отразите проводкой:

Дебет 44 Кредит 71

- списаны расходы по командировке, связанной с продажей готовой продукции (товаров).

Затраты на командировку, связанную с покупкой того или иного имущества, увеличивают его стоимость. Эти затраты отразите так:

Дебет 08 (10, 41) Кредит 71

- списаны затраты по командировке, связанной с покупкой нематериальных активов или основных средств (материалов, товаров).

Если сотрудник ездил в командировку, связанную с возвратом и транспортировкой бракованной продукции, расходы по ней отразите записью:

Дебет 28 Кредит 71

- списаны расходы по командировке, связанной с возвратом и транспортировкой бракованной продукции.

Если командировка вашего сотрудника связана с получением фирмой прочих доходов (например, заключение договора о предоставлении имущества организации в аренду), то расходы командированного лица спишите проводкой:

Дебет 91-2 Кредит 71

- списаны расходы по командировке, связанной с получением организацией прочих доходов.

Такую же проводку делают, если сотрудник оплатил в командировке те или иные расходы непроизводственного характера (например, на спортивные мероприятия, отдых, развлечения и т.п.) и ваша фирма их возмещает.

Сумму НДС по командировочным расходам спишите проводками:

Дебет 19 Кредит 71

- учтена сумма НДС по командировочным расходам;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"

Кредит 19

- произведен налоговый вычет НДС.

Обратите внимание: списать НДС по командировочным расходам можно только при наличии счетов-фактур. Исключение - проездные билеты. Для вычета НДС по проезду их достаточно.

Однако сумма налога должна быть выделена в них отдельной строкой.

Сумму НДС по расходам непроизводственного характера к налоговому вычету не принимают. Ее спишите проводкой:

Дебет 91-2 Кредит 19

- списан НДС по расходам непроизводственного характера.

Пример. Сотрудник ООО "Пассив" Петров 22 декабря 2008 г. направлен в командировку в Самару на 8 дней.

Расходы Петрова составили:

- на покупку авиационных билетов - 3540 руб. (в том числе НДС - 540 руб.);
- на проживание в гостинице - 7080 руб. (в том числе НДС - 1080 руб.);
- на оплату услуг связи - 236 руб. (в том числе НДС - 36 руб.).

Все расходы подтверждены документально.

Приказом руководителя "Пассива" утверждены нормы суточных при командировках по территории России - 300 руб. в сутки. Петрову выданы суточные в сумме 2400 руб. (300 руб/дн. x 8 дн.).

Сумма аванса, выданного Петрову для оплаты расходов в командировке, составила 10 000 руб.

Ситуация 1.

Петров направлен в командировку для заключения договора о покупке материалов.

Бухгалтер "Пассива" должен сделать записи:

Дебет 71 Кредит 50

- 10 000 руб. - выдан аванс на командировку;

Дебет 19 Кредит 71

- 1656 руб. (540 + 1080 + 36) - учтен НДС по командировочным расходам;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"

Кредит 19

- 1656 руб. - произведен вычет по НДС;

Дебет 10 Кредит 71

- 9200 руб. (3000 + 6000 + 200) - расходы по командировке учтены в себестоимости материалов.

Подотчетные средства в сумме 856 руб. (10 000 - 3540 - 7080 - 236), перерасходованные Петровым, бухгалтер "Пассива" должен вписать в строку 625 (620) баланса за 2008 г.

Ситуация 2.

Петров направлен в командировку для заключения договора о продаже готовой продукции "Пассива".

Бухгалтер "Пассива" должен сделать записи:

Дебет 71 Кредит 50

- 10 000 руб. - выдан аванс на командировку;

Дебет 19 Кредит 71

- 1656 руб. (540 + 1080 + 36) - учтен НДС по командировочным расходам;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"

Кредит 19

- 1656 руб. - произведен вычет по НДС;

Дебет 44 Кредит 71

- 9200 руб. (3000 + 6000 + 200) - расходы по командировке учтены в расходах на продажу.

Подотчетные средства в сумме 856 руб. (10 000 - 3540 - 7080 - 236), перерасходованные Петровым, бухгалтер "Пассива" должен вписать в строку 625 (620) баланса за 2008 г.

При выдаче средств на командировку в иностранной валюте бухгалтеру следует:

- оприходовать наличную иностранную валюту, полученную в банке, по официальному курсу на день ее поступления;
- выдать иностранную валюту сотруднику по официальному курсу на день выдачи;
- отразить расходы командированного лица по официальному курсу на день утверждения авансового отчета;
- скорректировать (увеличить или уменьшить) задолженность подотчетного лица исходя из официального курса иностранной валюты, действующего на день утверждения авансового отчета или на день составления бухгалтерской отчетности (если к этому времени задолженность не была погашена).

Если на дату утверждения авансового отчета (дату составления отчетности) курс валюты оказался выше, чем на дату ее выдачи, то в учете возникает положительная курсовая разница.

Сумму положительной курсовой разницы отразите так:

Дебет 71 Кредит 91-1

- отражена положительная курсовая разница.

Если на дату утверждения авансового отчета (дату составления отчетности) курс валюты оказался ниже, чем на дату ее выдачи, то в учете возникает отрицательная курсовая разница.

Сумму отрицательной курсовой разницы отразите так:

Дебет 91-2 Кредит 71

- отражена отрицательная курсовая разница.

Как учесть расчеты по страхованию

По строке 625 учитывают задолженность фирмы по страхованию ее имущества и работников, которая не погашена на 31 декабря 2008 г.

Учет расчетов по страхованию ведут на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

Для этого откройте на нем субсчет 2 "Расчеты по имущественному и личному страхованию". В балансе по строке 625 укажите кредитовое сальдо этого счета на конец года.

Сальдо может возникнуть, если вы начислили страховые платежи, но не перечислили их страховой компании.

Страхование бывает двух видов:

- обязательное (в соответствии с требованиями законодательства);
- добровольное (по решению фирмы).

Обратите внимание: расходы по добровольному страхованию принимают для целей налогообложения прибыли только в пределах установленных норм, расходы по обязательному страхованию - в полном объеме (ст. 263 НК РФ).

Страхование имущества

Если застраховано имущество, которое используют в производственной деятельности фирмы, то сумму страховых платежей включите в себестоимость продукции (работ, услуг) или в состав расходов на продажу. Эту операцию отразите записью:

Дебет 20 (23, 25, 26, 44...) Кредит 76-1

- учтена в составе затрат сумма платежей по страхованию имущества.

Если застраховано имущество, которое не связано с производственной деятельностью, то суммы страховых платежей учтите в составе прочих расходов:

Дебет 91-2 Кредит 76-1

- учтена в составе прочих расходов сумма страховых платежей.

Перечисление страховых платежей отразите по дебету субсчета 76-1. Сумму этих платежей можно выплатить страховой организации из кассы или перечислить с банковского счета. Такую операцию отразите записью:

Дебет 76-1 Кредит 50 (51, 52)

- перечислены платежи по договору страхования.

При наступлении случая, от которого страховалось имущество (например, пожар), сумму поступившего страхового возмещения отразите записью:

Дебет 50 (51, 52) Кредит 76-1

- поступила сумма страхового возмещения.

Фирма может заключить договор страхования имущества на длительный срок (например, три года). При этом договор может предусматривать перечисление страхового взноса вперед за весь период страхования. В этой ситуации суммы страховых взносов учитывайте на счете 97 "Расходы будущих периодов":

Дебет 97 Кредит 76-1

- начислены платежи по договору обязательного (добровольного) страхования;

Дебет 76-1 Кредит 50 (51, 52)

- перечислены платежи по договору страхования.

В дальнейшем суммы, отраженные по дебету счета 97, спишите на счета по учету затрат.

Пример. В декабре 2008 г. ООО "Пассив" заключило договор страхования имущества. Срок действия договора - 3 года. Страховой взнос составил 500 000 руб. Оплата, согласно договору, произведена единовременно в январе 2009 г.

В декабре 2008 г. бухгалтер "Пассива" сделал запись:

Дебет 97 Кредит 76-1

- 500 000 руб. - заключен договор страхования имущества и принят к оплате счет страховой компании.

В балансе "Пассива" за 2008 г. указана сумма страхового взноса (500 000 руб.) по строкам 216 и 625.

В январе 2008 г. бухгалтер фирмы сделал проводку:

Дебет 76-1 Кредит 51

- 500 000 руб. - перечислен страховой взнос.

Далее бухгалтер "Пассива" ежемесячно делал такую запись:

Дебет 20 Кредит 97

- 13 889 руб. (500 000 руб. : 36 мес.) - списана на себестоимость часть страхового взноса.

Стоимость имущества, которое фирма утратила в результате страхового случая, спишите проводкой:

Дебет 76-1 Кредит 10 (41, 43...)

- списана остаточная стоимость застрахованного имущества, испорченного или уничтоженного при наступлении страхового случая.

Если имущество, пострадавшее в результате страхового случая, можно отремонтировать, то связанные с этим расходы также списывают за счет страхового возмещения. Для этого сделайте в учете запись:

Дебет 76-1 Кредит 20 (23, 25, 26, 29...)

- списаны расходы по восстановлению застрахованного имущества.

Если по условиям договора потери или часть потерь не подлежат компенсации за счет страхового возмещения, то их считают прочими расходами фирмы.

На сумму таких потерь сделайте проводку:

Дебет 91 Кредит 76-1

- учтена в составе прочих расходов сумма потерь от страхового случая, не возмещаемая за счет страховой компании.

Если сумма страхового возмещения превышает потери организации от порчи или утраты имущества, то сумму такого превышения, полученного по договору от страховщика, включите в состав прочих доходов.

На сумму этого превышения бухгалтер должен сделать запись:

Дебет 76-1 Кредит 91

- учтена сумма превышения страхового возмещения над потерями, понесенными в результате порчи или утраты имущества.

Пример. В 2008 г. ООО "Пассив" застраховало помещение своего склада на случай пожара.

Сумма страхового возмещения при наступлении пожара составляет 1 200 000 руб.

В период действия договора страхования на складе возник пожар, в результате которого помещение склада сильно пострадало. Ремонт помещения склада "Пассив" проводил собственными силами.

Общая стоимость работ составила 808 000 руб., в том числе:

- 708 000 руб. - стоимость материалов (в том числе НДС - 108 000 руб.);

- 100 000 руб. - затраты на оплату труда работников, занятых на ремонтных работах (включая сумму ЕСН и взносов на социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний).

Бухгалтер "Пассива" сделал проводки:

Дебет 51 Кредит 76-1

- 1 200 000 руб. - получена сумма страхового возмещения по договору;

Дебет 10 Кредит 60

- 600 000 руб. (708 000 - 108 000) - приобретены материалы для ремонтных работ;

Дебет 19 Кредит 60

- 108 000 руб. - учтена сумма НДС по приобретенным материалам;

Дебет 60 Кредит 51

- 708 000 руб. - оплачены полученные материалы;

Дебет 20 Кредит 10

- 600 000 руб. - переданы материалы на производство ремонтных работ;

Дебет 20 Кредит 70 (68, 69)

- 100 000 руб. - начислены: оплата труда, единый социальный налог и взносы на социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний;

Дебет 76-1 Кредит 20

- 700 000 руб. (600 000 + 100 000) - списаны за счет страхового возмещения расходы по ремонту складского помещения;

Дебет 76-1 Кредит 19

- 108 000 руб. - списана за счет страхового возмещения сумма НДС по приобретенным для ремонта материалам;

Дебет 76 Кредит 91

- 392 000 руб. (1 200 000 - 808 000) - превышение суммы страхового возмещения над понесенными потерями учтено в составе прочих доходов.

Страхование работников

Начисление и перечисление страховых взносов при страховании работников организации отражают в том же порядке, что и при страховании имущества. При наступлении страхового случая застрахованному работнику полагается выплата возмещения. Возмещение страховая организация выплачивает непосредственно застрахованному работнику.

Обратите внимание: независимо от метода учета доходов и расходов при расчете налога на прибыль (метода начисления или кассового метода), затраты по добровольному страхованию сотрудников уменьшают облагаемую прибыль только после их оплаты (ст. 272 НК РФ).

Как учесть депонированную зарплату

По строке 625 отражают сумму депонированной зарплаты, которая не была выдана по состоянию на 31 декабря 2008 г.

Учет расчетов по депонированной зарплате ведут на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет 4 "Расчеты по депонированным суммам". В балансе по строке 625 укажите кредитовое сальдо этого счета на конец года.

Отметим, что сроки выплаты заработной платы определяются соглашением между администрацией и сотрудниками фирмы и фиксируются в трудовом договоре. Заработную плату выплачивают в течение трех дней начиная с даты ее выдачи. Не полученную в срок заработную плату депонируют.

По истечении трех дней, установленных для выдачи заработной платы, кассир должен проверить в расчетно-платежной ведомости подписи в получении денег и суммировать выданную зарплату.

Напротив фамилий тех, кто ее не получил, в графе "Деньги получил" (при выдаче денег по форме N Т-49) или "Подпись в получении денег" (при выдаче денег по форме N Т-53) ставят штамп или пишут от руки "депонировано".

Учет расчетов с депонентами (сотрудниками, чья заработная плата была депонирована) ведут в книге учета депонированной заработной платы или специальном реестре.

В книге каждому депоненту отведите отдельную строку. В ней укажите его табельный номер, фамилию, имя и отчество, депонированную сумму.

При выдаче зарплаты сделайте в книге соответствующую отметку. Книгу депонентов открывают на год.

Депонированные суммы сдают в банк, и на сданные суммы составляют один общий расходный кассовый ордер.

Сумму депонированной зарплаты отразите проводками:

Дебет 70 Кредит 76-4

- депонирована не полученная работниками заработная плата;

Дебет 51 Кредит 50

- депонированная заработная плата внесена на расчетный счет.

Налог на доходы физических лиц с депонированной заработной платы в бюджет платить не надо.

Депонированную зарплату выдают сотрудникам по расходному кассовому ордеру. Дату и номер ордера указывают в книге депонентов или реестре депонированной заработной платы.

При выдаче депонированной заработной платы сделайте записи:

Дебет 50 Кредит 51

- получены денежные средства в банке на выдачу депонированной заработной платы;

Дебет 76-4 Кредит 50

- депонированная заработная плата выдана сотрудникам.

Пример. В ноябре 2008 г. сотрудникам основного производства ООО "Пассив" начислена зарплата в сумме 9600 руб. Общая сумма налога на доходы физических лиц, подлежащая удержанию из начисленной заработной платы, составила 1200 руб. Сотрудник "Пассива" Иванов из-за болезни заработную плату за ноябрь не получил. Иванову было начислено 2700 руб.

Сумма налога на доходы, подлежащая удержанию с заработной платы Иванова, составляет 350 руб. Заработная плата должна быть выдана Иванову в сумме 2350 руб. (2700 - 350).

"Пассив" уплачивает взнос на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний по ставке 3,1%, ЕСН - по ставке 26%, взносы на обязательное пенсионное страхование - по ставке 14%.

Бухгалтер "Пассива" 30 ноября 2008 г. должен сделать записи:

Дебет 20 Кредит 70

- 9600 руб. - начислена зарплата за ноябрь 2007 г.;

Дебет 20 Кредит 69-1-2

- 297,6 руб. (9600 руб. x 3,1%) - начислен взнос на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний;

Дебет 20 Кредит 69-1-1

- 278,4 руб. (9600 руб. x 2,9%) - начислен ЕСН в части, которая подлежит уплате в Фонд социального страхования;

Дебет 20

Кредит 68, субсчет "Расчеты по ЕСН"

- 1920 руб. (9600 руб. x 20%) - начислен ЕСН в части, которая подлежит уплате в федеральный бюджет;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по ЕСН"

Кредит 69-2-1 (2)

- 1344 руб. (9600 руб. x 14%) - начислены взносы на обязательное пенсионное страхование;

Дебет 20 Кредит 69-3-1 (2)

- 297,6 руб. (9600 руб. x 3,1%) - начислен ЕСН в части, которая подлежит уплате в фонды медицинского страхования;

Дебет 70

Кредит 68, субсчет "Расчеты по налогу на доходы физических лиц"

- 1200 руб. - удержан налог на доходы физических лиц с заработной платы, начисленной сотрудникам организации.

В день выдачи заработной платы бухгалтер "Пассива" должен сделать записи:

Дебет 69-1 Кредит 51

- 297,6 руб. - перечислен взнос на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний с заработной платы работников за ноябрь 2008 г.;

Дебет 69-1 Кредит 51

- 278,4 руб. - перечислен ЕСН в части, которая подлежит уплате в Фонд социального страхования, с заработной платы за ноябрь 2008 г.;

Дебет 69-2-1 (2) Кредит 51

- 1344 руб. - перечислены взносы на обязательное пенсионное страхование, которые подлежат уплате в Пенсионный фонд, с заработной платы за ноябрь 2008 г.;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по ЕСН"

Кредит 51

- 1920 руб. - перечислен ЕСН в части, которая подлежит уплате в федеральный бюджет, с заработной платы за ноябрь 2008 г.;

Дебет 69-3 Кредит 51

- 297,6 руб. - перечислен ЕСН в части, которая подлежит уплате в фонды медицинского страхования, с заработной платы за ноябрь 2008 г.;

Дебет 50 Кредит 51

- 8400 руб. (9600 - 1200) - оприходованы денежные средства, снятые с расчетного счета на выдачу заработной платы за ноябрь 2008 г.;

Дебет 70 Кредит 50

- 6050 руб. (9600 - 1200 - 2350) - выдана заработная плата сотрудникам "Пассива" (за исключением Иванова);

Дебет 68, субсчет "Расчеты по налогу на доходы физических лиц"

Кредит 51

- 850 руб. (1200 - 350) - перечислен в бюджет налог на доходы физических лиц (за вычетом налога, начисленного с заработной платы Иванова).

В день депонирования заработной платы бухгалтер "Пассива" должен сделать записи:

Дебет 70 Кредит 76-4

- 2350 руб. - депонирована заработная плата Иванова;

Дебет 51 Кредит 50

- 2350 руб. - депонированная заработная плата Иванова сдана на расчетный счет в банк.

Сумма заработной платы Иванова в размере 2350 руб. должна быть указана по строке 625 баланса за 2008 г.

Если депонированная заработная плата не была востребована работником организации в течение трех лет, включите ее в состав прочих доходов.

Такую операцию отразите записью:

Дебет 76-4 Кредит 91-1

- невостребованная заработная плата включена в состав прочих доходов.

После этого в балансе ее не отражают.

Как учесть получение аванса

Для учета полученных авансов к счету 62 откройте субсчет "Расчеты по авансам полученным".

Получение аванса отразите проводкой:

Дебет 50 (51, 52...)

Кредит 62, субсчет "Расчеты по авансам полученным"

- получен аванс в счет предстоящей поставки товаров (выполнения работ, оказания услуг).

Если аванс получен под поставку, облагаемую НДС, то сумму предоплаты также облагают этим налогом.

Начисление НДС с аванса отразите так:

Дебет 62, субсчет "Расчеты по авансам полученным"

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- начислен НДС с полученного аванса.

НДС с полученного аванса начисляют по расчетной ставке 10/110 или 18/118.

При передаче покупателю материальных ценностей (работ, услуг), в счет которых был получен аванс, уплаченную сумму НДС вы можете принять к вычету.

Эту операцию отразите проводкой:

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"

Кредит 62, субсчет "Расчеты по авансам полученным"

- принят к вычету НДС, ранее уплаченный в бюджет с полученного аванса.

Сумму, ранее учтенную в качестве аванса, отразите на счете 62.

Эту операцию оформите проводкой:

Дебет 62, субсчет "Расчеты по авансам полученным"

Кредит 62

- зачтен аванс, полученный от покупателей.

Строка 630 "Задолженность перед участниками (учредителями) по выплате доходов"

По строке 630 отразите задолженность фирмы, не погашенную по состоянию на 31 декабря 2008 г. перед учредителями по начисленным, но не выплаченным дивидендам, а также процентам по ценным бумагам, выпущенным организацией.

Эту задолженность отражают по кредиту счета 75 "Расчеты с учредителями", субсчет 2 "Расчеты по выплате доходов".

В бухгалтерском балансе по строке 625 "Прочие кредиторы" укажите кредитовое сальдо, отраженное на этом счете на конец 2008 г.

На основании решения собрания акционеров (участников) о распределении доходов, полученных фирмой, сделайте проводку:

Дебет 84 Кредит 75-2

- начислены дивиденды (доходы) акционерам или участникам организации.

Отметим, что дивиденды, выплачиваемые акционерам (участникам), которые являются работниками организации, учитывают по кредиту счета 70. Эту операцию отразите записью:

Дебет 84 Кредит 70

- начислены дивиденды (доходы) акционерам или участникам, которые являются работниками организации.

Выплачивая доходы (дивиденды) учредителям, ваша фирма должна удержать с выплаченных сумм:

- налог на доходы физических лиц - при выплате доходов (дивидендов) физическим лицам;
- налог на прибыль организаций - при выплате доходов (дивидендов) юридическим лицам.

Налог на доходы физических лиц удерживается по следующим ставкам:

9 процентов - с доходов лиц, которые являются налоговыми резидентами Российской Федерации (то есть находятся на территории России не менее 183 дней в течение 12 следующих подряд месяцев);

15 процентов - с доходов лиц, которые не являются налоговыми резидентами Российской Федерации.

Налог на прибыль удерживают по таким ставкам:

0 процентов - при выплате доходов российским фирмам. При этом должны выполняться следующие условия:

1) доля компании - получателя доходов - составляет не менее 50% уставного капитала фирмы, выплачивающей дивиденды;

2) на день принятия решения о выплате дивидендов их получатель владеет долей не менее 365 дней;

3) размер доли превышает 500 млн руб.

Если при соблюдении этих условий дивиденды российской компании выплачивает иностранная фирма, то ставку 0 процентов применяют в следующих случаях:

1) иностранное государство не предоставляет льготный режим налогообложения;

2) иностранное государство не является офшорной зоной (страна или территория, имеющая офшорный статус, в пределах которой действуют налоговые, таможенные, инвестиционные и другие льготы);

9 процентов - при выплате доходов российским фирмам (если не выполнены условия для применения ставки 0%);

15 процентов - при выплате доходов иностранным фирмам.

Налог начисляют только при фактической выплате дивидендов. Если дивиденды не выплачивают, налог начислять не нужно.

При начислении налога сделайте проводки:

Дебет 75-2

Кредит 68, субсчет "Расчеты по налогу на доходы юридических лиц"

- удержан налог на доходы с сумм, выплаченных учредителям - юридическим лицам;

Дебет 75-2

Кредит 68, субсчет "Расчеты по налогу на доходы физических лиц"

- удержан налог на доходы с сумм, выплаченных учредителям - физическим лицам;

Дебет 70

Кредит 68, субсчет "Расчеты по налогу на доходы физических лиц"

- удержан налог на доходы с сумм, выплаченных учредителям - работникам организации.

Выплату дивидендов отразите записью:

Дебет 75-2 (70) Кредит 50 (51, 52)

- выплачены дивиденды (доходы) учредителям (за минусом суммы удержанного налога на доходы).

Пример. Чистая прибыль ООО "Пассив" по итогам 2007 г. составила 100 000 руб. Доли участников в уставном капитале ООО "Пассив" распределены так:

- Иванов А.Н. - 75% уставного капитала;
- Петров С.С. - 25% уставного капитала.

На общем собрании учредителей, состоявшемся в 2008 г., прибыль 2007 г. было решено распределить между участниками ООО пропорционально их долям в уставном капитале:

- Иванову А.Н. - 75 000 руб.;
- Петрову С.С. - 25 000 руб.

При этом Иванов является работником ООО "Пассив".

Начисление доходов бухгалтер "Пассива" отразит так:

Дебет 84 Кредит 70

- 75 000 руб. - начислен доход Иванову;

Дебет 84 Кредит 75-2

- 25 000 руб. - начислен доход Петрову.

В 2008 г. Ивановым и Петровым дивиденды получены не были.

Задолженность "Пассива" по начисленным и невыплаченным дивидендам в сумме 100 000 руб. (75 000 + 25 000) бухгалтер должен отразить по строке 630 баланса за 2008 г.

Если начисленные дивиденды не были востребованы акционером (участником), то по истечении трех лет включите их в состав прочих доходов. Эту операцию отразите записью:

Дебет 75-2 Кредит 91-1

- включены в состав прочих доходов невостребованные дивиденды.

После этого задолженность по дивидендам в балансе не показывают.

Строка 640 "Доходы будущих периодов"

По строке 640 баланса укажите доходы, полученные фирмой в 2008 г., но относящиеся к будущим отчетным периодам. Такие доходы учитывают по кредиту счета 98 "Доходы будущих периодов". В строке 640 баланса укажите кредитовое сальдо по этому счету, не погашенное по состоянию на 31 декабря 2008 г. В составе доходов будущих периодов можно учитывать:

- различного вида доходы, полученные вперед;
- стоимость безвозмездно полученных ценностей;
- предстоящие поступления задолженности по недостачам прошлых лет;
- разницу между балансовой стоимостью недостающих ценностей и суммой, подлежащей взысканию с виновного лица, и т.д.

Как учесть доходы

К доходам, полученным вперед, в частности, относят:

- арендную плату;
- суммы, поступившие за перевозки по месячным и квартальным билетам;
- абонентскую плату за пользование средствами связи.

Таким образом, к доходам будущих периодов относят суммы, поступившие по договорам, если они заключены на длительный срок и не предусматривают перерасчетов по факту оказания услуг (выполнения работ).

Обратите внимание: поступление денег в качестве аванса или в счет предварительной оплаты доходом будущих периодов не признают и, следовательно, на счете 98 не отражают. Для учета авансов и предоплат используйте счет 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", субсчет "Расчеты по авансам полученным". Суммы авансов указывайте по строке 621 (620) баланса.

Доходы будущих периодов учитывают на счете 98, субсчет "Доходы, полученные в счет будущих периодов". Поступление (начисление) доходов отразите так:

Дебет 50 (51, 52, 55) Кредит 98-1

- отражены доходы будущих периодов.

Если доходы получены в счет выполнения работ (оказания услуг), облагаемых налогом на добавленную стоимость, то их сумму также облагают этим налогом. Начисление НДС отразите записью:

Дебет 98-1

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- начислен НДС с суммы доходов будущих периодов.

НДС с доходов будущих периодов начислите по расчетной ставке 10/110 или 18/118. Сумму доходов, по которой они будут числиться в балансе, надо уменьшить на НДС.

Пример. ОАО "Телеком" оказывает услуги в области телефонной связи. В декабре 2008 г. ОАО "Телеком" продало телефонную карту стоимостью 8850 руб. (в том числе НДС - 1350 руб.). Карта дает право на годовое абонентское обслуживание с января 2009 г.

Бухгалтер "Телекома" должен сделать проводки:

Дебет 51 Кредит 98-1

- 8850 руб. - поступившие средства учтены как доходы будущих периодов;

Дебет 98-1

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 1350 руб. - начислен НДС.

По строке 640 баланса за 2008 г. бухгалтер "Телекома" должен отразить 7500 руб. (8850 - 1350).

Доходы будущих периодов спишите в том отчетном периоде, к которому они относятся. В учете эту операцию отразите так:

Дебет 98-1 Кредит 90-1

- суммы, ранее учтенные как доходы будущих периодов, получены в рамках обычной деятельности организации;

Дебет 98-1 Кредит 91-1

- суммы, ранее учтенные как доходы будущих периодов, являются прочими доходами.

Одновременно примите к вычету НДС, ранее начисленный с доходов будущих периодов. Эту операцию отразите проводкой:

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"

Кредит 98-1

- принята к вычету сумма НДС, ранее начисленная с доходов будущих периодов.

Пример. Вернемся к предыдущему примеру. Начиная с января 2009 г. бухгалтер "Телекома" должен ежемесячно делать проводки:

Дебет 98-1 Кредит 90-1

- 738 руб. (8850 руб. : 12 мес.) - отражена выручка, полученная в рамках обычной деятельности;

Дебет 90-3

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 113 руб. (738 руб. x 18% : 118%) - начислен НДС с выручки;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"

Кредит 98-1

- 113 руб. - принят к вычету НДС в части списанной суммы доходов будущих периодов.

Как учесть безвозмездно полученные ценности

Стоимость безвозмездно полученных ценностей также учитывают в составе доходов будущих периодов. Для учета безвозмездно полученных ценностей к счету 98 откройте субсчет 2 "Безвозмездные поступления".

Стоимость безвозмездно полученных ценностей определите, исходя из рыночной цены на них. В учете эту операцию отразите проводками:

Дебет 08 Кредит 98-2

- получены безвозмездно основные средства (нематериальные активы);

Дебет 10 (11, 41...) Кредит 98-2

- получены безвозмездно иные материальные ценности.

Стоимость материальных ценностей, полученных безвозмездно, облагают налогом на прибыль, который нужно заплатить по итогам того отчетного периода, когда эти ценности оприходованы.

Из этого правила есть исключение. Стоимость такого имущества не облагают налогом в случаях, предусмотренных ст. 251 Налогового кодекса (пп. 6, 7, 8, 11, 19, 22, 23 п. 1).

Обратите внимание: безвозмездная передача и получение имущества (сделка дарения) на сумму более 500 руб. между коммерческими организациями запрещены (ст. 575 ГК РФ).

Таким образом, безвозмездно получить имущество ваша фирма может только от физических лиц, некоммерческих организаций, а также государственных и муниципальных органов.

Пример. В декабре 2008 г. ЗАО "Актив" получило безвозмездно от органа местного самоуправления производственное оборудование. Его рыночная цена - 120 000 руб.

Бухгалтер "Актива" должен сделать проводки:

Дебет 08 Кредит 98-2

- 120 000 руб. - оприходовано безвозмездно полученное оборудование по рыночной цене;

Дебет 01 Кредит 08

- 120 000 руб. - оборудование введено в эксплуатацию.

Бухгалтер "Актива" должен указать по строке 640 баланса за 2008 г. рыночную стоимость этого имущества (то есть 120 000 руб.).

Стоимость безвозмездно полученных основных средств и нематериальных активов, учтенную в составе доходов будущих периодов, спишите на счета по учету прочих доходов по мере начисления на них амортизации. Эту операцию отразите записями:

Дебет 20 (23, 44...) Кредит 02 (05)

- начислена амортизация по безвозмездно полученному основному средству (нематериальному активу);

Дебет 20 (23, 44...) Кредит 04

- начислена амортизация по безвозмездно полученному нематериальному активу (при начислении амортизации без использования счета 05);

Дебет 98-2 Кредит 91-1

- соответствующая доля доходов будущих периодов учтена в составе прочих доходов.

Стоимость иных безвозмездно полученных материальных ценностей, учтенных в составе доходов будущих периодов, спишите по мере передачи их в производство. Для этого сделайте записи:

Дебет 20 (23, 44...) Кредит 10

- отпущены в производство безвозмездно полученные материалы;

Дебет 98-2 Кредит 91-1

- соответствующая доля доходов будущих периодов учтена в составе прочих доходов.

Стоимость безвозмездно полученных ценностей для целей налогообложения повторно не учитывайте.

Пример. В январе 2008 г. ЗАО "Актив" получило безвозмездно от органа местного самоуправления производственное оборудование. Его рыночная цена - 120 000 руб.

Бухгалтер "Актива" должен сделать проводки:

Дебет 08 Кредит 98-2

- 120 000 руб. - оприходовано безвозмездно полученное оборудование по рыночной цене;

Дебет 01 Кредит 08

- 120 000 руб. - оборудование введено в эксплуатацию.

Предположим, что сумма ежемесячной амортизации, которую следует начислять на первоначальную стоимость оборудования, составляет 1000 руб.

Начиная с февраля 2008 г. бухгалтер "Актива" ежемесячно должен делать проводки:

Дебет 20 Кредит 02

- 1000 руб. - начислена амортизация по технологическому оборудованию;

Дебет 98-2 Кредит 91-1

- 1000 руб. - соответствующая доля доходов будущих периодов учтена в составе прочих доходов.

Общая сумма доходов будущих периодов, которая в 2008 г. будет списана с субсчета 98-2 в кредит субсчета 91-1, составит 11 000 руб. (1000 руб. x 11 мес.).

По строке 640 баланса за 2008 г. бухгалтер "Актива" должен отразить стоимость безвозмездно полученного оборудования в размере 109 000 руб. (120 000 - 11 000).

В налоговом учете стоимость оборудования в размере 120 000 руб. будет включена в состав внереализационных доходов в I квартале 2008 г.

Как учесть недостачи прошлых лет

Если в 2008 г. выявлена недостача, относящаяся к прошлым годам, и она признана виновным, ее сумму отразите на счете 98, субсчет 3 "Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы".

Для этого сделайте записи:

Дебет 94 Кредит 98-3

- выявлена недостача прошлого года;

Дебет 73 Кредит 94

- отражена задолженность виновного лица.

По мере того как виновник будет погашать задолженность, делайте проводки:

Дебет 50 (70) Кредит 73

- поступила в кассу (удержана из зарплаты работника) сумма в погашение недостачи;

Дебет 98-2 Кредит 91-1

- соответствующая доля доходов будущих периодов учтена в составе прочих доходов.

Бывают случаи, когда виновник недостачи возмещает ущерб по рыночным ценам утраченных ценностей. Как правило, эта сумма больше, чем балансовая стоимость недостающих ценностей. Разницу между этими

двумя величинами учитывайте на счете 98, субсчет 4 "Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей". Для этого сделайте записи:

Дебет 73 Кредит 98-4

- отражена разница между балансовой стоимостью недостающих ценностей и суммой, подлежащей взысканию с виновного лица.

По мере того как виновник будет погашать долг, делайте следующие проводки:

Дебет 50 (70) Кредит 73

- поступила в кассу (удержана из зарплаты работника) сумма в погашение недостачи;

Дебет 98-4 Кредит 91-1

- соответствующая доля доходов будущих периодов учтена в составе прочих доходов.

Пример. В декабре 2008 г. в ходе инвентаризации в ЗАО "Актив" была обнаружена недостача канцтоваров, учтенных на счете 10 "Материалы". Балансовая стоимость недостающих канцтоваров - 700 руб. В результате проведенного расследования виновным в недостаче был признан работник Иванов. Руководитель "Актива" принял решение взыскать с Иванова 800 руб. (по рыночной цене канцтоваров).

Бухгалтер "Актива" сделал проводки:

Дебет 94 Кредит 10

- 700 руб. - списана балансовая стоимость недостающих канцтоваров;

Дебет 73 Кредит 94

- 700 руб. - сумма недостачи отнесена на виновное лицо;

Дебет 73 Кредит 98-4

- 100 руб. - отражена разница между балансовой стоимостью недостающих ценностей (700 руб.) и суммой, подлежащей взысканию с виновного лица (800 руб.).

Эту разницу бухгалтер "Актива" отразил по строке 640 баланса за 2008 г.

В январе 2008 г. Иванов внес 800 руб. в кассу организации. Бухгалтер "Актива" сделал проводки:

Дебет 50 Кредит 73

- 800 руб. - сумма недостачи погашена сотрудником организации;

Дебет 98-4 Кредит 91-1

- 100 руб. - разница между балансовой стоимостью недостающих ценностей и суммой, подлежащей взысканию с виновного лица, учтена в составе прочих доходов.

Строка 650 "Резервы предстоящих расходов"

Единовременное списание крупных расходов приведет к резкому увеличению себестоимости и может стать причиной убытка. Для равномерного включения расходов в затраты на производство и расходы на продажу создают резервы предстоящих расходов. Суммы этих резервов, не использованные или не списанные на конец года, отразите по строке 650 баланса.

Фирма может зарезервировать средства:

- на дорогостоящий ремонт основных средств;
- на выплату отпускных работникам;
- на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
- на выплату вознаграждений по итогам работы за год;
- на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание.

Создавать резервы или нет, организация решает сама. Это решение и порядок резервирования средств должны быть предусмотрены в бухгалтерской учетной политике.

Величину резервируемых на те или иные цели сумм фирма рассчитывает самостоятельно.

Чтобы сблизить бухгалтерский и налоговый учет, лучше всего создавать и списывать резервы в том порядке, который предусмотрен налоговым законодательством. Этот порядок закрепите в бухгалтерской и налоговой учетной политике.

Такие резервы учитывайте по кредиту счета 96 "Резервы предстоящих расходов и платежей". В балансе укажите кредитовое сальдо этого счета по состоянию на 31 декабря 2008 г.

Как правило, остатки зарезервированных на счете 96 средств могут быть, если фирма приняла решение о сохранении этих резервов в 2009 г.

Создание резервов

Суммы резервов предстоящих расходов относят на те счета бухгалтерского учета, на которых будут учитывать резервируемые затраты.

Резервирование средств на предстоящие расходы оформите записью:

Дебет 20 (23, 25, 44...) Кредит 96

- сформирован резерв предстоящих расходов.

Пример. Завод "Механик" производит пылесосы, на которые установлен гарантийный срок - 1 год. Учетной политикой завода на 2008 г. было предусмотрено резервирование средств на гарантийный ремонт. Отчисления в резерв производились ежемесячно. Рассчитаем норматив ежемесячных отчислений в этот

резерв. По статистике из 100 проданных пылесосов в течение года выходят из строя 10. При этом усредненные затраты на ремонт 1 сломанного пылесоса составляют 50% от его себестоимости.

Таким образом, на гарантийный ремонт 1 пылесоса была зарезервирована сумма в размере 5% (50% x 10 шт. : 100 шт.) от его себестоимости.

Себестоимость 1 пылесоса - 1200 руб. За год предполагалось выпустить 1500 пылесосов. Следовательно, размер ежемесячных отчислений в резерв на 2008 г. составит 7500 руб. (1200 руб. x 5% x 1500 шт. : 12 мес.).

Ежемесячно в 2008 г. бухгалтер завода должен делать запись:

Дебет 20 Кредит 96

- 7500 руб. - начислена сумма резерва предстоящих расходов.

Использование резервов

Если фирма в течение года понесет расходы, под которые создавался тот или иной резерв, сделайте запись по списанию суммы резерва:

Дебет 96 Кредит 23 (69, 70, 76...)

- списаны фактические затраты, для которых ранее был образован резерв.

Пример. На декабрь 2008 г. в ЗАО "Актив" был запланирован дорогостоящий ремонт технологического оборудования. Учитывая это обстоятельство, в учетной политике на 2008 г. было предусмотрено создание резерва на предстоящий ремонт основных средств.

Согласно смете, сумма ремонта должна была составить 120 000 руб. Соответственно, ежемесячные отчисления в резерв на ремонт основных средств были запланированы в сумме 10 000 руб. (120 000 руб. : 12 мес.). Бухгалтер "Актива" в 2007 г. ежемесячно делал проводку:

Дебет 23 Кредит 96

- 10 000 руб. - начислен резерв на ремонт основных средств.

В декабре 2008 г. был проведен ремонт технологического оборудования. Фактическая сумма ремонта (включая материалы, зарплату работникам и отчисления на социальное страхование) составила 96 000 руб.

В учете это было отражено так:

Дебет 96 Кредит 10 (70, 69...)

- 96 000 руб. - списаны за счет образованного резерва затраты на ремонт технологического оборудования.

Корректировка резервов

В конце года проводят инвентаризацию резервов предстоящих расходов. При этом излишне начисленные суммы резерва сторнируют.

Пример. Вернемся к предыдущему примеру.

У ЗАО "Актив" в 2008 г. на ремонт было зарезервировано 120 000 руб., фактически израсходовано 96 000 руб.

Неиспользованную сумму резерва в 24 000 руб. (120 000 - 96 000) следует сторнировать:

Дебет 23 Кредит 96

- 24 000 руб. - сторнирована неиспользованная сумма резерва на ремонт основных средств.

В некоторых случаях излишне зарезервированные суммы в конце года можно не сторнировать. Например, если:

- ремонтные работы рассчитаны на несколько лет;

- выплаты вознаграждений за выслугу лет и по итогам работы за год производят в следующем году (например, в январе).

В этих случаях излишне начисленные суммы резервов сторнируйте после окончания ремонта или выплаты соответствующих вознаграждений. Сумму резерва, не использованную по состоянию на 31 декабря 2008 г., укажите в строке 650 баланса.

Строки 660 "Прочие краткосрочные обязательства", 690 "Итого по разделу V", 700 "Баланс"

По строке 660 покажите суммы краткосрочных пассивов, не нашедших отражения по другим статьям разд. V баланса.

По строке 690 приведите сумму строк 610 "Займы и кредиты", 620 "Кредиторская задолженность", 630 "Задолженность перед участниками (учредителями) по выплате доходов", 640 "Доходы будущих периодов", 650 "Резервы предстоящих расходов" и 660 "Прочие краткосрочные обязательства" баланса.

По строке 700 отразите сумму строк 490 "Итого по разделу III", 590 "Итого по разделу IV" и 690 "Итого по разделу V" баланса.

Справка о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах

В этой справке нужно показать стоимость ценностей, право собственности на которые фирме не принадлежит. Кроме того, здесь указывают те или иные операции фирмы, которые отражают на забалансовых счетах (например, износ жилищного фонда).

Строка 910 "Арендованные основные средства"

По этой строке укажите стоимость основных средств, которые получены:

- по договору аренды;
- по договору безвозмездного пользования (на время).

Такие основные средства отразите на забалансовом счете 001 "Арендованные основные средства" в оценке, указанной сторонами в договоре. Их получение отразите записью:

Дебет 001

- учтены основные средства, полученные по договору аренды или безвозмездного пользования.

После возвращения основных средств владельцу сделайте запись:

Кредит 001

- основные средства возвращены владельцу.

Пример. В феврале 2008 г. ЗАО "Актив" получило в аренду сроком на 1 год торговое оборудование. Согласно договору, размер ежемесячной арендной платы составляет 5900 руб. (в том числе НДС - 900 руб.). По соглашению сторон стоимость оборудования в договоре определена в 900 000 руб. После того как оборудование поступило в организацию, бухгалтер сделал запись:

Дебет 001

- 900 000 руб. - учтено оборудование, полученное в аренду.

Ежемесячно бухгалтер "Актива" делал проводки:

Дебет 44 Кредит 76

- 5000 руб. (5900 - 900) - начислена арендная плата;

Дебет 19 Кредит 76

- 900 руб. - учтен НДС по арендной плате;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"

Кредит 19

- 900 руб. - произведен налоговый вычет НДС;

Дебет 76 Кредит 51

- 5900 руб. - перечислена арендная плата за отчетный месяц.

Стоимость оборудования в размере 900 000 руб. отражена по строке 910 справки к балансу за 2008 г.

В марте 2009 г. (после того как оборудование будет возвращено арендодателю) бухгалтер сделает запись:

Кредит 001

- 900 000 руб. - возвращено оборудование по окончании срока аренды.

Стоимость основных средств, полученных в лизинг, дополнительно укажите по строке 911 справки. Заполняют ее, если эти ценности учитывают на балансе лизингодателя.

Строка 920 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение"

По этой строке укажите стоимость тех или иных ценностей, принятых на ответственное хранение. Стоимость таких ценностей отражают по счету 002.

На этом счете вы должны учесть находящиеся на складе товарно-материальные ценности, право собственности на которые вашей фирме не принадлежит, например:

- неоплаченные материалы или товары, полученные по договору, который предусматривает переход на них права собственности к вам только после их оплаты;
- проданные товары, временно оставленные на складе вашей фирмы на ответственном хранении.

Эти ценности отразите на счете 002 по ценам, указанным в первичных документах, на основании которых вы их оприходовали.

После поступления товарно-материальных ценностей на ответственное хранение сделайте запись:

Дебет 002

- учтены товарно-материальные ценности, полученные на ответственное хранение.

После того как право собственности на товарно-материальные ценности перейдет к вашей организации или они будут отгружены их владельцу, сделайте запись:

Кредит 002

- товарно-материальные ценности сняты с ответственного хранения.

Как учесть неоплаченные материалы, полученные по договору с особым порядком перехода права собственности, покажет пример.

Пример. ЗАО "Актив" заключило с ООО "Пассив" договор купли-продажи материалов на общую сумму 590 000 руб. (в том числе НДС - 90 000 руб.).

По договору материалы отгружаются "Активу" после перечисления "Пассиву" аванса в сумме 295 000 руб. Однако право собственности на эти материалы переходит к "Активу" лишь после их полной оплаты. Аванс был перечислен в декабре 2008 г. Окончательная оплата произошла в январе 2009 г.

В декабре 2008 г. бухгалтер "Актива" сделал проводки:

Дебет 60, субсчет "Авансы выданные"

Кредит 51

- 295 000 руб. - перечислена сумма аванса;

Дебет 002

- 590 000 руб. - оприходованы материалы, право собственности на которые к "Активу" не перешло.

Стоимость материалов в размере 590 000 руб. бухгалтер отразил по строке 920 справки "Актива" за 2008 г.

В январе 2009 г. в учете "Актива" будут сделаны проводки:

Дебет 60 Кредит 51

- 295 000 руб. - произведена окончательная оплата по договору;

Дебет 60

Кредит 60, субсчет "Авансы выданные"

- 295 000 руб. - зачтена в оплату по договору перечисленная ранее сумма аванса;

Кредит 002

- 590 000 руб. - материалы сняты с забалансового учета после того как право собственности на них перешло к "Активу";

Дебет 10 Кредит 60

- 500 000 руб. (590 000 - 90 000) - оприходованы материалы на балансе организации;

Дебет 19 Кредит 60

- 90 000 руб. - учтен НДС по материалам, оприходованным на балансе организации;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"

Кредит 19

- 90 000 руб. - произведен налоговый вычет НДС.

Как учесть товары, оставленные покупателем на ответственном хранении, покажет пример.

Пример. В декабре 2008 г. ЗАО "Актив" продало покупателю товары на сумму 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.). Себестоимость товаров - 60 000 руб.

Согласно договору, проданные товары остаются у ЗАО "Актив" на ответственном хранении до января 2009 г.

В декабре 2008 г. бухгалтер "Актива" сделал проводки:

Дебет 62 Кредит 90-1

- 118 000 руб. - отражена выручка от продажи товаров;

Дебет 90-2 Кредит 41

- 60 000 руб. - списана себестоимость проданных товаров;

Дебет 90-3

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 18 000 руб. - начислен НДС;

Дебет 002

- 118 000 руб. - учтена стоимость товаров, принятых на ответственное хранение.

Стоимость товаров в размере 118 000 руб. отражена по строке 920 справки "Актива" за 2008 г.

В январе 2009 г. бухгалтер "Актива" должен сделать запись:

Кредит 002

- 118 000 руб. - списана стоимость товаров, переданных покупателю.

Строка 930 "Товары, принятые на комиссию"

Здесь укажите стоимость товаров, полученных для продажи по договору комиссии (договору поручения или агентскому договору). Право собственности на такие товары принадлежит комитенту (поручителю, принципалу).

После того как вы получили товары по посредническому договору, сделайте запись:

Дебет 004

- приняты к учету товары по посредническому договору.

Когда вы продадите (отгрузите) товары покупателю, сделайте запись:

Кредит 004

- проданы (отгружены) покупателю товары, полученные по посредническому договору.

Такую же запись сделайте при возврате непроданных товаров их собственнику (комитенту, поручителю или принципалу).

Есть два варианта расчетов по посредническому договору:

- с участием посредника в расчетах;
- без участия посредника в расчетах.

Если посредник участвует в расчетах, выручка от продажи товаров поступает на его расчетный счет или в кассу.

Затем посредник перечисляет эти деньги собственнику товаров: комитенту, поручителю или принципалу. При этом варианте расчетов посредник, как правило, удерживает свое вознаграждение из денег, причитающихся собственнику товаров.

Пример. В декабре 2008 г. ЗАО "Актив" и ООО "Пассив" заключили договор комиссии. По договору "Актив" (комиссионер) должен продать партию товаров "Пассива" (комитента) на сумму 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.). Комиссионеру причитается комиссионное вознаграждение в размере 10% от цены сделки.

"Актив" полностью продал полученные на комиссию товары в январе 2009 г. Затраты на продажу товаров составили 3000 руб. Согласно договору комиссии, "Актив" участвует в расчетах и удерживает свое вознаграждение из денег, причитающихся "Пассиву".

В декабре 2008 г. бухгалтер "Актива" сделал проводку:

Дебет 004

- 118 000 руб. - оприходованы товары, полученные по договору комиссии от "Пассива".

Стоимость товаров в размере 118 000 руб. бухгалтер отразил по строке 930 справки "Актива" за 2008 г.

В январе 2009 г. бухгалтер "Актива" должен сделать проводки:

Кредит 004

- 118 000 руб. - отгружены товары покупателям;

Дебет 62

Кредит 76, субсчет "Расчеты с комитентом"

- 118 000 руб. - отражены задолженность покупателей по оплате товаров и задолженность перед комитентом;

Дебет 26 Кредит 02 (70, 69...)

- 3000 руб. - отражены затраты на оказание посреднических услуг;

Дебет 51

Кредит 62, субсчет "Расчеты с покупателями"

- 118 000 руб. - поступила от покупателей оплата за товары на расчетный счет "Актива";

Дебет 76, субсчет "Расчеты с комитентом"

Кредит 90-1

- 11 800 руб. (118 000 руб. x 10%) - отражена сумма комиссионного вознаграждения;

Дебет 90-2 Кредит 26

- 3000 руб. - списаны затраты, связанные с оказанием посреднических услуг;

Дебет 90-3

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 1800 руб. (11 800 руб. x 18% : 118%) - начислен НДС с комиссионного вознаграждения;

Дебет 76, субсчет "Расчеты с комитентом"

Кредит 51

- 106 200 руб. (118 000 - 11 800) - перечислены денежные средства комитенту за вычетом вознаграждения;

Дебет 90-9 Кредит 99

- 7000 руб. (11 800 - 1800 - 3000) - отражена прибыль от посреднических услуг.

Если посредник в расчетах не участвует, выручка от продажи товаров поступает на расчетный счет или в кассу их собственника (комитента, поручителя или принципала). После этого собственник перечисляет посреднику причитающееся ему вознаграждение.

Пример. В декабре 2008 г. ЗАО "Актив" и ООО "Пассив" заключили договор комиссии. Согласно этому договору, "Актив" (комиссионер) должен продать партию товаров "Пассива" (комитента) на сумму 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.).

После исполнения обязательств по договору комиссионеру причитается комиссионное вознаграждение в размере 10% от цены сделки.

В январе 2009 г. "Актив" полностью продал полученные на комиссию товары. Затраты, связанные с продажей товаров, составили 3000 руб. Согласно договору комиссии, "Актив" в расчетах не участвует. Покупатели перечисляют оплату напрямую "Пассиву". А тот, в свою очередь, перечисляет сумму вознаграждения на расчетный счет "Актива".

В декабре 2008 г. бухгалтер "Актива" сделал такую проводку:

Дебет 004

- 118 000 руб. - приняты к учету товары, полученные по договору комиссии от "Пассива".

Стоимость товаров в размере 118 000 руб. отражена по строке 930 справки "Актива" за 2008 г.

В январе 2009 г. бухгалтер "Актива" должен сделать проводки:

Кредит 004

- 118 000 руб. - отгружены товары покупателям;

Дебет 76, субсчет "Расчеты с комитентом"
Кредит 90-1
- 11 800 руб. (118 000 руб. x 10%) - отражена сумма комиссионного вознаграждения;
Дебет 90-3
Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"
- 1800 руб. (11 800 руб. x 18% : 118%) - начислен НДС с услуг посредника (комиссионера, агента, поверенного);
Дебет 26 Кредит 02 (70, 69...)
- 3000 руб. - отражены затраты, связанные с оказанием посреднических услуг;
Дебет 90-2 Кредит 26
- 3000 руб. - списаны затраты, связанные с оказанием посреднических услуг;
Дебет 51
Кредит 76, субсчет "Расчеты с комитентом"
- 11 800 руб. - сумма причитающегося по договору комиссионного вознаграждения поступила на расчетный счет "Актива";
Дебет 90-9 Кредит 99
- 7000 руб. (11 800 - 1800 - 3000) - отражена прибыль от оказания посреднических услуг.

Строка 940 "Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов"

Здесь укажите сумму дебиторской задолженности, которая была списана с баланса. Такие суммы учитывают на счете 007.
Задолженность неплатежеспособного дебитора можно списать с баланса фирмы в двух случаях:
- истек срок исковой давности (три года с момента возникновения долга);
- долг нереален для взыскания (например, ваш должник обанкротился или ликвидирован).
Такую задолженность спишите проводкой:
Дебет 91-2 Кредит 62 (76)
- списана дебиторская задолженность.
Если ранее под эту задолженность был создан резерв по сомнительным долгам, проводка будет такой:
Дебет 63 Кредит 62 (76)
- списана дебиторская задолженность за счет ранее созданного резерва.
Одновременно сумму списанной задолженности отразите записью:
Дебет 007
- отражена задолженность неплатежеспособного дебитора.
Такую задолженность учитывают на счете 007 в течение пяти лет с момента ее списания с баланса. По истечении пяти лет снимите задолженность и с забалансового учета. Для этого сделайте в учете запись:
Кредит 007
- списана задолженность с забалансового учета.
Задолженность неплатежеспособного должника можно списать со счета 007 и ранее этого срока. Это возможно в двух случаях:
- должник погасил задолженность;
- фирма-должник ликвидирована.
Если должник погасил задолженность, то сумму средств, поступивших в погашение задолженности, отразите проводками:
Дебет 50 (51, 52...) Кредит 62 (76)
- поступили средства в счет погашения ранее списанной с баланса задолженности;
Кредит 007
- списана задолженность, погашенная дебитором.
Если фирма-должник ликвидирована, сделайте запись:
Кредит 007
- списана задолженность в связи с ликвидацией фирмы-должника.

Пример. В январе 2005 г. ЗАО "Актив" поставило партию собственной продукции ООО "Пассив" на сумму 90 000 руб. Проданную продукцию НДС не облагают.
При отгрузке продукции бухгалтер "Актива" сделал такую проводку:
Дебет 62 Кредит 90-1
- 90 000 руб. - отражена задолженность "Пассива" за отгруженную продукцию.
Из-за своей неплатежеспособности "Пассив" не оплатил приобретенную продукцию в срок, установленный договором.
В январе 2008 г. "Актив" решил списать эту задолженность в связи с истечением срока исковой давности.
Резерв по сомнительным долгам под списание этой задолженности не создавался.
Бухгалтер "Актива" в январе 2008 г. сделал записи:
Дебет 91-2 Кредит 62
- 90 000 руб. - списана задолженность "Пассива" по истечении срока исковой давности;
Дебет 007

- 90 000 руб. - отражена сумма списанной дебиторской задолженности за балансом.

Сумма задолженности (90 000 руб.) отражена по строке 940 справки "Актива" за 2008 г.

Если по истечении 5 лет задолженность не будет погашена, бухгалтер "Актива" должен списать ее с забалансового учета. Для этого нужно сделать запись:

Кредит 007

- 90 000 руб. - списана сумма непогашенной дебиторской задолженности с забалансового учета по истечении 5 лет.

Строка 950 "Обеспечения обязательств и платежей полученные"

Здесь укажите суммы гарантий, полученные вашей фирмой в обеспечение выполнения обязательств и платежей. Эти суммы учтите на забалансовом счете 008.

По этому счету отражают суммы гарантий, которые вы получили от других организаций в обеспечение:

- выполнения вашей фирмой тех или иных обязательств (оплаты полученных товаров, возврата кредита или займа и т.п.);

- оплаты товаров, проданных вашей фирмой покупателям.

Учет гарантий ведите в денежном выражении. Если в соглашении о предоставлении гарантии сумма не указана, то определите ее, исходя из условий договора, по которому вы ее получили. Например, другая организация поручилась за вас перед вашим поставщиком (дала гарантию) в том, что вы оплатите полученные товары стоимостью 100 000 руб.

На счете 008 вы должны учесть такую же сумму.

На сумму полученной гарантии сделайте в учете запись:

Дебет 008

- получена гарантия от сторонней организации.

После того как вы выполнили обязательство, под которое получили гарантию другой фирмы (оплатили полученный товар, погасили кредит или заем), эту сумму спишите так:

Кредит 008

- списана сумма гарантии после выполнения обязательств.

Пример. В ноябре 2008 г. ЗАО "Актив" заключило договор на покупку производственного оборудования стоимостью 590 000 руб. (в том числе НДС - 90 000 руб.).

Поставщик потребовал представить банковскую гарантию в обеспечение оплаты оборудования. "Актив" обратился в обслуживающий банк с соответствующей просьбой. Банк выдал гарантию на сумму 590 000 руб.

Оборудование было оплачено в январе 2008 г.

В ноябре 2008 г. бухгалтер "Актива" сделал записи:

Дебет 008

- 590 000 руб. - учтена сумма гарантии, полученной от банка;

Дебет 08 Кредит 60

- 500 000 руб. (590 000 - 90 000) - оприходовано оборудование;

Дебет 19 Кредит 60

- 90 000 руб. - учтен НДС по оприходованному оборудованию;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"

Кредит 19

- 90 000 руб. - произведен налоговый вычет НДС.

Сумма гарантии в размере 590 000 руб. отражена по строке 950 справки "Актива" за 2008 г.

В январе 2009 г. бухгалтер "Актива" должен сделать записи:

Дебет 60 Кредит 51

- 590 000 руб. - оплачено оборудование поставщику;

Кредит 008

- 590 000 руб. - списана сумма гарантии, полученной от банка.

Такую же запись сделайте при поступлении денег от покупателей за отгруженные им товары, если ранее вы получили гарантию их оплаты от сторонней организации. Для этого сделайте в учете проводку:

Кредит 008

- списана сумма гарантии после выполнения покупателями своих обязательств перед вашей организацией.

Какие проводки вы должны сделать при получении гарантии платежеспособности покупателя, также покажет пример.

Пример. В декабре 2008 г. ЗАО "Актив" заключило договор поставки товаров с ООО "Пассив" на сумму 236 000 руб. (в том числе НДС - 36 000 руб.). Себестоимость товаров - 120 000 руб. "Актив" (поставщик) потребовал от "Пассива" (покупателя) представить банковскую гарантию в обеспечение оплаты товаров. "Пассив" гарантию банка представил. В январе 2009 г. "Актив" отгрузил товары.

В декабре 2008 г. бухгалтер "Актива" сделал запись:

Дебет 008

- 236 000 руб. - отражена сумма полученной банковской гарантии.

Сумма гарантии в размере 236 000 руб. отражена по строке 950 справки "Актива" за 2008 г. В январе 2009 г. бухгалтер "Актива" должен сделать проводки:

Дебет 62 Кредит 90-1

- 236 000 руб. - отражена выручка от продажи товаров;

Дебет 90-2 Кредит 41

- 120 000 руб. - списана себестоимость проданных товаров;

Дебет 90-3

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 36 000 руб. - начислен НДС;

Дебет 51 Кредит 62

- 236 000 руб. - поступили денежные средства от покупателя ("Пассива");

Кредит 008

- 236 000 руб. - списана сумма банковской гарантии.

Строка 960 "Обеспечения обязательств и платежей выданные"

Здесь укажите суммы гарантий, которые выдала ваша фирма в обеспечение выполнения обязательств и платежей (например, оплаты полученных товаров, возврата кредита или займа и т.п.). Эти суммы учтите на забалансовом счете 009 "Обеспечения обязательств и платежей выданные".

Учет гарантий ведите в денежном выражении. Если в соглашении о предоставлении гарантии сумма не указана, то определите ее, исходя из условий договора, по которому вы ее выдали. Например, вы выдали гарантию в том, что сторонняя организация оплатит товар стоимостью 100 000 руб.

На счете 009 вы должны учесть такую же сумму. На сумму выданной гарантии сделайте в учете запись:

Дебет 009

- выдана гарантия другому лицу в обеспечение обязательств сторонней организации.

После погашения сторонней организацией обязательств (оплаты полученных товаров, погашения кредита или займа) сумму гарантии спишите проводкой:

Кредит 009

- списана сумма гарантии в связи с погашением сторонней организацией задолженности.

Пример. В декабре 2008 г. ООО "Пассив" заключило договор на поставку производственного оборудования стоимостью 590 000 руб. (в том числе НДС - 90 000 руб.). Оборудование было оплачено "Пассивом" в январе 2009 г.

Поставщик потребовал представить гарантию в обеспечение оплаты оборудования. Гарантию на сумму 590 000 руб. представил "Актив".

В декабре 2008 г. бухгалтер "Актива" сделал в учете запись:

Дебет 009

- 590 000 руб. - учтена сумма гарантии, выданной поставщику "Пассива".

Сумма гарантии в размере 590 000 руб. отражена по строке 950 справки "Актива" за 2008 г.

После того как "Пассив" оплатил оборудование поставщику, он направил авизо "Активу". На основании полученного авизо бухгалтер "Актива" сделает запись:

Кредит 009

- 590 000 руб. - списана сумма гарантии, выданной "Активом" поставщику "Пассива".

Строки 970 "Износ жилищного фонда" и 980 "Износ объектов внешнего благоустройства..."

В строке 970 укажите суммы износа, начисленные по объектам жилищного фонда (если они не используются для получения дохода). По строке 980 отразите суммы износа, начисленные по объектам внешнего благоустройства и другим аналогичным объектам (например, объектам лесного и дорожного хозяйства). Для заполнения этих строк используйте данные счета 010 "Износ основных средств".

На нем указывают износ, начисленный как по жилищному фонду, так и по объектам внешнего благоустройства. Собственник основных средств (объектов внешнего благоустройства), амортизацию по которым не начисляют, все равно должен знать, насколько его имущество физически изношено, и учитывать эту информацию за балансом.

Износ начисляют ежемесячно по установленным нормам амортизационных отчислений.

Сумму износа отразите в конце каждого месяца записью:

Дебет 010

- начислен износ по жилищному фонду и объектам внешнего благоустройства.

При списании имущества, на которое был начислен износ, сумму износа спишите такой проводкой:

Кредит 010

- списан износ по основным средствам и объектам внешнего благоустройства.

Пример. ЗАО "Актив" в декабре 2008 г. приобрело жилой дом стоимостью 3 000 000 руб.

Годовая норма амортизационных отчислений по зданию составляет 0,8%.

В конце каждого месяца 2008 г. бухгалтер "Актива" делал запись:

Дебет 010

- 2000 руб. (3 000 000 руб. x 0,8% : 12 мес.) - начислен износ по жилому дому.

По строке 970 справки за 2008 г. бухгалтер "Актива" указал сумму 24 000 руб. (2000 руб. x 12 мес.).

Строка 990 "Нематериальные активы, полученные в пользование"

В строку 990 впишите стоимость нематериальных активов, полученных в пользование, если исключительные права на них не перешли к вашей фирме. Такие активы организация-пользователь должна учитывать на забалансовом счете в оценке, принятой в договоре.

В Плане счетов специального забалансового счета для учета подобных нематериальных активов нет. Для этих целей откройте любой свободный счет, например 012.

При получении неисключительных прав сделайте запись:

Дебет 012

- получены в пользование нематериальные активы.

В строке 990 укажите дебетовое сальдо этого счета на конец 2008 г.

По окончании срока действия лицензионного договора на нематериальный актив спишите стоимость прав проводкой:

Кредит 012

- списаны нематериальные активы, на которые у фирмы нет исключительных прав, ранее полученные в пользование.

Пример. В декабре 2008 г. ЗАО "Актив" оплатило бухгалтерскую программу стоимостью 10 000 руб., заключив договор с правообладателем (разработчиком программы) на 2 года.

Бухгалтер "Актива" сделал записи:

Дебет 012

- 10 000 руб. - получены в пользование нематериальные активы;

Дебет 97 Кредит 60

- 10 000 руб. - единовременный платеж за бухгалтерскую программу учтен в составе расходов будущих периодов;

Дебет 60 Кредит 51

- 10 000 руб. - оплачено право пользования бухгалтерской программой.

В справке за 2008 г. по строке 990 "Нематериальные активы, полученные в пользование" бухгалтер показал сумму 10 000 руб.

Обратите внимание: с 1 января 2008 г. реализация исключительных прав на программы для ЭВМ, а также передача прав на их использование на основании лицензионного договора НДС не облагается (пп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ).

Вписываемые строки справки

По остальным вписываемым строкам справки отражают ценности, учтенные на других забалансовых счетах.

Так, здесь указывают стоимость:

- материалов, принятых в переработку на давальческих основах (дебетовое сальдо, отраженное на счете 003 "Материалы, принятые в переработку");
- производственного оборудования, принятого для монтажа (дебетовое сальдо 005 "Оборудование, принятое для монтажа");
- бланков строгой отчетности (дебетовое сальдо, отраженное на счете 006 "Бланки строгой отчетности");
- основных средств, сданных в аренду (дебетовое сальдо по счету 011 "Основные средства, сданные в аренду");
- инвентаря, инструментов и хозяйственных принадлежностей стоимостью меньше 20 000 руб., которые по правилам бухгалтерского учета были списаны с баланса в составе МПЗ при их отпуске в эксплуатацию.

ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ (ФОРМА N 2)

Раздел "Обычные виды деятельности"

В этом разделе Отчета о прибылях и убытках отразите сумму выручки от продаж (строка 010), себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг (строка 020), валовую прибыль (строка 029), коммерческие расходы (строка 030), управленческие расходы фирмы (строка 040) и прибыль или убыток от продаж (строка 050) за 2008 г.

Строка 010 "Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг..."

По этой строке покажите доходы, полученные от обычных видов деятельности фирмы. Такими доходами считают: выручку от продажи продукции (товаров); поступления, связанные с выполнением работ или оказанием услуг.

Сюда же можно отнести и поступления от сдачи имущества в аренду, участия в уставных капиталах других организаций и т.д. Но при условии, что они являются одним из основных видов деятельности фирмы. Основные виды деятельности перечислены в уставе фирмы. Если конкретный вид деятельности там не указан, то его нужно проверить по критерию существенности. То есть под вид деятельности, доходы по которому указывают в строке 010, подпадают любые работы или услуги, если доля в выручке от их реализации составляет не менее 5 процентов ее общей суммы. В противном случае такие доходы относят к прочим.

Не считают доходом фирмы и не отражают в Отчете следующие поступления:

- суммы налога на добавленную стоимость, акцизов и экспортных пошлин, полученных в составе выручки;
- деньги, полученные по посредническим сделкам (договорам комиссии, поручения, агентским договорам), которые фирме не принадлежат, и т.д.

Доходы отражают по кредиту счета 90 "Продажи", субсчет 1 "Выручка". Для определения выручки из общей суммы доходов вычтите НДС, акцизы и экспортные таможенные пошлины. Их отражают по дебету счета 90, субсчета 3 "Налог на добавленную стоимость" и 4 "Акцизы". При отражении экспортных пошлин дополнительно открывают к счету 90, субсчет 5 "Экспортные таможенные пошлины". Эти суммы по строке 010 не отражают.

Обратите внимание: в некоторых случаях к реализации относят и безвозмездную передачу товаров, работ, услуг (например, бесплатную раздачу товаров, вручение работникам фирмы подарков). От данных операций фирма выручку не получает. Поэтому в такой ситуации по строке 010 Отчета никаких записей не делают.

Согласно п. 6 ПБУ 9/99, выручка - это сумма поступлений денег, иного имущества или дебиторской задолженности. Поэтому независимо от оплаты, полученной от покупателей (полная, частичная или нулевая), выручку отразите в бухучете исходя из полной стоимости отгруженной продукции, работ или услуг (то есть в полной сумме дебиторской задолженности за вычетом НДС и акцизов).

Пример. В 2008 г. ЗАО "Актив" реализовало товары на сумму 1 180 000 руб. Фирма не платит НДС. За отгруженные товары покупатели перечислили "Активу" только 800 000 руб.

В бухгалтерском учете "Актива" сделаны записи:

Дебет 62 Кредит 90-1

- 1 180 000 руб. - отражена задолженность покупателей за отгруженные товары;

Дебет 51 Кредит 62

- 800 000 руб. - получена частичная оплата от покупателей.

В форме N 2 за 2008 г. по строке 010 бухгалтер "Актива" должен отразить выручку в сумме 1 180 000 руб.

Исключение из этого порядка сделано для фирм, которые рассчитывают выручку в бухгалтерском учете кассовым методом. Они ведут учет по упрощенной схеме и указывают в Отчете только фактически оплаченную выручку.

В Отчете о прибылях и убытках и бухучете выручку надо отразить, если выполняются следующие условия:

- фирма имеет право получить эту выручку (это можно подтвердить, например, договором);
- сумму выручки и расходы, связанные с ее поступлением (например, себестоимость проданных товаров), можно определить;
- есть уверенность в том, что та или иная хозяйственная операция увеличит экономические выгоды фирмы;
- право собственности на продукцию (товары) перешло к покупателю, работа принята заказчиком или услуга оказана;
- можно определить расходы, которые произведены (или будут произведены) в связи с хозяйственной операцией.

Если эти условия не соблюдаются, то в бухгалтерском учете фирмы отразите не выручку, а кредиторскую задолженность. То есть поступившие от покупателя средства покажите как авансы или доходы будущих периодов. В форме N 2 они фигурировать не должны.

Пример. В 2008 г. ООО "Пассив" получило выручку по обычным видам деятельности в размере 1 770 000 руб. (в том числе НДС - 270 000 руб.). В 2007 г. выручка "Пассива" по обычным видам деятельности составила 1 180 000 руб. (в том числе НДС - 180 000 руб.).

В форме N 2 за 2008 г. по строке 010 бухгалтер "Пассива" отразил:

- в столбце 3 - 1 500 000 руб. (1 770 000 - 270 000);
- в столбце 4 - 1 000 000 руб. (1 180 000 - 180 000).

Отчет о прибылях и убытках заполнен так:

(тыс. руб.)

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	1500	1000

При расчете выручки нужно исходить из договорной цены проданной продукции (работ, услуг). Если она не оговорена, то определите выручку по цене на аналогичные товары (работы, услуги), которые продаются в сопоставимых условиях.

Пример. В 2008 г. ООО "Пассив" отремонтировало помещение склада. Стоимость ремонтных работ в договоре не определена, однако они подробно описаны в спецификации. Аналогичные по объему и перечню работы "Пассив" выполнял для других организаций за 250 000 руб. (без НДС). После окончания работ в учете "Пассива" сделана запись:

Дебет 62 Кредит 90-1

- 250 000 руб. - отражена выручка от выполнения ремонтных работ.

В форме N 2 за 2008 г. бухгалтер "Пассива" по строке 010 отразил выручку в сумме 250 000 руб.

Два метода расчета выручки

Выручку от продаж в бухгалтерском учете отражают двумя способами:

- методом начисления;
- кассовым методом.

Большинство фирм применяет метод начисления. При его использовании выручку от продаж отражают в бухучете и Отчете о прибылях и убытках после перехода права собственности на товары (результаты выполненных работ). Расходы фирмы в этом случае отражают в том отчетном периоде, в котором они фактически имели место. Оплачены расходы или нет, значения не имеет.

Малые предприятия могут использовать кассовый метод учета доходов и расходов. Суть его в том, что выручку от продаж в бухучете отражают по мере поступления от покупателей оплаты за отгруженные товары (выполненные работы). То есть в момент оприходования денежных средств, имущества или зачета взаимных требований. Поэтому в строке 010 формы N 2 выручку указывают только после поступления денег от покупателя.

Затраты, связанные с производством и продажей товаров (работ, услуг), в этой ситуации отражают в учете только в части фактически оплаченных материальных ценностей (работ, услуг), выплаченной зарплаты и других расходов.

Малые предприятия могут самостоятельно выбрать тот или иной метод учета доходов и расходов. Его нужно закрепить в учетной политике фирмы. Организации, которые не относятся к малым, могут учитывать выручку только одним методом - начисления.

Как учесть выручку по методу начисления

Если вы используете этот метод, то выручку от реализации товаров (работ, услуг) отразите в конце того месяца, когда право собственности на товары (работы) перешло от вашей фирмы к покупателю (заказчику). Право собственности на услуги переходит от одной стороны к другой в момент передачи ей тех или иных ценностей или подписания акта сдачи-приемки работ (услуг).

Выручку отражают на счете 90 "Продажи". К нему открываются субсчета:
- 90-1 "Выручка";
- 90-2 "Себестоимость продаж";
- 90-9 "Прибыль/убыток от продаж".

Для учета налогов, которые входят в цену товара (работ, услуг), используют субсчета:
- 90-3 "Налог на добавленную стоимость";
- 90-4 "Акцизы";
- 90-5 "Экспортные пошлины".

Их открывают, если фирма является плательщиком НДС, акцизов и экспортных пошлин. Сумму выручки отразите по кредиту субсчета 90-1, если она получена от обычных видов деятельности фирмы. При этом в учете сделайте запись:

Дебет 62 Кредит 90-1
- признана выручка от продажи товаров (выполнения работ, оказания услуг).

Затем сразу спишите себестоимость проданных товаров (работ, услуг). Эту операцию отразите записью:

Дебет 90-2 Кредит 41 (43, 45, 20)
- списана себестоимость проданных товаров (работ, услуг).

По дебету субсчета 90-2 покажите себестоимость только тех товаров (работ, услуг), доход от продажи которых отражен по кредиту субсчета 90-1.

Сразу после отражения выручки и списания себестоимости сделайте проводки по начислению налогов, входящих в цену проданных товаров (налог на добавленную стоимость, акцизы, таможенные пошлины).

При начислении НДС сделайте запись:

Дебет 90-3
Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"
- начислен НДС к уплате в бюджет.

Пример. В ноябре 2008 г. ООО "Пассив" продало товар стоимостью 236 000 руб. (в том числе НДС - 36 000 руб.). Себестоимость проданного товара - 160 000 руб. До конца месяца покупатель частично оплатил товар, перечислив 118 000 руб. В следующем месяце он оплатил оставшиеся 118 000 руб. После отгрузки товара в учете "Пассива" сделаны записи:

Дебет 62 Кредит 90-1
- 236 000 руб. - отражена выручка от продажи;

Дебет 90-3
Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"
- 36 000 руб. - начислен НДС по отгруженному товару;

Дебет 90-2 Кредит 41
- 160 000 руб. - списана себестоимость проданного товара.

После поступления первой части оплаты бухгалтер "Пассива" сделал проводку:

Дебет 51 Кредит 62
- 118 000 руб. - поступили деньги от покупателя в оплату товара.

После окончательного расчета в учете "Пассива" сделана запись:

Дебет 51 Кредит 62
- 118 000 руб. - поступила от покупателя оплата товара.

Если разница между выручкой без налогов и себестоимостью продаж положительная, в учете показывают прибыль. Отразите ее заключительными оборотами месяца по дебету субсчета 90-9 и кредиту счета 99 "Прибыли и убытки". Для этого сделайте в учете запись:

Дебет 90-9 Кредит 99
- отражена прибыль от продаж.

Если разница между выручкой (без налогов) и себестоимостью продаж отрицательная, значит, фирма в отчетном месяце получила убыток. Эту сумму заключительными оборотами месяца отразите по кредиту субсчета 90-9 и дебету счета 99 "Прибыли и убытки". Для этого сделайте проводку:

Дебет 99 Кредит 90-9
- отражен убыток от продаж.

Счет 90 "Продажи" на конец каждого месяца не должен иметь сальдо (он закрывается).

Акциз к уплате в бюджет нужно начислить в день передачи товара покупателю.

Исключение предусмотрено лишь для некоторых категорий подакцизных товаров, например нефтепродуктов.

По этим товарам акцизы начисляют после их оприходования (получения).

Начисление акциза отразите по дебету субсчета 90-4 записью:

Дебет 90-4
Кредит 68, субсчет "Расчеты по акцизам"
- начислен акциз к уплате в бюджет.

По окончании каждого месяца определите финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж.

Он равен сумме выручки от продаж (кредитовый оборот по субсчету 90-1), уменьшенной на:
- сумму налогов с выручки (сумма дебетовых оборотов по субсчетам 90-3, 90-4, 90-5);
- сумму себестоимости продаж (дебетовый оборот по субсчету 90-2).

Пример. ЗАО "Актив" в январе 2008 г. продало товары на сумму 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.). Их себестоимость - 65 000 руб. Расходы по продаже товара составили 15 000 руб.

В учете "Актива" бухгалтер сделал записи:

Дебет 62 Кредит 90-1

- 118 000 руб. - отражена выручка от продажи товаров;

Дебет 90-3

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 18 000 руб. - начислен НДС;

Дебет 90-2 Кредит 41

- 65 000 руб. - списана себестоимость проданных товаров;

Дебет 90-2 Кредит 44

- 15 000 руб. - списаны издержки обращения;

Дебет 51 Кредит 62

- 118 000 руб. - поступили от покупателей деньги за товары.

Заключительной записью месяца будет проводка:

Дебет 90-9 Кредит 99

- 20 000 руб. (118 000 - 18 000 - 65 000 - 15 000) - отражена прибыль января.

Таким образом, по состоянию на 1 февраля 2008 г. у "Актива" на субсчетах счета 90 "Продажи" числятся остатки:

- по кредиту субсчета 90-1 (выручка) - 118 000 руб.;
- по дебету субсчета 90-2 (себестоимость и издержки) - 80 000 руб. (65 000 + 15 000);
- по дебету субсчета 90-3 (налог на добавленную стоимость) - 18 000 руб.;
- по дебету субсчета 90-9 (финансовый результат) - 20 000 руб.

Синтетический счет 90 "Продажи" на эту дату сальдо не имеет.

Как учесть выручку по кассовому методу

Как мы сказали выше, право использовать кассовый метод учета доходов и расходов предоставлено только малым предприятиям (Приказ Минфина России от 21 декабря 1998 г. N 64н). Предприятие является малым, если оно отвечает критериям, установленным Федеральным законом от 24 июля 2007 г. N 209-ФЗ "О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации".

Если вы используете этот метод, то выручку от реализации товаров отразите по кредиту субсчета 90-1, а в форме N 2 по строке 010 - в момент фактического поступления денег на расчетный счет (в кассу) вашей фирмы.

Пример. В 2008 г. ООО "Пассив" реализовало товары на сумму 1 200 000 руб. Фирма не является плательщиком НДС. За отгруженные товары покупатели перечислили "Пассиву" только 800 000 руб.

В бухгалтерском учете "Пассива" сделаны записи:

Дебет 51 Кредит 62

- 800 000 руб. - поступили деньги от покупателей;

Дебет 62 Кредит 90-1

- 800 000 руб. - отражена выручка от продаж.

По строке 010 формы N 2 за 2008 г. бухгалтер "Пассива" должен отразить выручку в размере 800 000 руб.

Учет доходов и расходов кассовым методом лучше применять малым предприятиям с небольшим количеством хозяйственных операций. Дело в том, что этот метод снижает достоверность учета. Например, фактически понесенные расходы не отражаются в учете фирмы, если они не оплачены.

Поэтому при большом числе хозяйственных операций бухгалтеру трудно отследить, какие из фактически произведенных расходов отражены в бухгалтерском учете, а какие - нет.

Определение выручки в разных ситуациях

Как учесть выручку по договорам с особым переходом права собственности

По общему правилу в момент передачи товара право собственности на него переходит от продавца к покупателю (п. 1 ст. 223 ГК РФ). Из этого правила есть исключения. Например, в договоре купли-продажи можно предусмотреть условие о том, что право собственности на товары переходит к покупателю позже - после их оплаты, доставки в определенный пункт и т.д.

Такой договор называют договором "с особым порядком перехода права собственности". В данном случае отгруженные товары остаются в собственности продавца до тех пор, пока не выполнены условия договора. До этого момента выручки от реализации у него не возникает.

После передачи товаров покупателю бухгалтер фирмы-продавца должен сделать проводку:

Дебет 45 Кредит 41

- отгружен покупателю товар без перехода права собственности;

Дебет 76

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- начислен НДС к уплате в бюджет.

Стоимость такого товара отражают в строке 215 бухгалтерского баланса.

После выполнения условий договора (например, оплаты товара) отгруженный ранее товар становится собственностью покупателя. Это отражают проводками:

Дебет 51 (50, 60, 76) Кредит 62

- поступила от покупателя оплата за отгруженные ранее товары;

Дебет 62 Кредит 90-1

- отражена выручка от реализации товаров;

Дебет 90-2 Кредит 45

- списана себестоимость проданных товаров;

Дебет 90-3 Кредит 76

- учтен НДС, начисленный со стоимости отгруженных товаров.

После этого выручку от реализации товара нужно указать в форме N 2 по строке 010.

Пример. В декабре 2008 г. ЗАО "Актив" отгрузило ООО "Пассив" партию товаров на сумму 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.). Себестоимость проданных товаров - 60 000 руб.

По договору право собственности на отгруженные товары переходит к покупателю после того, как он их оплатит.

Деньги за отгруженные ему товары "Пассив" перечислил в следующем году.

В декабре 2008 г. бухгалтер "Актива" сделал проводку:

Дебет 45 Кредит 41

- 60 000 руб. - отгружены покупателю товары по договору с особым переходом права собственности;

Дебет 76

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 18 000 руб. - начислен НДС к уплате в бюджет.

Так как условия договора не выполнены, выручку в форме N 2 за 2008 г. бухгалтер "Актива" не отразил.

Стоимость товаров, отгруженных "Пассиву", бухгалтер "Актива" показал в строке 215 баланса за 2008 г. Сумма НДС, которая была начислена к уплате в бюджет в момент отгрузки товара, была отражена по строке 624 баланса за этот год.

После оплаты товаров покупателем в 2009 г. бухгалтер сделал записи:

Дебет 51 Кредит 62

- 118 000 руб. - поступили деньги от покупателя в оплату товаров;

Дебет 62 Кредит 90-1

- 118 000 руб. - отражена выручка от продажи товаров, право собственности на которые перешло к покупателю;

Дебет 90-2 Кредит 45

- 60 000 руб. - списана себестоимость проданных товаров;

Дебет 90-3 Кредит 76

- 18 000 руб. - учтен НДС, начисленный со стоимости отгруженных товаров.

По строке 010 формы N 2 за 2008 г. бухгалтер "Актива" должен отразить выручку в размере 100 000 руб. (118 000 - 18 000).

Как определить выручку при выдаче коммерческого кредита

По договору купли-продажи ваша фирма может предоставить покупателю отсрочку или рассрочку платежа за проданные ему товары.

Это называется предоставлением коммерческого кредита.

Как правило, при таких условиях покупатель должен оплатить помимо стоимости самого товара еще и проценты за отсрочку его оплаты.

Выручку от продажи товара, которую получит ваша фирма, увеличьте на сумму процентов.

При предоставлении коммерческого кредита бухгалтеру следует:

- отразить выручку на день перехода к покупателю права собственности на товары (работы);

- увеличить выручку на сумму процентов, которые покупатель заплатит за отсрочку платежа. В учете отразите это проводками:

Дебет 62 Кредит 90-1

- отражена выручка от продажи товаров;

Дебет 62 Кредит 90-1

- выручка увеличена на сумму процентов за отсрочку платежа.

В налоговом учете проценты по кредиту отражают в составе внереализационных доходов. На выручку от продаж они не влияют.

Пример. В 2008 г. ООО "Пассив" продало товар стоимостью 236 000 руб. (в том числе НДС - 36 000 руб.). По условиям договора покупатель должен оплатить товар в течение 60 дней после его получения. При этом он обязан заплатить 0,1% от стоимости товара за каждый день отсрочки.

Общая сумма процентов за отсрочку по оплате товара составит:

236 000 руб. x 0,1% x 60 дн. = 14 160 руб.

Бухгалтер "Пассива" отразил выручку от продажи записями:

Дебет 62 Кредит 90-1

- 236 000 руб. - отражена выручка от продажи товаров;

Дебет 90-3

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 36 000 руб. - начислен НДС при реализации товаров;

Дебет 62 Кредит 90-1

- 14 160 руб. - увеличена выручка от продажи на сумму процентов;

Дебет 51 Кредит 62

- 250 160 руб. (236 000 + 14 160) - поступила оплата от покупателя.

Обратите внимание: со всей суммы процентов, поступивших по коммерческому кредиту, фирма должна заплатить НДС. Его начисляют по расчетной ставке 18% : 118% на дату их получения от покупателя.

Пример. Таким образом, в нашем примере бухгалтер "Пассива" сделает проводку:

Дебет 90-3

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 2160 руб. (14 160 x 18% : 118%) - доначислен НДС за предоставленный коммерческий кредит.

По строке 010 формы N 2 за 2008 г. бухгалтер "Пассива" должен отразить выручку в размере 212 000 руб. (236 000 - 36 000 + 14 160 - 2160).

Аналогично доначисляется выручка, когда покупатель выдал в оплату товаров собственный вексель. Только в этом случае фирма должна увеличить выручку на сумму процентов или дисконта по векселю.

Обратите внимание: на проценты по товарному кредиту НДС начисляют в особом порядке. Его рассчитывают только с той части процентов, которая превышает ставку рефинансирования Банка России.

Как определить выручку при бартерных сделках

Бартерный договор предполагает, что две фирмы обмениваются друг с другом принадлежащим им имуществом: основными средствами, нематериальными активами, товарами, работами, услугами и т.д. Это означает, что каждая сторона сделки одновременно является как продавцом, так и покупателем.

Если договором не предусмотрено иное, право собственности на передаваемый по бартеру товар переходит к покупателю только после того, как взамен продавец получил от него другое имущество (ст. 570 ГК РФ).

Следовательно, пока встречная поставка от контрагента не поступила, товар, отгруженный по бартеру, не считается проданным и учитывается на счете 45 "Товары отгруженные". То есть ни в бухгалтерском, ни в налоговом учете выручку не отражают. Стоимость такого товара нужно указать в строке 215 бухгалтерского баланса.

По правилам бухгалтерского учета сумму выручки по бартерному договору рассчитывают по стоимости того имущества, которое получено взамен. Ее устанавливают исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно фирма определяет стоимость аналогичных ценностей. Если это сделать невозможно, выручку отражают исходя из той стоимости переданного имущества, по которой фирма обычно его продает.

Пример. В 2008 г. ЗАО "Актив" и ООО "Пассив" заключили договор мены. "Актив" передает по договору партию товаров. Их себестоимость равна 100 000 руб. В обычных условиях "Актив" реализует такую партию товаров за 220 000 руб. Обмениваемые товары НДС не облагаются. В обмен на товары "Актив" получает от "Пассива" материалы. Бухгалтер "Актива" отразил бартерную операцию проводками:

Дебет 45 Кредит 41

- 100 000 руб. - списана себестоимость товаров, отгруженных по товарообменному договору;

Дебет 10 Кредит 60

- 220 000 руб. - оприходованы материалы, полученные по товарообменному договору.

При отражении выручки в учете "Актива" сделаны записи:

Дебет 62 Кредит 90-1

- 220 000 руб. - отражена выручка от продажи товаров;

Дебет 90-2 Кредит 45

- 100 000 руб. - списана себестоимость отгруженных по товарообменному договору товаров;

Дебет 60 Кредит 62

- 220 000 руб. - проведен зачет взаимных требований.

По строке 010 формы N 2 за 2008 г. бухгалтер "Актива" должен отразить выручку в размере 220 000 руб.

Обратите внимание на следующие моменты.

1. Если обмениваемые товары облагают НДС, к вычету можно принять только ту сумму налога, которая уплачена поставщику "живыми" деньгами, то есть отдельным платежным поручением.

2. Если цена товаров, реализуемых по товарообменному договору, более чем на 20 процентов ниже рыночной, то все налоги по сделке надо рассчитать исходя из рыночной цены (п. 2 ст. 154 НК РФ). Таким образом, при бартерных операциях бухгалтеру нужно постоянно контролировать цены реализации, сравнивая их с рыночными. При необходимости бухгалтер должен самостоятельно доначислить налоги (на прибыль, НДС, акцизы) исходя из рыночных цен.

Пример. В январе 2008 г. ЗАО "Актив" решило обменять 10 000 штук силикатного (белого) кирпича на 10 000 штук красного кирпича, заключив с поставщиком договор мены.

Белый кирпич числится в учете "Актива" по цене 23,6 руб. за штуку (в том числе НДС). Следовательно, его передано на сумму 236 000 руб. (20 руб/шт. x 10 000 шт. x 1,18), в том числе НДС - 36 000 руб.

Договор предусматривает, что стоимость обмениваемого товара одинакова. Обмен обе фирмы произвели одновременно.

В учете "Актива" сделаны следующие проводки:

Дебет 62 Кредит 90-1

- 236 000 руб. - отражена выручка от продажи белого кирпича;

Дебет 90-3

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 36 000 руб. - начислен НДС с суммы реализации;

Дебет 90-2 Кредит 41

- 200 000 руб. (236 000 - 36 000) - списана фактическая себестоимость белого кирпича;

Дебет 41 Кредит 60

- 200 000 руб. (236 000 - 36 000) - принят к учету красный кирпич по продажной цене белого кирпича (без НДС);

Дебет 19 Кредит 60

- 36 000 руб. - учтен НДС по красному кирпичу;

Дебет 60 Кредит 62

- 200 000 руб. - произведен зачет взаимных требований;

Дебет 60 Кредит 51

- 36 000 руб. - предъявленная сумма НДС перечислена поставщику красного кирпича;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"

Кредит 19

- 36 000 руб. - принят к вычету НДС по полученным товарам.

Бухгалтер "Актива" проанализировал цены на кирпич по прайс-листам различных компаний и публикациям в печатных изданиях. На основании этих данных он определил, что на момент совершения бартерной сделки рыночная цена на белый кирпич составляла 30,68 руб. (в том числе НДС - 4,68 руб.).

Следовательно, стоимость переданного белого кирпича в рыночных ценах составила 306 800 руб. (30,68 руб. x 10 000 шт.), включая НДС - 46 800 руб.

Поскольку стоимость материалов в рыночных ценах (306 800 руб.) оказалась выше фактической выручки от их реализации (236 000 руб.) более чем на 20%, бухгалтер "Актива" доначислил НДС и налог на прибыль исходя из рыночных цен на белый кирпич.

Общая сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, составила 46 800 руб.

Бухгалтер "Актива" доначислил его проводкой.

Дебет 91-2

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 10 800 руб. (46 800 - 36 000) - доначислен НДС с суммы реализации по рыночной цене.

По строке 010 формы N 2 за 2008 г. бухгалтер "Актива" должен отразить выручку в размере 200 000 руб. (236 000 - 36 000).

Как учесть выручку по сделке в условных единицах

Цена товаров (работ, услуг) в договоре может быть установлена в любой иностранной валюте или условных денежных единицах. Однако на территории России расчеты производятся только в рублях. Поэтому цену, выраженную в иностранной валюте или условных единицах, надо пересчитать в рубли.

Обычно в договоре купли-продажи предусматривают условие о том, что товар оплачивается покупателем в рублях по курсу иностранной валюты на день перечисления денег продавцу или по курсу, установленному в договоре. В этой ситуации поступите так:

- отразите в учете выручку в день перехода права собственности на товары (результаты выполненных работ) к покупателю по курсу иностранной валюты, действующему в этот день, или по курсу, установленному в договоре;

- пересчитайте дебиторскую задолженность покупателя на отчетную дату (последний день месяца) и на дату оплаты товара.

Если курс валюты на дату оплаты товара (отчетную дату) будет больше, чем на дату его отгрузки (предыдущую отчетную дату), то возникнет положительная курсовая разница. Отнесите ее к прочим доходам:

Дебет 62 Кредит 91-1

- отражена положительная курсовая разница.

С положительной курсовой разницы доначислите НДС по расчетной ставке 10/110 или 18/118.

Пример. В июне 2008 г. ООО "Пассив" продало товар, цена которого, согласно договору, составляет 11 800 долл. США (в том числе НДС - 1800 долл. США). Оплатить товар покупатель должен в июле 2008 г. в рублях по курсу ЦБ РФ, действующему на день оплаты.

Курс доллара США составил:

- на дату передачи товара покупателю - 23,8 руб/USD;
- на дату оплаты товара - 24,0 руб/USD.

Бухгалтер "Пассива" сделал проводки:

Дебет 62 Кредит 90-1

- 280 840 руб. (11 800 USD x 23,8 руб/USD) - отражена выручка от продажи товара (по курсу на день отгрузки товара покупателю);

Дебет 90-3

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 42 840 руб. (1800 USD x 23,8 руб/USD) - начислен НДС с реализации;

Дебет 51 Кредит 62

- 283 200 руб. (11 800 USD x 24,0 руб/USD) - поступили деньги от покупателя в оплату товара;

Дебет 62 Кредит 91-1

- 2360 руб. (283 200 - 280 840)- отражена положительная курсовая разница;

Дебет 91-2

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 360 руб. (2360 руб. x 18% : 118%) - доначислен НДС с положительной курсовой разницы.

Положительную курсовую разницу отразите в декларации по НДС за III квартал 2008 г. (то есть за период, когда поступила оплата от покупателя).

По строке 010 формы N 2 за 2008 г. бухгалтер "Пассива" должен отразить выручку в размере 238 000 руб. (280 840 - 42 840).

Обратите внимание: если курс иностранной валюты на дату оплаты товара будет больше, чем на дату отгрузки, в налоговом учете продавца возникает положительная суммовая разница. Ее отражают в составе внереализационных доходов (п. 11.1 ст. 250 НК РФ).

Если курс иностранной валюты на дату оплаты товара (отчетную дату) меньше, чем на дату его отгрузки (предыдущую отчетную дату), то возникнет отрицательная курсовая разница. Отразите ее в составе прочих расходов:

Дебет 91-2 Кредит 62

- отражена отрицательная курсовая разница.

Обратите внимание: отрицательные курсовые разницы не уменьшают оборот, облагаемый НДС (Письмо ФНС России от 25 января 2006 г. N ММ-6-03/62@).

Пример. В январе 2008 г. ООО "Пассив" продало товар, цена которого, согласно договору, равна 11 800 долл. США (в том числе НДС - 1800 долл. США). Оплатить товар покупатель должен в рублях по курсу, действующему на день оплаты. Товар отгружен и оплачен в одном отчетном периоде. Курс доллара США составил:

- на дату передачи товара покупателю - 24,5 руб/USD;
- на дату оплаты товара - 24,2 руб/USD.

Бухгалтер "Пассива" сделал проводки:

Дебет 62 Кредит 90-1

- 289 100 руб. (11 800 USD x 24,5 руб/USD) - отражена выручка от продажи товара (по курсу на день отгрузки товара покупателю);

Дебет 90-3

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 44 100 руб. (1800 USD x 24,5 руб/USD) - начислен НДС с реализации;

Дебет 51 Кредит 62

- 285 560 руб. (11 800 USD x 24,2 руб/USD) - поступили деньги от покупателя в оплату товара;

Дебет 91-2 Кредит 62

- 3540 руб. (289 100 - 285 560) - отражена отрицательная курсовая разница.

По строке 010 формы N 2 за 2008 г. бухгалтер "Пассива" должен отразить выручку в размере 245 000 руб. (289 100 - 44 100).

Обратите внимание: если курс иностранной валюты на дату оплаты товара будет меньше, чем на дату отгрузки, в налоговом учете продавца возникает отрицательная суммовая разница. Ее отражают в составе внереализационных расходов (пп. 5.1 п. 1 ст. 265 НК РФ). На выручку от продаж она не влияет.

Как определить выручку по посредническим договорам

Договор комиссии

По такому договору заказчик (комитент) поручает посреднику (комиссионеру) совершить одну или несколько сделок. Причем в отношениях с фирмами-покупателями посредник всегда выступает от своего имени, будь то покупка или продажа чего-либо. При продаже товаров или услуг он оформляет все документы - договоры поставки (купли-продажи), накладные, акты, счета-фактуры - от себя.

При отгрузке комитентом товара в адрес посредника право собственности на него не переходит к комиссионеру. В этом главная особенность договора комиссии. Вещь, поступившая от комитента к посреднику или приобретенная посредником за счет комитента, является собственностью последнего (ст. 996 ГК РФ).

Товар, переданный на комиссию, комитент учитывает на счете 45 "Товары отгруженные" до его отгрузки конечному покупателю. При передаче товара сделайте проводку:

Дебет 45 Кредит 41

- передан товар комиссионеру для реализации.

При этом НДС начислять не нужно. По мнению специалистов налоговой службы (Письмо ФНС России от 17 января 2007 г. N 03-1-03/58@), в целях исчисления НДС датой отгрузки является "дата первого по времени составления первичного документа, оформленного на покупателя (заказчика)".

До получения от комиссионера извещения об отгрузке товаров покупателям выручка от реализации в учете не начисляется. Поэтому в строку 010 "Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг..." формы N 2 ничего не вписывают.

Комитент отражает в учете операции по продаже товара на основании отчета комиссионера. В отчете посредник должен указать, кому и на какую сумму отгружен товар. После поступления отчета комитент должен сделать проводки:

Дебет 62 Кредит 90-1

- отражена выручка от реализации товара;

Дебет 90-2 Кредит 45

- списана себестоимость реализованного товара;

Дебет 90-3

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- начислен НДС.

Выручкой от реализации товаров у комитента являются все деньги, уплаченные покупателями, включая удерживаемое комиссионером вознаграждение (при его участии в расчетах) и дополнительную выгоду.

Выгода может возникнуть, если сделка совершена на лучших по сравнению с договором условиях. Заказчик и посредник должны разделить "сверхплановые" деньги поровну (ст. 992 ГК РФ), если договор не предусматривает других условий. Следовательно, по строке 010 формы N 2 указывают всю сумму выручки от продажи товара, включая вознаграждение посредника и сумму выгоды. Сумму вознаграждения посредника комитент должен показать в расходах по строке 020 формы. Выручку от продажи товаров комитент отражает в учете независимо от того, поступила ему оплата от покупателей или нет. Как отразить выручку комитенту, если посредник не участвует в расчетах, покажет пример.

Пример. В 2008 г. ЗАО "Актив" (комитент) передало на реализацию товар фирме-посреднику по договору комиссии. Себестоимость товара - 5500 руб. Его продажная цена, указанная комитентом в договоре, - 9000 руб. (в том числе НДС - 1373 руб.). По условиям договора оплата за товар поступает от покупателей на расчетный счет "Актива" (то есть посредник в расчетах не участвует).

Комиссионное вознаграждение установлено в размере 10% от стоимости проданного товара, что составляет 900 руб. (в том числе НДС - 137 руб.).

Бухгалтер "Актива" сделал записи:

Дебет 45 Кредит 41

- 5500 руб. - передан товар на реализацию комиссионеру;

Дебет 62 Кредит 90-1

- 9000 руб. - отражена выручка за проданный товар в момент представления комиссионером отчета о реализации;

Дебет 90-2 Кредит 45

- 5500 руб. - списана себестоимость проданного товара;

Дебет 90-3

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 1373 руб. - начислен НДС;

Дебет 44 Кредит 76

- 763 руб. (900 - 137) - начислено комиссионное вознаграждение посреднику;

Дебет 19 Кредит 76

- 137 руб. - учтен НДС по комиссионному вознаграждению;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"

Кредит 19

- 137 руб. - произведен вычет по НДС;

Дебет 51 Кредит 62

- 9000 руб. - поступили денежные средства от покупателей;
Дебет 76 Кредит 51
- 900 руб. - перечислено вознаграждение комиссионеру;
Дебет 90-2 Кредит 44
- 763 руб. - списаны затраты по договору комиссии;
Дебет 90-9 Кредит 99
- 1364 руб. (9000 - 1373 - 5500 - 763) - отражен финансовый результат.
По строке 010 формы N 2 за 2008 г. бухгалтер "Актива" должен отразить выручку в размере 7627 руб. (9000 - 1373).

Как отразить выручку комитенту, если посредник участвует в расчетах, покажет пример.

Пример. Сохраним условия предыдущего примера с той разницей, что оплата от покупателей поступает на расчетный счет посредника (то есть посредник участвует в расчетах).
По условиям договора после получения денег комиссионер перечисляет выручку на расчетный счет "Актива" за вычетом своего комиссионного вознаграждения. Бухгалтер "Актива" сделал записи:
Дебет 45 Кредит 41
- 5500 руб. - отгружен комиссионеру товар на реализацию;
Дебет 62 Кредит 90-1
- 9000 руб. - отражена выручка от продажи товара в момент представления комиссионером отчета о реализации;
Дебет 90-2 Кредит 45
- 5500 руб. - списана себестоимость проданного товара;
Дебет 90-3
Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"
- 1373 руб. - начислен НДС к уплате в бюджет;
Дебет 44 Кредит 76
- 763 руб. (900 - 137) - начислено комиссионное вознаграждение;
Дебет 19 Кредит 76
- 137 руб. - учтен НДС по комиссионному вознаграждению;
Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"
Кредит 19
- 137 руб. - произведен вычет по НДС с суммы комиссионного вознаграждения;
Дебет 90-2 Кредит 44
- 763 руб. - списаны затраты по договору комиссии;
Дебет 90-9 Кредит 99
- 1364 руб. (9000 - 1373 - 5500 - 763) - отражен финансовый результат;
Дебет 51 Кредит 62
- 8100 руб. (9000 - 900) - поступили на расчетный счет деньги от покупателей за проданный товар за вычетом комиссионного вознаграждения;
Дебет 76 Кредит 62
- 900 руб. - произведен зачет взаимных требований на сумму комиссионного вознаграждения.
Как и в предыдущем примере, по строке 010 формы N 2 за 2008 г. бухгалтер "Актива" должен отразить выручку в размере 7627 руб. (9000 - 1373).

Товары, принятые от комитента, посредник учитывает на забалансовом счете 004 "Товары, принятые на комиссию". Товары числятся на нем в ценах, указанных в товаросопроводительных документах. В учете посредника делают проводку:
Дебет 004
- приняты к учету товары.
После отгрузки товаров конечному покупателю нужно сделать запись:
Кредит 004
- отгружены товары покупателю.
Поскольку товары не принадлежат комиссионеру и их продажа не является для него реализацией, в форме N 2 по строке 010 комиссионер отразит только сумму своего вознаграждения без НДС (кредит субсчета 90-1 "Выручка" за вычетом суммы по дебету субсчета 90-3 "Налог на добавленную стоимость"). Общую сумму средств, полученных от покупателей, в форме N 2 отражать не нужно.
Порядок учета выручки зависит от участия или неучастия комиссионера в расчетах, то есть от того, на чей счет поступают деньги за товар: на счет посредника или комитента.
Однако независимо от этого НДС облагают только сумму комиссионного вознаграждения.
Сумма налога, которую посредник должен заплатить в бюджет, определяется как разница между суммой НДС с комиссионного вознаграждения и суммой налога по материальным ценностям (работам, услугам), относимым на расходы. При отражении выручки комиссионер, который участвует в расчетах, должен сделать проводку:
Дебет 62 Кредит 76
- отражены задолженности.

В результате на счете 62 возникает дебиторская задолженность покупателей перед комиссионером за проданные товары, а на счете 76 - кредиторская задолженность комиссионера перед собственником товара (комитентом).

Затем делают записи:

Дебет 51 (50) Кредит 62

- поступила от покупателей оплата за отгруженный товар;

Дебет 76 Кредит 51

- перечислена комитенту выручка за вычетом удержанного комиссионного вознаграждения;

Дебет 76 Кредит 90-1

- отражена выручка комиссионера (комиссионное вознаграждение);

Дебет 90-3

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- начислен НДС с вознаграждения.

Если комиссионер не участвует в расчетах, то выручку отражают так:

Дебет 76 Кредит 90-1

- отражена выручка комиссионера (комиссионное вознаграждение);

Дебет 90-3

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- начислен НДС с вознаграждения;

Дебет 51 (50) Кредит 76

- поступило от комитента комиссионное вознаграждение.

Как отразить выручку посреднику, если он не участвует в расчетах, покажет пример.

Пример. ЗАО "Актив" является посредником, продавая товары по договору комиссии. В 2008 г. комитент передал "Активу" товары, которые тот должен продать за 9000 руб. (в том числе НДС - 1373 руб.).

Комиссионное вознаграждение установлено в размере 10% от стоимости товара и составляет 900 руб. (в том числе НДС - 137 руб.). Расходы "Актива" составили 20 руб. В расчетах он не участвует.

Бухгалтер "Актива" сделал записи:

Дебет 004

- 9000 руб. - принят товар на основании приемо-сдаточного акта;

Кредит 004

- 9000 руб. - отгружен товар покупателю;

Дебет 76 Кредит 90-1

- 900 руб. - начислено комиссионное вознаграждение;

Дебет 90-3

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 137 руб. - начислен НДС;

Дебет 51 Кредит 76

- 900 руб. - поступило на расчетный счет комиссионное вознаграждение;

Дебет 90-2 Кредит 26

- 20 руб. - списаны расходы;

Дебет 90-9 Кредит 99

- 743 руб. (900 - 137 - 20) - отражен финансовый результат.

По строке 010 формы N 2 за 2008 г. бухгалтер "Актива" должен отразить сумму выручки в размере 763 руб. (900 - 137).

Договор поручения

По договору поручения поверенный (посредник) за вознаграждение обязуется совершить за счет доверителя (заказчика) те или иные действия (например, купить или продать товар). В отличие от договора комиссии посредник действует от имени доверителя (то есть покупателя или собственника товара).

Почти во всех случаях посредник должен исполнить поручение лично, не прибегая к чьей-либо помощи. Все права и обязанности по договору поручения принадлежат доверителю. Этим договор поручения также отличается от договора комиссии. Если посредник по договору поручения продает чужие товары, то документы на них он обязан выписать от имени заказчика. Порядок отражения в учете выручки по договору поручения такой же, как и по договору комиссии.

Агентский договор

По агентскому договору агент (посредник) обязуется за вознаграждение совершить по поручению принципала (заказчика) те или иные действия от своего имени, но за счет принципала либо от имени и за счет принципала.

Если агент действует от своего имени, то его взаимоотношения с принципалом строятся так же, как и по договору комиссии. Если же агент действует от имени принципала, то к агентскому договору применяются правила, действующие для договора поручения.

Порядок отражения в учете выручки по агентскому договору такой же, как и по договору комиссии.

Обратите внимание: помимо уплаты вознаграждения, принципал должен возместить агенту все расходы, связанные с исполнением договора (ст. ст. 975 и 1001 ГК РФ). Поэтому если в договоре указано, что расходы на исполнение поручения принципала несет агент, то данное положение договора считается недействительным.

Деньги, которые агент получил в качестве компенсации затрат по договору, выручкой не считают. Поэтому по кредиту счета 90 "Продажи" они не учитываются.

В учете агента такие расходы отражают проводками:

Дебет 60 Кредит 51

- оплачены услуги организаций, связанные с исполнением договора (с учетом НДС);

Дебет 76 Кредит 60

- отражены расходы, которые по договору возмещаются принципалом (с учетом НДС);

Дебет 51 Кредит 76

- получена от принципала компенсация расходов по агентскому договору (с учетом НДС).

Агент должен документально подтвердить все расходы по договору. Иначе сумма их компенсации будет считаться безвозмездно полученными средствами. Тогда агенту придется включить их в состав внереализационных доходов и начислить с них налог на прибыль.

Иногда стороны устанавливают сумму вознаграждения уже с учетом компенсации расходов агента по договору. Это приводит к необоснованному завышению выручки агента. Кроме того, агент не может включить такие расходы в себестоимость, поскольку по Гражданскому кодексу они должны возмещаться принципалом. По этой же причине агент не может принять к вычету НДС по ним.

Поэтому укажите отдельно в договоре сумму вознаграждения агента и перечислите те расходы (и их максимальную сумму), которые возмещает принципал.

Оказывая услуги, агент может оплатить расходы, прямо не связанные с предметом посреднического договора (например, аренду своего офиса, коммунальные платежи, размещение в СМИ рекламы о своей фирме и т.п.). Такие затраты агент должен включить в собственные расходы и отразить их на счете 26 "Общехозяйственные расходы":

Дебет 26 Кредит 02 (60, 76...)

- отражены расходы, связанные с деятельностью агента;

Дебет 19 Кредит 60 (76)

- учтен НДС по товарам, работам и услугам, приобретенным агентом;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"

Кредит 19

- произведен вычет по НДС;

Дебет 60 (76) Кредит 51

- оплачены товары, работы и услуги.

Пример. В 2008 г. ООО "Пассив" (агент) заключило агентский договор с ЗАО "Актив" (принципалом). По договору "Актив" поручил "Пассиву" провести рекламную кампанию своих товаров на телевидении и в прессе.

На проведение рекламной кампании выделена сумма в пределах 240 000 руб. (с учетом НДС). Агент получает вознаграждение в размере 5% от стоимости рекламных услуг (в рамках утвержденной сметы).

Расходы агента на осуществление его деятельности (заработная плата сотрудников с ЕСН, амортизация основных средств и т.д.) составили 5000 руб. Сумма агентского вознаграждения составила 12 000 руб. (240 000 руб. х 5%), в том числе НДС - 1831 руб.

Бухгалтер "Пассива" сделал записи:

Дебет 51 Кредит 76

- 240 000 руб. - получены от принципала деньги на оплату расходов по проведению рекламной кампании;

Дебет 60 Кредит 51

- 240 000 руб. - оплачены услуги сторонних организаций на проведение рекламной кампании (с учетом НДС);

Дебет 76 Кредит 60

- 240 000 руб. - отражены расходы на проведение рекламной кампании, возмещаемые принципалом (с учетом НДС);

Дебет 76 Кредит 90-1

- 12 000 руб. - начислено вознаграждение;

Дебет 90-3

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 1831 руб. (12 000 руб. х 18% : 118%) - начислен НДС с суммы вознаграждения;

Дебет 26 Кредит 02 (69, 70)

- 5000 руб. - отражены собственные расходы "Пассива";

Дебет 90-2 Кредит 26

- 5000 руб. - списаны расходы;

Дебет 90-9 Кредит 99

- 5169 руб. (12 000 - 1831 - 5000) - выявлен финансовый результат;

Дебет 51 Кредит 76

- 12 000 руб. - получено вознаграждение от принципала.

По строке 010 формы N 2 за 2008 г. бухгалтер "Пассива" должен отразить выручку в размере 10 169 руб. (12 000 - 1831).

Как определить выручку, если покупателю предоставлена скидка

Порядок учета скидок зависит от того, когда вы их предоставили: в момент продажи товара или же после реализации. Если скидка предоставлена в момент продажи, то выручку надо отразить уже с учетом скидки (п. 6.5 ПБУ 9/99). На эту сумму уменьшите выручку, которая отражена по строке 010 Отчета.

Пример. В 2008 г. ООО "Прима" продало ЗАО "Ким" 100 компьютеров. Цена единицы товара составила 17 700 руб. (в том числе НДС - 2700 руб.). Так как "Ким" купил большую партию, фирме была предоставлена скидка - 3%.

Сумма скидки составила:

17 700 руб. x 100 шт. x 3% = 53 100 руб.

Бухгалтер "Примы" сделал в учете записи:

Дебет 62 Кредит 90-1

- 1 716 900 руб. (17 700 руб. x 100 шт. - 53 100 руб.) - отражена выручка от продажи товаров с учетом скидки;

Дебет 90-3

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 261 900 руб. (1 716 900 руб. x 18% : 118%) - начислен НДС с выручки.

В форме N 2 за 2008 г. по строке 010 будет указана сумма выручки, равная 1 455 000 руб. (1 716 900 - 261 900).

Вы можете предоставить скидку после продажи товаров.

Например, если покупатель оплатит товар на следующий день после отгрузки.

В этом случае выручку отразите без учета скидки.

Впоследствии сторнируйте "лишние" суммы. В Отчете о прибылях и убытках по строке 010 будет показана продажная стоимость товара также с учетом скидки.

Пример. В 2008 г. ООО "Прима" продало ЗАО "Ким" 100 компьютеров. Цена каждого компьютера - 17 700 руб. (в том числе НДС - 2700 руб.). По условиям договора покупателю предоставляется скидка в размере 3%, если он оплатит товар на следующий день после отгрузки.

"Прима" отгрузила товар 12 ноября 2008 г. 13 ноября покупатель перечислил деньги за компьютеры с учетом скидки. Предположим, других операций у фирмы не было.

Бухгалтер "Примы" должен сделать записи:

12 ноября 2008 г.:

Дебет 62 Кредит 90-1

- 1 770 000 руб. (17 700 руб. x 100 шт.) - отражена выручка от продажи товара;

Дебет 90-3

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 270 000 руб. (1 770 000 руб. x 18% : 118%) - начислен НДС с выручки;

13 ноября 2008 г.:

Дебет 51 Кредит 62

- 1 716 900 руб. (1 770 000 руб. - 1 770 000 руб. x 3%) - получена оплата от покупателя с учетом скидки;

Дебет 62 Кредит 90-1

- 53 100 руб. (1 770 000 руб. x 3%) - сторнирована выручка на сумму предоставленной скидки;

Дебет 90-3

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 8100 руб. (1 770 000 руб. x 18% : 118% x 3%) - сторнирован НДС, приходящийся на сумму скидки.

На конец 2008 г. сумма выручки (без учета НДС) составит:

(1 770 000 руб. - 270 000 руб.) - (53 100 руб. - 8100 руб.) = 1 455 000 руб.

Эта сумма будет указана по строке 010 формы N 2 за 2008 г.

Как определить выручку при возврате товаров

Если не выполнены условия договора купли-продажи, то покупатель может вернуть вам товар назад. Это можно сделать, если:

- товар поступил в меньшем количестве, чем должно быть по договору (ст. 466 ГК РФ);
- ассортимент товара не совпадает с заказом (ст. 468 ГК РФ);

- продукция оказалась некачественной или бракованной (ст. 475 ГК РФ);
- товар поступил в недоукомплектованном виде (ст. 480 ГК РФ);
- в договоре указаны иные причины, по которым вам могут вернуть товар.

В этих случаях, как правило, покупатель возвращает товар, который не был принят у него на учет. Поэтому продавец должен сделать сторнировочные проводки на сумму возвращенных товаров.

Принимая реализованный ранее товар обратно, вы можете принять НДС по нему к вычету. Для этого должны быть выполнены такие условия (п. 5 ст. 171, п. 4 ст. 172 НК РФ):

- НДС, начисленный с выручки от реализации товаров, уплачен в бюджет;
- в бухгалтерском учете сделаны корректировки по возврату товаров;
- не истек один год со дня, когда товары вернули.

Пример. В сентябре 2008 г. ООО "Курт" отгрузило ЗАО "Мечта" партию пылесосов в количестве 50 штук по цене 4720 руб. (в том числе НДС - 720 руб.).

Сумма договора - 236 000 руб. (в том числе НДС - 36 000 руб.). Себестоимость одного пылесоса - 2500 руб., а себестоимость партии - 125 000 руб. В октябре 2008 г. "Мечта" вернула один бракованный пылесос.

Бухгалтер "Курта" сделал в учете записи:

в сентябре 2008 г.:

Дебет 62 Кредит 90-1

- 236 000 руб. - отражена выручка от продажи пылесосов;

Дебет 90-3

Кредит 68, "Расчеты с бюджетом по НДС"

- 36 000 руб.- начислен НДС к уплате в бюджет;

Дебет 51 Кредит 62

- 236 000 руб. - получена плата за пылесосы;

Дебет 90-2 Кредит 41

- 125 000 руб. - списана себестоимость пылесосов, проданных в ноябре;

в октябре 2008 г.:

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"

Кредит 51

- 36 000 руб. - перечислен в бюджет НДС (по декларации за III квартал);

Дебет 62 Кредит 90-1

- 4720 руб. - сторнирована реализация бракованного пылесоса (с НДС);

Дебет 90-2 Кредит 41

- 2500 руб. - сторнирована себестоимость одного пылесоса;

Дебет 90-3 Кредит 68 "Расчеты по НДС"

- 720 руб. - сторнирован НДС, начисленный в бюджет по возвращенному пылесосу;

Дебет 62 Кредит 51

- 4720 руб. - возвращены деньги за бракованный товар.

На конец отчетного периода выручка с учетом возвращенных товаров составит:

(236 000 руб. - 36 000 руб.) - (4720 руб. - 720 руб.) = 196 000 руб.

Эта сумма должна быть указана по строке 010 формы N 2 за 2008 г.

Когда покупатель отражает в учете купленный товар, он становится его собственником. Если затем продавец соглашается принять такой товар назад, то происходит передача права собственности. В этой ситуации бывший покупатель оформляет возврат товара как обычную реализацию. При этом неважно, по каким причинам вернули товар. Сторнировочных проводок при этом не делают. Стоимость возвращенных товаров отразите в балансе по строке 210 (с расшифровкой по строкам 211 - 217). Выручку от продажи этих товаров укажите по строке 010, а себестоимость проданных товаров - по строке 020 Отчета о прибылях и убытках.

Пример. В сентябре 2008 г. ООО "Курт" отгрузило ЗАО "Мечта" партию пылесосов в количестве 50 штук по цене 4720 руб. за штуку (в том числе НДС - 720 руб.) Сумма договора составила 236 000 руб. (в том числе НДС - 36 000 руб.). Себестоимость одного пылесоса - 2500 руб., а себестоимость партии - 125 000 руб.

ЗАО "Мечта" не смогло реализовать пылесосы из-за отсутствия спроса. Поэтому в октябре 2008 г. "Мечта" обратилась к продавцу с просьбой принять обратно партию пылесосов. Руководство "Курта" согласилось купить партию пылесосов по той же цене, по которой они были реализованы. Фирма платит НДС помесячно.

Бухгалтер "Курта" сделал в учете следующие записи:

в сентябре 2008 г.:

Дебет 62 Кредит 90-1

- 236 000 руб. - отражена выручка от реализации пылесосов;
Дебет 90-3
Кредит 68, "Расчеты с бюджетом по НДС"
- 36 000 руб. - начислен НДС к уплате в бюджет;
Дебет 90-2 Кредит 41
- 125 000 руб. - списана себестоимость пылесосов, проданных в ноябре;
Дебет 51 Кредит 62
- 236 000 руб. - получена плата за пылесосы;
в октябре 2008 г.:
Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"
Кредит 51
- 36 000 руб. - перечислен в бюджет НДС (согласно декларации за III квартал);
Дебет 41 Кредит 60
- 200 000 руб. - оприходованы принятые обратно пылесосы;
Дебет 19 Кредит 60
- 36 000 руб. - выделен НДС по возвращенным пылесосам;
Дебет 60 Кредит 51
- 236 000 руб. - "Курт" вернул деньги за возвращенный товар;
Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"
Кредит 19
- 36 000 руб. - возмещен "входной" НДС по товарам.

Стоимость возвращенных пылесосов (без НДС) в сумме 200 000 руб. будет указана по строкам 210 и 214 актива баланса и по строкам 010 и 020 формы N 2 за 2008 г. В форме N 2 по строке 010 указывают выручку от их продажи (200 000 руб.), а по строке 020 - их "старую" себестоимость (125 000 руб.).

Строка 020 "Себестоимость проданных товаров, работ, услуг"

В этой строке укажите сумму расходов по обычным видам деятельности фирмы. Здесь отразите только те расходы, которые связаны с реализацией продукции (товаров, работ, услуг) в отчетном периоде.

Выручка от продажи такой продукции (товаров, работ, услуг) должна быть отражена в строке 010 формы.

Показатель по строке 020 запишите в круглых скобках.

К расходам по обычным видам деятельности относят затраты по изготовлению продукции, выполнению работ, оказанию услуг, покупке товаров.

Не считают расходами фирмы и в Отчете не отражают:

- затраты по приобретению внеоборотных активов (основных средств, нематериальных активов, незавершенного строительства и т.п.);
- суммы, уплаченные по посредническим договорам в пользу заказчика (комитента, доверителя, принципала);
- вклады в уставные (складочные) капиталы других фирм;
- суммы, перечисленные в порядке предоплаты материальных ценностей, работ или услуг;
- суммы, выданные в качестве задатка;
- суммы, перечисленные в погашение кредита или займа, ранее полученного фирмой.

При расчете себестоимости проданной продукции (работ, услуг) нужно руководствоваться ПБУ "Расходы организации" (ПБУ 10/99).

Кроме того, вы можете руководствоваться и различными отраслевыми методическими рекомендациями по формированию себестоимости в той их части, которая не противоречит названному ПБУ. В себестоимость продукции (работ, услуг), как правило, включают все расходы на ее производство.

Обратите внимание: некоторые расходы фирмы учитывают при расчете облагаемой прибыли только в пределах норм. Однако в бухгалтерском учете их отражают в полной сумме. Корректировка затрат с учетом утвержденных лимитов, норм и нормативов производится только для целей налогообложения.

У фирмы могут быть расходы, которые относятся к будущим периодам. Это затраты:

- на горно-подготовительные работы;
- на освоение нового производства;
- на рекультивацию земель и природоохранные мероприятия;
- на ремонт основных средств (когда резерв на него фирмой не создается);
- на получение лицензии для осуществления тех или иных видов деятельности;
- на сертификацию продукции, работ или услуг.

Такие расходы включают в себестоимость в течение определенного периода времени. В Отчете нужно отразить только ту их часть, которая включена в себестоимость товаров (работ, услуг).

Методы учета расходов

Расходы в бухгалтерском учете и форме N 2 отражают одним из двух способов:

- по методу начисления;
- по кассовому методу.

Большинство фирм применяет метод начисления. Если вы используете этот метод, то расходы отразите в бухучете и Отчете о прибылях и убытках после их фактического возникновения. Оплачены они или нет, неважно.

Малым предприятиям разрешено применять кассовый метод учета доходов и расходов. При использовании этого метода все расходы отражайте только после их оплаты. Соответственно, в строке 020 Отчета о прибылях и убытках укажите только те расходы по реализации товаров (продукции, работ, услуг), которые вы приняли к учету и оплатили.

Помните, что выручку от продаж и расходы фирмы нужно учитывать одним и тем же методом. Разные методы применять нельзя.

Малые предприятия могут самостоятельно выбрать метод учета доходов и расходов. Закрепите его в своей учетной политике. Фирмы, которые не относятся к малым, должны учитывать расходы только по методу начисления.

Как учесть расходы по методу начисления

В конце месяца спишите расходы на реализацию товаров, по которым выручка отражена на счете 90, субсчет 1 "Выручка". Для этого сделайте проводку:

Дебет 90-2 Кредит 41 (43, 45, 20)

- списана себестоимость проданных товаров (готовой продукции, выполненных работ, оказанных услуг).

Таким образом, по строке 020 Отчета будет отражен дебетовый оборот по счету 90, субсчет 2 "Себестоимость продаж".

Пример. В 2008 г. ООО "Пассив" продало готовую продукцию. Ее себестоимость - 320 000 руб. Выручка от продажи готовой продукции - 472 000 руб. (в том числе НДС - 72 000 руб.).

После отгрузки товара в учете "Пассива" сделаны записи:

Дебет 62 Кредит 90-1

- 472 000 руб. - отражена выручка от продаж;

Дебет 90-3

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 72 000 руб. - начислен НДС;

Дебет 90-2 Кредит 41

- 320 000 руб. - списана себестоимость проданной продукции.

По строке 020 формы N 2 за 2008 г. бухгалтер "Пассива" должен отразить себестоимость проданной продукции в сумме 320 000 руб.

Зачастую у фирмы есть те или иные расходы, но нет выручки от продаж. Как их списать в этом случае? Лучше всего такие расходы не списывать и по строке 020 Отчета не отражать. Учтите их предварительно на счете 97 "Расходы будущих периодов". Как только у фирмы появится выручка, вы сможете их списать. При этом сумма выручки (рубль или миллион) значения иметь не будет.

Как учесть расходы по кассовому методу

Как уже было сказано выше, право использовать кассовый метод учета доходов и расходов дано только малым предприятиям. Об этом сообщается в Приказе Минфина России от 21 декабря 1998 г. N 64н.

Предприятие является малым, если оно отвечает критериям, установленным Федеральным законом от 24 июля 2007 г. N 209-ФЗ "О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации".

Все расходы на производство и продажу продукции (работ, услуг) малые предприятия учитывают на счете 20 "Основное производство". При кассовом методе учета расходы отражают в строке 020 Отчета при выполнении двух условий:

- в оплату расходов фирма перечислила деньги;
- расходы фирмы связаны с реализацией продукции (товаров, работ, услуг).

Пример. В 2008 г. ООО "Пассив" реализовало товары на сумму 1 200 000 руб. Фирма не является плательщиком НДС. За них покупатели заплатили 800 000 руб. Себестоимость проданных товаров - 600 000 руб. Поставщикам было перечислено только 300 000 руб.

Бухгалтер "Пассива" сделал записи:

Дебет 51 Кредит 62

- 800 000 руб. - поступили деньги от покупателей;

Дебет 62 Кредит 90-1

- 800 000 руб. - отражена выручка от продаж;

Дебет 90-2 Кредит 41

- 300 000 руб. - списана себестоимость товара, который был реализован и оплачен поставщикам.

По строке 020 формы N 2 за 2008 г. бухгалтер "Пассива" должен отразить себестоимость проданных товаров только в сумме 300 000 руб.

Состав расходов

Согласно п. 8 ПБУ "Расходы организации" (ПБУ 10/99), расходы по обычным видам деятельности делятся так:

- материальные;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие.

В строке 020 Отчета о прибылях и убытках отражают только первые четыре вида расходов (если они связаны с производством продукции). Прочие расходы отражают по строкам 030 "Коммерческие расходы" и 040 "Управленческие расходы" Отчета. Исключение из этого порядка предусмотрено для производственных фирм, которые учитывают готовую продукцию по полной производственной себестоимости (то есть с учетом прочих затрат).

Материальные расходы

К материальным затратам относят стоимость израсходованных в процессе производства продукции (работ, услуг):

- сырья и материалов (субсчет 10-1);
- покупных полуфабрикатов и комплектующих (субсчет 10-2);
- горюче-смазочных материалов (субсчет 10-3);
- тары (субсчет 10-4);
- запчастей для ремонта производственного оборудования (субсчет 10-5);
- стройматериалов (субсчет 10-8);
- производственного инвентаря (субсчет 10-9);
- прочих материалов (субсчет 10-6);
- спецоснастки и спецодежды в эксплуатации (субсчет 10-11);
- покупных товаров (счет 41).

При отпуске материалов в производство сделайте в учете запись:

Дебет 20 (23, 25, 26, 29) Кредит 10

- списаны материалы на нужды основного (вспомогательного, обслуживающего) производства.

Для списания материалов выберите один из трех методов, закрепив его в учетной политике фирмы:

- ФИФО;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости каждой единицы.

Обратите внимание: с 1 января 2008 г. метод ЛИФО в бухгалтерском учете применять нельзя. Однако в налоговом учете он остался.

Поскольку фирмы могут учитывать материалы либо по фактической себестоимости, либо по учетным ценам, то при списании в производство (расходы на продажу) они отражаются по-разному. Порядок учета закрепите в учетной политике фирмы.

При учете материалов по фактической себестоимости все затраты на их приобретение учитывайте непосредственно на счете 10 "Материалы". Тогда при их отпуске в производство (расходы на продажу) корректировок делать не нужно.

Если же фирма приходует материальные ценности по учетным ценам, то скорректируйте их, доведя до уровня фактических цен. Для этого используйте счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" и 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей".

Подробнее об этом вы можете прочитать в разделе книги, который посвящен порядку заполнения строки 211 бухгалтерского баланса.

В состав материальных затрат входит также стоимость электроэнергии, тепла, воды, работ и услуг вспомогательного и обслуживающего производств, а также сторонних организаций, если без них невозможен выпуск продукции (выполнение работ, оказание услуг).

К вспомогательным производствам относят собственные подразделения по обеспечению фирмы электроэнергией, газом и т.д., ремонту основных средств, изготовлению инструментов, запчастей и др., возведению временных (нетитульных) сооружений и т.д.

Расходы на содержание подобных служб спишите в дебет счета 20:

Дебет 20 Кредит 23 (29)

- включены в себестоимость продукции (работ, услуг) расходы вспомогательного (обслуживающего) производства.

Стоимость работ и услуг производственного характера, выполненных сторонними организациями, отразите в учете проводками:

Дебет 20 Кредит 60 (76)

- учтена в затратах основного производства стоимость работ (услуг) сторонних организаций;

Дебет 19 Кредит 60 (76)

- учтен НДС по работам (услугам) сторонних организаций.

Все перечисленные расходы списывают на счета по учету себестоимости готовой продукции (счет 43 "Готовая продукция"). Для этого делают запись:

Дебет 43 Кредит 20

- включены в себестоимость продукции материальные расходы.

После продажи продукции их списывают со счета 43 на счет 90 и отражают по строке 020 формы N 2.

Расходы на оплату труда

В составе расходов на оплату труда учитывают зарплату рабочих основного, вспомогательного и обслуживающего производств. Ее начисляют проводкой:

Дебет 20 (23, 29) Кредит 70

- начислена зарплата работникам основного (вспомогательного, обслуживающего) производства.

Расходы на зарплату также списывают на счета по учету себестоимости готовой продукции (счет 43 "Готовая продукция"). Для этого делают запись:

Дебет 43 Кредит 20

- включены в себестоимость продукции расходы на оплату труда.

После продажи продукции их списывают со счета 43 на счет 90 и отражают по строке 020 формы N 2.

Ни одно производство невозможно без участия работников инженерных и технологических служб (в том числе службы контроля качества продукции), а также управленческого персонала фирмы.

Начисление им заработной платы отразите записью:

Дебет 25 (26) Кредит 70

- начислена зарплата работникам цеховых служб, а также управленческому персоналу.

Обратите внимание: для целей налогообложения прибыли в расходах на оплату труда помимо заработной платы и доплат за особые условия труда, стаж работы, характер работ и т.п. учитывают взносы по некоторым видам добровольного страхования работников (п. 16 ст. 255 НК РФ), оплаченные фирмой.

Отчисления на социальные нужды

К таким отчислениям относят единый социальный налог и взносы на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний. Начисление ЕСН регулируется гл. 24 "Единый социальный налог" Налогового кодекса. О том, какие выплаты облагаются этим налогом, а какие - нет, сказано в ст. ст. 236 и 238 Кодекса.

Фирмам, в которых работают инвалиды или собственниками которых являются общественные организации инвалидов, и непроизводственным организациям, созданным для правовой и иной поддержки инвалидов, предоставляются льготы по ЕСН (ст. 239 НК РФ).

Так, налогом не облагаются выплаты работникам-инвалидам, которые в течение года не превысили 100 000 руб. по каждому инвалиду. Начисляя единый социальный налог, сделайте проводки:

Дебет 20 (23, 29)

Кредит 69, субсчет "Расчеты по ЕСН с Фондом социального страхования"

- начислен ЕСН в части взносов в Фонд социального страхования (2,9%);

Дебет 20 (23, 29)

Кредит 69, субсчет "Расчеты по ЕСН с Федеральным фондом
обязательного медицинского страхования"

- начислен ЕСН в части взносов в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования (1,1%);

Дебет 20 (23, 29)

Кредит 69, субсчет "Расчеты по ЕСН с территориальным фондом обязательного медицинского страхования"

- начислен ЕСН в части взносов в территориальный фонд обязательного медицинского страхования (2,0%);

Дебет 20 (23, 29)

Кредит 68, субсчет "Расчеты по ЕСН"

- начислен ЕСН в части, подлежащей уплате в федеральный бюджет (20%);

Дебет 68, субсчет "Расчеты по ЕСН"

Кредит 69, субсчет "Расчеты по обязательному пенсионному страхованию"

- взносы по страховой части трудовой пенсии зачтены в счет уплаты ЕСН в федеральный бюджет;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по ЕСН"

Кредит 69, субсчет "Расчеты по обязательному пенсионному страхованию"

- взносы по накопительной части трудовой пенсии зачтены в счет уплаты ЕСН в федеральный бюджет.

Пример. ООО "Марс" занимается производством. Работнику основного производства Иванову была начислена заработная плата в сумме 15 000 руб.

Так как Иванов 1978 года рождения, то на финансирование страховой части пенсии перечисляется 8%, а на финансирование накопительной ее части - 6% от его заработной платы.

Единый социальный налог организация исчисляет по ставке 26%, в том числе 20% - в федеральный бюджет, 2,9% - в Фонд социального страхования, 1,1% - в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и 2% - в территориальный фонд обязательного медицинского страхования.

Бухгалтер "Марса" должен сделать проводки:

Дебет 20 Кредит 70

- 15 000 руб. - начислена заработная плата Иванову;

Дебет 20 Кредит 69-1-1

- 435 руб. (15 000 руб. x 2,9%) - начислен единый социальный налог в части, подлежащей уплате в Фонд социального страхования;

Дебет 20 Кредит 69-3-1

- 165 руб. (15 000 руб. x 1,1%) - начислен единый социальный налог в части, подлежащей уплате в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования;

Дебет 20 Кредит 69-3-2

- 300 руб. (15 000 руб. x 2%) - начислен единый социальный налог в части, подлежащей уплате в территориальный фонд обязательного медицинского страхования;

Дебет 20

Кредит 68, субсчет "Расчеты по ЕСН"

- 3000 руб. (15 000 руб. x 20%) - начислен единый социальный налог в части, подлежащей уплате в федеральный бюджет;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по ЕСН"

Кредит 69-2-1

- 1200 руб. (15 000 руб. x 8%) - начисленные взносы по страховой части трудовой пенсии зачтены в счет уплаты ЕСН в федеральный бюджет;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по ЕСН"

Кредит 69-2-2

- 900 руб. (15 000 руб. x 6%) - начисленные взносы по накопительной части трудовой пенсии зачтены в счет уплаты ЕСН в федеральный бюджет.

Начисление взносов на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний регулируется Федеральным законом от 24 июля 1998 г. N 125-ФЗ.

Тариф взноса зависит от класса профессионального риска, утвержденного Фондом социального страхования для вашей фирмы (в соответствии с ее основным видом деятельности).

Тарифы взноса по каждому классу профессионального риска указаны в разделе "Справочные данные для составления годового отчета за 2008 год".

Начисление взносов отразите проводкой:

Дебет 20 (23, 29)

Кредит 69, субсчет "Расчеты по страхованию от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний"

- начислены взносы на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний.

Пример. Асбестовому заводу (код ОКВЭД 26.82.1, 11-й класс профессионального риска) установлен тариф страховых взносов на социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в размере 1,2%.

Работникам завода была начислена заработная плата в сумме 500 000 руб., в том числе:

- работникам основного производства - 200 000 руб.;

- работникам, занятым на вспомогательных производствах, - 300 000 руб.

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

- 2400 руб. (200 000 руб. x 1,2%) - начислены страховые взносы на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний с заработной платы сотрудников, занятых на основном производстве;

Дебет 23 Кредит 70

- 300 000 руб. - начислена заработная плата сотрудникам, занятым в цехах вспомогательных производств;

Дебет 23 Кредит 69-1-2

- 3600 руб. (300 000 руб. x 1,2%) - начислены страховые взносы на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний с заработной платы сотрудников, занятых в цехах вспомогательных производств.

Списывают расходы на соцнужды в том же порядке, что и затраты на оплату труда персонала основного производства.

Амортизация

На себестоимость относят и суммы амортизации, начисленные по основным средствам производственного назначения, а также нематериальным активам. По основным средствам, купленным до 1 января 2002 г., амортизацию начисляйте по Единым нормам, утвержденным Постановлением Совмина СССР от 22 октября 1990 г. N 1072.

Однако помните, что для налогообложения прибыли амортизация учитывается в сумме, которая начислена в соответствии с Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы. Она утверждена Постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. N 1. Если основное средство фирма приобрела в 2002 г. или позже, то в бухгалтерском учете амортизацию по нему можно начислять так же, как и в налоговом учете (на основе Классификации).

Амортизацию начисляйте по каждому объекту основных средств ежемесячно начиная с месяца, следующего за месяцем ввода объекта в эксплуатацию. Ее начисление прекращается с месяца, следующего за месяцем полной амортизации или списания основного средства с баланса фирмы (продано, ликвидировано и т.д.).

Начисление амортизации отразите проводкой:

Дебет 20 (23, 29) Кредит 02

- начислена амортизация основных средств.

Подробнее о методах начисления амортизации вы можете прочитать в разделе книги, который посвящен порядку заполнения строки 120 бухгалтерского баланса.

По некоторым основным средствам амортизация вообще не начисляется. К ним относят:

- жилищный фонд, который не сдается внаем (не приносит доходов);
- объекты, которые законсервированы и используются для мобилизационной подготовки в соответствии с законодательством;
- другие объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не меняются (например, земельные участки, объекты природопользования, музейные коллекции).

Объекты основных средств стоимостью не более 20 000 руб. можно учитывать в составе материально-производственных запасов.

В этом случае их стоимость списывают по мере отпуска в производство или эксплуатацию (п. 5 ПБУ 6/01).

При начислении амортизации по нематериальным активам сделайте одну из проводок (в зависимости от утвержденного в учетной политике метода учета):

Дебет 20 (23, 29) Кредит 05 (04)

- начислена амортизация нематериальных активов.

Прочие расходы

В составе прочих учитывают расходы, которые напрямую не связаны с производством продукции (работ, услуг). Это затраты:

- на обязательное и добровольное страхование имущества;
- на оплату налогов и сборов, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг);
- на сертификацию продукции и услуг;
- на обеспечение пожарной безопасности;
- на обеспечение нормальных условий труда и техники безопасности;
- на набор и подбор персонала;
- на гарантийный ремонт и обслуживание;
- на арендные платежи (в том числе по договору лизинга);
- на командировки;
- на юридические, консультационные, информационные и иные аналогичные услуги;
- на аудиторские и нотариальные услуги;
- на представительство;
- на подготовку и переподготовку кадров;
- на рекламу и т.п.

Начисление прочих расходов отразите в учете записью:

Дебет 26 Кредит 60 (76)

- учтены прочие расходы.

Сумму НДС по ним отразите проводкой:

Дебет 19 Кредит 60 (76)

- учтен НДС по прочим расходам.

О том, как их списать, смотрите раздел книги, посвященный порядку заполнения строк 030 "Коммерческие расходы" и 040 "Управленческие расходы" Отчета о прибылях и убытках.

Как учесть расходы, выраженные в условных единицах

Цена тех или иных работ (услуг), необходимых для нужд основного производства, может быть установлена в любой иностранной валюте или условных денежных единицах. В этих случаях пересчитайте ее в рубли.

Обычно в договоре о выполнении работ (оказании услуг) предусматривают условие о том, что работа оплачивается заказчиком в рублях по курсу иностранной валюты на день перечисления денег продавцу или по курсу, установленному в договоре.

В этой ситуации поступите таким образом:

- отразите расходы в день перехода права собственности на результаты выполненных работ к вашей фирме по курсу иностранной валюты, действующему на этот день, или по курсу, установленному в договоре;

- скорректируйте (увеличьте или уменьшите) свою кредиторскую задолженность на отчетную дату (последний день месяца) исходя из курса валюты на эту дату;

- скорректируйте (увеличьте или уменьшите) сумму расходов, исходя из суммы денег, перечисленных исполнителю.

Если курс иностранной валюты на дату оплаты работ, услуг (отчетную дату) выше, чем на дату их выполнения (предыдущую отчетную дату), то возникнет отрицательная курсовая разница.

Включите ее в состав прочих расходов:

Дебет 91-2 Кредит 60

- отражена отрицательная курсовая разница.

Обратите внимание: при изменении курса валюты в момент оплаты приобретенного товара (работы, услуги) НДС, принятый к вычету, корректировать не нужно (ст. 172 НК РФ). Его рассчитывают только один раз на дату оприходования товара или услуги.

Пример. В мае 2008 г. ЗАО "Актив" оплатило услуги сторонних фирм производственного характера. Стоимость услуг - 1770 долл. США (в том числе НДС - 270 долл. США). Счета-фактуры выставлены в рублях.

Оплата услуг производится в рублях по курсу Банка России на дату перечисления денег. Услуги выполнены и оплачены в одном отчетном периоде.

Официальный курс доллара США составил:

- на дату оказания услуг - 23,8 руб/USD;
- на дату оплаты услуг - 24 руб/USD.

Бухгалтер "Актива" сделал записи:

Дебет 20 Кредит 60

- 35 700 руб. ((1770 USD - 270 USD) x 23,8 руб/USD) - учтены услуги производственного характера;

Дебет 19 Кредит 60

- 6426 руб. (270 USD x 23,8 руб/USD) - учтен НДС;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"

Кредит 19

- 6969 руб. - НДС принят к вычету;

Дебет 60 Кредит 51

- 42 480 руб. (1770 USD x 24 руб/USD) - оплачены услуги;

Дебет 91-2 Кредит 60

- 354 руб. (1770 USD x (24 руб/USD - 23,8 руб/USD)) - отражена отрицательная курсовая разница.

В строке 020 формы N 2 за 2008 г. бухгалтер "Актива" указал стоимость услуг в размере 35 700 руб.

Если курс иностранной валюты на дату оплаты работ, услуг (отчетную дату) ниже, чем на дату их выполнения (предыдущую отчетную дату), то возникнет положительная курсовая разница. Включите ее в состав прочих доходов:

Дебет 60 Кредит 91-1

- отражена положительная курсовая разница.

Пример. В январе 2008 г. ЗАО "Актив" оплатило услуги сторонних фирм производственного характера. Стоимость услуг - 1770 долл. США (в том числе НДС - 270 долл. США). Счета-фактуры выставлены в рублях.

Оплата услуг производится в рублях по курсу Банка России на дату перечисления денег. Услуги выполнены и оплачены в одном отчетном периоде.

Официальный курс доллара США составил:

- на дату оказания услуг - 24,5 руб/USD;
- на дату оплаты услуг - 24,2 руб/USD.

Бухгалтер "Актива" сделал записи:

Дебет 20 Кредит 60

- 36 750 руб. ((1770 USD - 270 USD) x 24,5 руб/USD) - учтены услуги производственного характера;

Дебет 19 Кредит 60

- 6615 руб. (270 USD x 24,5 руб/USD) - учтен НДС;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"

Кредит 19

- 6615 руб. - НДС принят к вычету;

Дебет 60 Кредит 51

- 42 834 руб. (1770 USD x 24,2 руб/USD) - оплачены услуги;

Дебет 60 Кредит 91-1

- 531 руб. (1770 USD x (24,5 руб/USD - 24,2 руб/USD)) - отражена положительная курсовая разница.

В строке 020 формы N 2 за 2008 г. бухгалтер "Актива" указал стоимость услуг в размере 39 870 руб.

Суммы курсовых разниц показывают по строкам 090 (положительные курсовые разницы) и 100 (отрицательные курсовые разницы).

Как учесть расходы производственных фирм

Расходы таких фирм делятся на прямые и косвенные.

Прямые расходы списывают на счет 20 "Основное производство" с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и др.

Косвенные расходы связаны с производством нескольких видов продукции (работ, услуг), а также управлением и обслуживанием основного производства. Их списывают в дебет счета 20 "Основное производство" с кредита счетов 25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы", 23 "Вспомогательные производства" и 29 "Обслуживающие производства".

Все расходы, собранные на счете 20, производственные фирмы включают в себестоимость готовой продукции. Для этого в учете нужно делать запись:

Дебет 43 Кредит 20

- выпущена готовая продукция.

Стоимость готовой продукции, проданной покупателям, списывают в дебет счета 90 "Продажи", субсчет 2 "Себестоимость продаж". В строке 020 Отчета укажите оборот по дебету субсчета 90-2 в корреспонденции со счетом 43 "Готовая продукция" за 2008 г. Затраты по сбыту продукции по строке 020 формы N 2 не отражают. Их указывают в строке 030 "Коммерческие расходы".

Фирмы, занятые выполнением работ (оказанием услуг), списывают расходы со счета 20 непосредственно в дебет счета 90 "Продажи", субсчет 2 "Себестоимость продаж". В строке 020 Отчета они указывают оборот по дебету субсчета 90-2 в корреспонденции со счетом 20 "Основное производство" за год.

Выпущенную продукцию (работы, услуги) фирма может оценивать:

- по полной себестоимости;
- по сокращенной себестоимости.

Порядок формирования себестоимости готовой продукции (работ, услуг) закрепите в учетной политике фирмы. Кроме того, готовую продукцию (работы, услуги) можно отражать в учете по фактической или нормативной (плановой) себестоимости. От выбранного фирмой варианта учета зависит сумма, отражаемая по строке 020 отчета о прибылях и убытках.

Полная себестоимость

Если ваша фирма учитывает продукцию (работы, услуги) по полной производственной себестоимости, в затраты на ее выпуск включите как прямые, так и косвенные расходы.

Косвенные расходы предварительно отразите на счетах 25 "Общепроизводственные расходы" и 26 "Общехозяйственные расходы". В конце месяца спишите их в дебет счета 20.

Заметьте, что в конце месяца счет 20 закрывается не всегда. Если производственный цикл не завершен (изготовление части продукции не закончено), то счет 20 может иметь на конец месяца дебетовое сальдо (незавершенное производство).

Стоимость "незавершенки" на конец 2008 г. отразите в строке 213 "Затраты в незавершенном производстве" Бухгалтерского баланса. На показатель строки 020 Отчета она не влияет.

Пример. ЗАО "Актив" оказывает транспортные услуги.

В 2008 г. выручка от их реализации составила 590 000 руб. (в том числе НДС - 90 000 руб.). Расходы "Актива" составили 400 000 руб., из них:

- прямые - 300 000 руб.;
- общепроизводственные - 60 000 руб.;
- общехозяйственные - 40 000 руб.

Фирма учитывает оказанные услуги по полной себестоимости.

Для упрощения примера предположим, что транспортные услуги оказаны в рамках одного договора с заказчиком.

Бухгалтер "Актива" сделал проводки:

Дебет 62 Кредит 90-1

- 590 000 руб. - отражена выручка от реализации транспортных услуг;

Дебет 90-3

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 90 000 руб. - начислен НДС с выручки;

Дебет 20 Кредит 02 (10, 69, 70...)

- 300 000 руб. - учтены прямые расходы;

Дебет 25 Кредит 02 (10, 69, 70...)

- 60 000 руб. - учтены общепроизводственные расходы;

Дебет 26 Кредит 02 (10, 69, 70...)

- 40 000 руб. - учтены общехозяйственные расходы;

Дебет 20 Кредит 25

- 60 000 руб. - списаны общепроизводственные расходы;

Дебет 20 Кредит 26

- 40 000 руб.- списаны общехозяйственные расходы;

Дебет 90-2 Кредит 20

- 400 000 руб. (300 000 + 60 000 + 40 000) - списана полная себестоимость оказанных услуг;

Дебет 90-9 Кредит 99

- 100 000 руб. (590 000 - 90 000 - 300 000 - 60 000 - 40 000) - отражена прибыль.

В форме N 2 за 2008 г. по строке 020 бухгалтер отразил сумму, списанную с кредита счета 20 в дебет субсчета 90-2. Она составила 400 000 руб. (300 000 + 60 000 + 40 000). Форма N 2 будет заполнена так:

(тыс. руб.)

Показатель		За отчетный период	За аналогичный период предыдущего 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	500	-
Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг	020	(400)	-

Сокращенная себестоимость

Если фирма учитывает продукцию (работы, услуги) по сокращенной себестоимости, в затраты на ее выпуск включите только прямые расходы.

Общехозяйственные расходы ежемесячно списывайте в дебет субсчета 90-2 "Себестоимость продаж" в полном объеме, минуя счет 20. В этой ситуации такие расходы отражают не по строке 020, а по строке 040 "Управленческие расходы" Отчета о прибылях и убытках.

Пример. ЗАО "Актив" оказывает транспортные услуги.

В 2008 г. выручка от их реализации составила 590 000 руб. (в том числе НДС - 90 000 руб.).

Расходы "Актива" за 2008 г. составили 400 000 руб., из них:

- прямые - 300 000 руб.;
- общепроизводственные - 60 000 руб.;
- общехозяйственные - 40 000 руб.

Фирма учитывает оказанные услуги по сокращенной себестоимости.

Для упрощения примера предположим, что транспортные услуги оказаны в рамках одного договора с заказчиком.

В этом случае бухгалтер "Актива" сделает проводки:

Дебет 62 Кредит 90-1

- 590 000 руб. - отражена выручка от реализации транспортных услуг;

Дебет 90-3

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 90 000 руб. - начислен НДС;

Дебет 20 Кредит 02 (10, 69, 70...)

- 300 000 руб. - учтены прямые расходы;

Дебет 25 Кредит 02 (10, 69, 70...)

- 60 000 руб. - учтены общепроизводственные расходы;

Дебет 26 Кредит 02 (10, 69, 70...)

- 40 000 руб. - учтены общехозяйственные расходы;

Дебет 20 Кредит 25

- 60 000 руб. - списаны общепроизводственные расходы;

Дебет 90-2 Кредит 20

- 360 000 руб. (300 000 + 60 000) - списана сокращенная себестоимость оказанных услуг;

Дебет 90-2 Кредит 26

- 40 000 руб. - списаны общехозяйственные расходы;

Дебет 90-9 Кредит 99

- 100 000 руб. (590 000 - 90 000 - 300 000 - 60 000 - 40 000) - отражена прибыль.

В форме N 2 Отчета о прибылях и убытках за 2008 г. по строке 020 бухгалтер "Актива" должен отразить сумму, списанную с кредита счета 20 в дебет счета 90-2.

Она составит 360 000 руб.

Общехозяйственные расходы в сумме 40 000 руб. будут отражены по строке 040 Отчета.

Форму N 2 бухгалтер "Актива" заполнит так:

(тыс. руб.)

Показатель		За отчетный период	За аналогичный период предыдущего 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	500	-
Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг	020	(360)	-
...	...	...	...
Управленческие расходы	040	(40)	-

Как учесть расходы торговых фирм

Товары можно учитывать двумя способами: по фактической себестоимости (это разрешено всем фирмам) или по продажным ценам (так могут поступать только организации розничной торговли).

Если вы учитываете товары первым способом, то по строке 020 "Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг" формы N 2 укажите фактическую себестоимость проданных товаров. Списание товаров отразите так:

Дебет 62 Кредит 90-1
- отражена выручка от продажи товаров;
Дебет 90-2 Кредит 41 (45)
- списана себестоимость проданных товаров;
Дебет 90-3
Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"
- начислен НДС.

Пример. ЗАО "Актив" продало за 2008 г. товаров на сумму 118 000 руб. (НДС - 18 000 руб.). Учет товаров здесь ведется по фактической себестоимости. Она составила 46 000 руб.

Бухгалтер "Актива" сделал записи:
Дебет 62 Кредит 90-1
- 118 000 руб. - отражена выручка от продажи товаров;
Дебет 51 Кредит 62
- 118 000 руб. - поступили деньги от покупателей;
Дебет 90-2 Кредит 41
- 46 000 руб. - списана себестоимость проданных товаров;
Дебет 90-3
Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"
- 18 000 руб. - начислен НДС;
Дебет 90-9 Кредит 99
- 54 000 руб. (118 000 - 46 000 - 18 000) - определен финансовый результат от продажи товаров.

В строке 020 формы N 2 за 2008 г. бухгалтер "Актива" указал себестоимость проданных товаров в сумме 46 000 руб.

Если вы учитываете товары вторым способом, то по строке 020 формы N 2 укажите стоимость проданных товаров за вычетом торговой наценки по ним.

Списание товаров отразите так:
Дебет 50 Кредит 62
- поступили деньги от покупателей;
Дебет 62 Кредит 90-1
- отражена выручка от продажи товаров (после перехода права собственности на них к покупателю);
Дебет 90-2 Кредит 41
- списана себестоимость проданных товаров;

Дебет 90-2 Кредит 42 - сторнирована торговая наценка;

Дебет 90-3
Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"
- начислен НДС.

Пример. ЗАО "Актив" продало за 2008 г. товаров на сумму 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.). Учет товаров оно ведет по продажным ценам. Наценка на товар составила 72 000 руб.

Бухгалтер "Актива" сделал записи:

Дебет 50 Кредит 62

- 118 000 руб. - поступили деньги от покупателей;

Дебет 62 Кредит 90-1

- 118 000 руб. - отражена выручка от продажи товаров;

Дебет 90-2 Кредит 41

- 118 000 руб. - списана продажная стоимость товаров;

Дебет 90-2 Кредит 42

- 72 000 руб. - сторнирована торговая наценка;

Дебет 90-3

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 18 000 руб. - начислен НДС;

Дебет 90-9 Кредит 99

- 54 000 руб. (72 000 - 18 000) - определен финансовый результат от продажи товаров.

В строке 020 формы N 2 за 2008 г. бухгалтер указал себестоимость проданных товаров. Ее сумма составляет 46 000 руб.

Издержки обращения по строке 020 формы N 2 торговые фирмы не отражают. Их указывают по строке 030 "Коммерческие расходы".

Строка 029 "Валовая прибыль"

По этой строке Отчета о прибылях и убытках укажите валовую прибыль фирмы. Ее рассчитывают как разницу между показателями строк 010 "Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг" и 020 "Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг". Если вы получили отрицательный результат (то есть убыток), то в строке 029 укажите его в круглых скобках.

Строка 030 "Коммерческие расходы"

Производственные фирмы по этой строке отражают затраты по сбыту продукции (работ, услуг). Такие затраты учитывают по дебету счета 44 "Расходы на продажу". Торговые фирмы по строке 030 отражают сумму издержек обращения. Они также учитываются по дебету счета 44 "Расходы на продажу". Эти расходы указывают по строке 030 "Коммерческие расходы", если они списаны с кредита счета 44 в дебет счета 90, субсчет 2 "Себестоимость продаж".

Таким образом, в строке 030 отразите дебетовый оборот по субсчету 90-2 в корреспонденции со счетом 44 "Расходы на продажу" за 2008 г. Сумму коммерческих расходов (издержек обращения) укажите в Отчете о прибылях и убытках в круглых скобках.

Как учесть коммерческие расходы производственным фирмам

Производственные фирмы относят к коммерческим расходам затраты: на рекламу продукции; на транспортировку продукции до места назначения; на погрузочно-разгрузочные работы; на упаковку готовой продукции; на содержание помещений для хранения продукции в местах ее продажи и складских служб; на представительские расходы.

Формирование расходов

При формировании коммерческих расходов в учете фирмы делают записи:

Дебет 44 Кредит 10

- списаны материалы на упаковку продукции на складе;

Дебет 44 Кредит 23

- списаны расходы вспомогательных производств по изготовлению тары, а также доставке и погрузке продукции;

Дебет 44 Кредит 70

- начислена заработная плата рабочим, занятым упаковкой и погрузкой продукции;

Дебет 44 Кредит 69, 68

- начислены ЕСН, взнос на пенсионное страхование и взнос "по травматизму";

Дебет 44 Кредит 60, 76

- учтены расходы по доставке и погрузке продукции силами сторонних организаций (расходы на маркетинговые исследования, рекламу, вознаграждения посредническим организациям и т.д.).

Пример. ЗАО "Актив" производит продукцию. В 2008 г. сотрудникам отдела сбыта готовой продукции начислена заработная плата в сумме 150 000 руб. В этом же году организация провела рекламную кампанию. Расходы на нее составили 35 400 руб. (в том числе НДС - 5400 руб.).

"Актив" уплачивает взносы "по травме" по ставке 1%, а единый социальный налог - по ставке 26%.

Бухгалтер "Актива" сделал проводки:

Дебет 44 Кредит 70

- 150 000 руб. - начислена зарплата сотрудникам отдела сбыта готовой продукции;

Дебет 44 Кредит 69

- 1500 руб. (150 000 руб. x 1%) - начислен взнос на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний;

Дебет 44 Кредит 68 (69)

- 39 000 руб. (150 000 руб. x 26%) - начислен ЕСН;

Дебет 44 Кредит 60

- 30 000 руб. (35 400 - 5400) - отражены расходы по проведению рекламной кампании;

Дебет 19 Кредит 60

- 5400 руб. - учтен НДС по расходам на проведение рекламной кампании;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"

Кредит 19

- 5400 руб. - произведен вычет по НДС;

Дебет 60 Кредит 51

- 35 400 руб. - оплачены расходы на рекламу;

Дебет 90-2 Кредит 44

- 220 500 руб. (150 000 + 1500 + 39 000 + 30 000) - списаны коммерческие расходы.

По строке 030 формы N 2 за 2008 г. бухгалтер "Актива" отразит 220 500 руб.

Списание расходов

Коммерческие расходы списывают на себестоимость по-разному. Способ их списания зависит от многих факторов. В частности, от порядка перехода права собственности на отгруженную продукцию. Если это происходит после отгрузки продукции покупателю, коммерческие расходы спишите непосредственно в дебет счета 90-2 "Себестоимость продаж". Если по договору поставки право собственности на отгруженную продукцию переходит к покупателю после ее оплаты, коммерческие расходы можно списать только после поступления денег. Списание расходов отразите проводкой:

Дебет 90-2 Кредит 44

- списаны коммерческие расходы.

При списании расходы на упаковку и транспортировку, которые входят в состав коммерческих расходов, могут:

- распределяться между реализованной и нереализованной продукцией;
- списываться полностью.

Конкретный способ списания расходов закрепите в учетной политике фирмы.

Распределение расходов

Такие расходы должны распределяться между конкретными видами реализованной продукции. Если невозможно определить, к какой именно продукции относятся расходы, то распределите их пропорционально выручке, затратам на производство или другим показателям. Конкретный порядок распределения расходов установите в учетной политике.

Пример. В 2008 г. на склад ЗАО "Актив" поступило 6000 единиц готовой продукции, в том числе:

- продукции "A" - 1500 единиц;
- продукции "B" - 2000 единиц;
- продукции "C" - 2500 единиц.

Общая сумма коммерческих расходов за год составила 28 000 руб. (в том числе расходы на упаковку изделий на складе - 12 000 руб., прочие коммерческие расходы - 16 000 руб.).

По учетной политике "Актива" расходы на упаковку и транспортировку распределяются между видами продукции пропорционально объему ее выпуска.

Согласно договору поставки, право собственности на продукцию переходит к покупателю после ее оплаты. В 2008 г. продукция "A" и "B" отгружена и оплачена покупателями полностью. За продукцию "C" оплата от покупателей не поступила.

Бухгалтер "Актива" отразил коммерческие расходы проводкой:

Дебет 44 Кредит 10 (60, 69, 70...)

- 28 000 руб. - учтены коммерческие расходы.

Расходы на упаковку по каждому виду продукции распределены так:

- продукция "A" 1500 ед.

: 6000 ед. x 12 000 руб. = 3000 руб.;

- продукция "B" 2000 ед.

: 6000 ед. x 12 000 руб. = 4000 руб.;
- продукция "С" 2500 ед.
: 6000 ед. x 12 000 руб. = 5000 руб.

Расходы на упаковку и транспортировку, относящиеся к реализованной продукции "А" и "В", составят 7000 руб. (3000 + 4000). Общая сумма коммерческих расходов, списываемая в дебет счета 90, составит 23 000 руб. (7000 + 16 000).

Бухгалтер "Актива" сделал в учете запись:

Дебет 90-2 Кредит 44

- 23 000 руб. - списаны коммерческие расходы.

По строке 030 формы N 2 за 2008 г. бухгалтер указал сумму 23 000 руб.

На конец 2008 г. в учете фирмы на счете 44 числится остаток коммерческих расходов, который относится к продукции "С", в сумме 5000 руб. (28 000 - 23 000). Ее бухгалтер отразил по строке 213 баланса за 2008 г.

Списание расходов полностью

В соответствии с п. 9 ПБУ 10/99 коммерческие и управленческие расходы можно полностью включать в себестоимость проданной продукции, если они признаются расходами по обычным видам деятельности. Лучше всего списывать расходы этим методом. Если фирма с начала года перешла на такой порядок списания, то несписанный остаток коммерческих расходов за прошлый год она может включить в себестоимость готовой продукции, проданной в текущем году. Также фирма может списать эти расходы в течение какого-либо периода времени (например, квартала или полугодия). Один из этих способов списания коммерческих расходов установите в учетной политике.

Пример. ООО "Пассив" производит продукцию. Согласно учетной политике на 2008 г., коммерческие расходы признаются расходами по обычным видам деятельности и полностью учитываются в себестоимости проданной продукции.

"Пассив" принял решение равномерно списывать на себестоимость продаж в течение первого полугодия 2008 г. суммы коммерческих расходов, оставшиеся с прошлого года. Остаток коммерческих расходов, числящийся на счете 44 на 1 января 2008 г., равен 6000 руб. Сумма коммерческих расходов за I квартал 2008 г. составила 30 000 руб. В I квартале 2008 г. "Пассив" продал готовую продукцию не полностью. Однако в соответствии с учетной политикой списать в дебет субсчета 90-2 следует всю сумму коммерческих расходов за I квартал. При этом дополнительно нужно списать часть коммерческих расходов за прошлый год. Она составила:

6000 руб. : 6 мес. x 3 мес. = 3000 руб.

Всего в I квартале 2008 г. коммерческие расходы списаны в сумме:

30 000 руб. + 3000 руб. = 33 000 руб.

По строке 030 формы N 2 за I квартал 2008 г. бухгалтер отразил сумму расходов в размере 33 000 руб.

Как учесть коммерческие расходы торговым фирмам

Если ваша фирма занимается торговлей, то по строке 030 "Коммерческие расходы" нужно отразить затраты, списанные в дебет счета 90, субсчет 2 "Себестоимость продаж", с кредита счета 44 "Расходы на продажу".

На счете 44 в торговых фирмах учитывают все затраты, связанные с ведением обычной деятельности: заработную плату административно-управленческого персонала и продавцов; расходы по аренде офисных помещений и складов; оплата услуг охраны; представительские расходы; расходы на рекламу и т.д.

Кроме того, торговые фирмы могут отражать на счете 44 транспортные расходы, связанные с приобретением товаров.

Формирование расходов

При формировании коммерческих расходов сделайте записи:

Дебет 44 Кредит 10

- списаны материалы на упаковку товаров;

Дебет 44 Кредит 02 (05, 60, 76...)

- учтены расходы, связанные с ведением торговой деятельности (расходы на маркетинговые исследования, рекламу, вознаграждения посредническим организациям и т.д.);

Дебет 44 Кредит 70

- начислена заработная плата работникам торговой фирмы;

Дебет 44 Кредит 69, 68

- начислены ЕСН и взносы "по травме".

Пример. ЗАО "Актив" занимается торговлей. В 2008 г. сотрудникам фирмы начислена зарплата в сумме 300 000 руб. В этом же году организация провела рекламную кампанию. Расходы на нее составили 70 800 руб. (в том числе НДС - 10 800 руб.)

Бухгалтер "Актива" сделал проводки:

Дебет 44 Кредит 70

- 300 000 руб. - начислена зарплата сотрудникам отдела сбыта готовой продукции;

Дебет 44 Кредит 69

- 600 руб. (300 000 руб. x 0,2%) - начислен взнос на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний;

Дебет 44 Кредит 68 (69)

- 78 000 руб. (300 000 руб. x 26%) - начислен ЕСН;

Дебет 44 Кредит 60

- 60 000 руб. (70 800 - 10 800) - отражены расходы по проведению рекламной кампании;

Дебет 90-2 Кредит 44

- 438 600 руб. (300 000 + 600 + 78 000 + 60 000) - списаны коммерческие расходы.

По строке 030 формы N 2 за 2008 г. бухгалтер "Актива" отразил 438 600 руб.

Списание расходов

Все коммерческие расходы торговые фирмы должны ежемесячно списывать на счет 90, субсчет 2 "Себестоимость продаж". Исключение из этого порядка предусмотрено для транспортных расходов, связанных с покупкой товаров.

В бухгалтерском учете эти расходы можно отражать двумя способами:

- непосредственно на счете 41 "Товары" (то есть включать в фактическую себестоимость приобретенных товаров);

- на счете 44 "Расходы на продажу".

Если учетная политика вашей фирмы предусматривает включение транспортных расходов в себестоимость товаров, то отразите их по строке 020 "Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг" формы N 2. Они будут там учитываться вместе со стоимостью проданных товаров. При учете транспортных расходов на счете 44 "Расходы на продажу" отразите их по строке 030 "Коммерческие расходы". На себестоимость продаж списывают не все транспортные расходы, отраженные по дебету счета 44, а только их часть, которая относится к проданным товарам.

Рассчитайте ее в порядке, предусмотренном ст. 320 Налогового кодекса:

1) к остатку транспортных расходов на начало месяца прибавьте транспортные расходы, произведенные в отчетном месяце;

2) определите сумму товаров, реализованных в отчетном месяце, и остаток товаров на конец месяца;

3) разделите сумму транспортных расходов (п. 1) на сумму реализованных и оставшихся товаров (п. 2). Таким образом будет рассчитан средний процент транспортных расходов по отношению к общей стоимости товаров;

4) умножьте остаток товаров на конец отчетного месяца на средний процент транспортных расходов. В результате получится сумма расходов, относящаяся к остатку нереализованных товаров на конец месяца;

5) найдите разницу между всей суммой произведенных транспортных расходов и той их частью, которая относится к остатку нереализованных товаров (п. 4). Полученную разницу спишите с кредита счета 44 в дебет счета 90, субсчет 2 "Себестоимость продаж".

Такой порядок списания транспортных расходов сблизит бухгалтерский и налоговый учет и сэкономит вам время. После расчета суммы транспортных расходов, подлежащей списанию, сделайте в учете проводку:

Дебет 90-2 Кредит 44

- списана часть транспортных расходов, относящаяся к проданным товарам.

Пример. Остаток транспортных расходов в организации оптовой торговли ООО "Пассив" на начало декабря 2008 г. составляет 10 000 руб. (счет 44, субсчет "Транспортные расходы"). В декабре 2008 г. на транспортировку товаров израсходовано 70 000 руб., причем расходы на доставку не включены в цену товаров. Остаток непроданных товаров на конец декабря (сальдо по счету 41) составил 120 000 руб. В декабре продано товаров на сумму 300 000 руб. Сумму транспортных расходов, которую нужно списать за отчетный месяц, бухгалтер определил так:

1) сумма транспортных расходов на начало декабря и за декабрь составила 80 000 руб. (10 000 + 70 000);

2) стоимость остатка непроданных товаров на конец декабря и товаров, проданных в декабре, равна 420 000 руб. (120 000 + 300 000);

3) средний процент транспортных расходов составил 19,05% (80 000 руб. : 420 000 руб. x 100%);

4) остаток транспортных расходов, приходящийся на остаток нереализованных товаров, равен 22 860 руб. (120 000 руб. x 19,05%);

5) транспортные расходы, подлежащие списанию на себестоимость в декабре, составляют 57 140 руб. (80 000 - 22 860).

В учете сделана проводка:

Дебет 90-2 Кредит 44

- 57 140 руб. - списана часть транспортных расходов по проданным товарам.

По строке 030 формы N 2 за 2008 г. бухгалтер "Пассива" отразил 57 140 руб.

Строка 040 "Управленческие расходы"

По этой строке отразите общехозяйственные расходы фирмы. Сумму этих расходов в Отчете о прибылях и убытках укажите в круглых скобках.

Производственные фирмы по строке 040 "Управленческие расходы" указывают косвенные расходы, непосредственно не связанные с производством и не включенные в себестоимость.

К таким затратам, в частности, относят: расходы на оплату труда административного персонала; расходы на подготовку и переподготовку кадров; расходы на содержание имущества общехозяйственного назначения; стоимость канцелярских товаров и других материалов и инвентаря, использованных для нужд управления, и т.д.

Торговые фирмы строку 040 не заполняют. Все расходы таких фирм должны быть учтены по строке 030 Отчета.

Расходы на управление отражают у производственных организаций на счете 26 "Общехозяйственные расходы". Порядок их списания зависит от того, каким способом на предприятии формируется себестоимость продукции (работ, услуг):

- по полной производственной себестоимости;
- по сокращенной себестоимости.

Если ваша фирма учитывает готовую продукцию (работы, услуги) по полной производственной себестоимости, то общехозяйственные расходы списывайте в дебет счетов учета производственных затрат (20, 23, 29).

В этом случае сумму управленческих (общехозяйственных) расходов по строке 040 "Управленческие расходы" отражать не надо - укажите ее по строке 020 "Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг" формы N 2.

Если ваша фирма ведет учет готовой продукции (работ, услуг) по сокращенной себестоимости, то общехозяйственные расходы списывайте непосредственно в дебет счета 90, субсчет 2 "Себестоимость продаж".

Списанную сумму отразите в строке 040 "Управленческие расходы" формы N 2. Выбранный способ списания закрепите в учетной политике фирмы.

В момент перехода к покупателю права собственности на отгруженную продукцию (результаты работ) сделайте такие записи в бухгалтерском учете:

Дебет 62 Кредит 90-1

- отражена выручка от продажи продукции;

Дебет 90-2 Кредит 43 (20)

- списана фактическая себестоимость отгруженной продукции (выполненных работ, оказанных услуг);

Дебет 90-3

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- начислен НДС.

В конце месяца спишите сумму общехозяйственных расходов и определите финансовый результат от продажи готовой продукции:

Дебет 90-2 Кредит 26

- включены в себестоимость продаж общехозяйственные расходы;

Дебет 90-9 (99) Кредит 99 (90-9)

- отражена прибыль (убыток) от продажи готовой продукции (работ, услуг).

Пример. В 2008 г. продано готовой продукции на сумму 236 000 руб. (в том числе НДС - 36 000 руб.). Себестоимость проданной продукции - 150 000 руб.

Общехозяйственные расходы за 2008 г. равны 16 000 руб.

Бухгалтер "Пассива" сделал в учете проводки:

Дебет 62 Кредит 90-1

- 236 000 руб. - отражена выручка от продажи продукции;

Дебет 90-2 Кредит 43

- 150 000 руб. - списана себестоимость проданной продукции;

Дебет 90-3

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 36 000 руб. - начислен НДС к уплате в бюджет;

Дебет 90-2 Кредит 26

- 16 000 руб. - списаны на себестоимость продаж общехозяйственные расходы;

Дебет 51 Кредит 62

- 236 000 руб. - поступили денежные средства от покупателей;

Дебет 90-9 Кредит 99

- 34 000 руб. (236 000 - 36 000 - 150 000 - 16 000) - отражен финансовый результат от продажи продукции.

Общехозяйственные расходы в сумме 16 000 руб. бухгалтер "Пассива" отразил по строке 040 "Управленческие расходы" формы N 2 за 2008 г.

Строка 050 "Прибыль (убыток) от продаж"

По этой строке покажите прибыль (убыток) от продаж товаров (работ, услуг).

Финансовый результат от продаж отразите проводками:

Дебет 90-9 Кредит 99

- получена прибыль от продажи товаров (работ, услуг);

Дебет 99 Кредит 90-9

- получен убыток от продажи товаров (работ, услуг).

В строке 050 "Прибыль (убыток) от продаж" укажите разницу между строкой 010 и строками 020 "Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг", 030 "Коммерческие расходы", 040 "Управленческие расходы".

Тот же результат можно получить, если из валовой прибыли (строка 029) вычесть коммерческие (строка 030) и управленческие расходы (строка 040).

Если организация получила убыток, отразите его по строке 050 в круглых скобках.

Раздел "Прочие доходы и расходы"

В состав прочих включите все доходы и расходы фирмы, которые не относятся к ее обычному виду деятельности.

Приказами Минфина России от 18 сентября 2006 г. N 115н и N 116н внесены поправки, которые упростили классификацию доходов и расходов.

Изменения коснулись почти всех положений по бухучету, Плана счетов, а также бланков бухгалтерской отчетности.

Изменения, внесенные в ПБУ 9/99 "Доходы организации" и ПБУ 10/99 "Расходы организации", позволяют фирмам не проводить дальнейшую классификацию поступлений и затрат, которые не относятся к обычным видам деятельности. Такие расходы и доходы теперь считают прочими.

Необходимые поправки были внесены и в остальные положения по бухучету. Из их текста убрали упоминания об операционных, внереализационных и чрезвычайных доходах (расходах). Теперь в текстах всех ПБУ они именуются прочими.

Наряду с поправками в ПБУ финансисты внесли изменения и в Инструкцию к Плану счетов. Ранее Инструкция предписывала учитывать чрезвычайные доходы и расходы фирмы на счете 99 "Прибыли и убытки".

Однако поправки предусматривают, что расходы и доходы, связанные с пожаром, аварией, стихийным бедствием или другими чрезвычайными обстоятельствами, бухгалтеры должны отражать так же, как и другие прочие расходы и доходы - на счете 91.

Отмена деления прочих расходов и доходов на операционные, внереализационные и чрезвычайные не могла не отразиться на формах бухотчетности. Финансисты внесли необходимые поправки в ПБУ 4/99 "Бухгалтерская отчетность организации" и Приказ Минфина России от 22 июля 2003 г. N 67н.

Из Отчета о прибылях и убытках (форма N 2) исключены строки 120 "Внереализационные доходы" и 130 "Внереализационные расходы". У строк 090 и 100 изменилось назначение, а вместе с тем и название.

Таким образом, в разделе "Прочие доходы и расходы" Отчета о прибылях и убытках укажите:

- строка 060 - проценты к получению (например, по займам, которые ваша фирма выдала другим предприятиям);
- строка 070 - проценты к уплате (например, по займам, которые получила ваша фирма);
- строка 080 - доходы от участия в других фирмах (например, дивиденды);
- строки 090 и 100 - прочие доходы и расходы (например, от продажи основных средств или материалов), штрафы, уплаченные за нарушение фирмой условий хоздоговоров).

Заметьте: показатели формы N 2 за прошлые годы необходимо приводить в соответствие с новыми требованиями. То есть в графе 4 Отчета о прибылях и убытках следует указывать:

- по строке 090 - сумму значений строк 090 и 120 формы N 2 за прошлые годы;
- по строке 100 - сумму значений строк 100 и 130 Отчета о прибылях и убытках за прошлые годы.

В бухучете все эти суммы учитывают на счете 91 "Прочие доходы и расходы", субсчета 1 "Прочие доходы" и 2 "Прочие расходы". К счету 91 откройте дополнительные субсчета второго порядка, которые соответствуют строкам Отчета. Тогда заполнять его будет легче. Например, для учета доходов откройте следующие субсчета:

- 91-1-1 "Проценты к получению";
- 91-1-2 "Доходы от участия в других фирмах";
- 91-1-3 "Прочие доходы".

В таком же порядке откройте субсчета для учета прочих расходов фирмы. Для заполнения Отчета достаточно указать кредитовый (доходы) или дебетовый (расходы) оборот по тому или иному субсчету за 2008 г. в соответствующей строке.

Строка 060 "Проценты к получению"

По этой строке Отчета отразите сумму процентов, которые получила ваша фирма:

- по займам, предоставленным другим компаниям (в том числе оформленным облигациями);

- от обслуживающего банка за использование денег на расчетном или депозитном счете фирмы.

По строке 060 не указывают доходы, которые связаны с продажей товаров, работ, услуг (например, проценты по коммерческому кредиту), а также доходы, полученные от участия в уставных капиталах других фирм или от совместной деятельности.

Так, проценты по коммерческому кредиту отражают по строке 010, а проценты от участия в других фирмах (совместной деятельности) - по строке 080 Отчета.

Проценты, которые ваша фирма получила по займу, отражайте в зависимости от того, кому он предоставлен.

Если получатель займа - другая фирма или гражданин, который не является вашим работником, то причитающиеся с них проценты отразите проводкой:

Дебет 76 Кредит 91-1

- начислены проценты по договору займа.

Если вы выдаете заем своему работнику, то проценты по нему отразите так:

Дебет 73 Кредит 91-1

- начислены проценты работнику по договору займа за соответствующий период.

Между вами и заемщиком должен быть заключен письменный договор (п. 1 ст. 808 ГК РФ). Ни размер, ни срок погашения займа законодательство не ограничивает. Лицензия для предоставления займа не нужна.

С процентов, полученных по договору займа, НДС не платят, если он выдан деньгами (пп. 15 п. 3 ст. 149 НК РФ).

Для целей бухучета проценты по предоставленному займу начисляют в конце каждого отчетного периода в соответствии с условиями договора (п. 16 ПБУ 9/99).

Поступили деньги от заемщика или нет, неважно.

Пример. В ноябре 2008 г. ООО "Пассив" заключило с ЗАО "Актив" договор займа. По его условиям "Пассив" предоставляет "Активу" 1 000 000 руб. сроком на 30 дней.

"Актив" должен выплатить проценты по займу по ставке 48% годовых.

Деньги поступили на расчетный счет "Актива" также в ноябре. В декабре 2008 г. "Актив" вернул "Пассиву" сумму займа и уплатил проценты.

Бухгалтер "Пассива" сделал проводки:

Дебет 58-3 Кредит 51

- 1 000 000 руб. - перечислена сумма займа "Активу";

Дебет 76 Кредит 91-1

- 39 452 руб. (1 000 000 руб. x 0,48 : 365 дн. x 30 дн.) - начислены проценты по договору займа;

Дебет 51 Кредит 58-3

- 1 000 000 руб. - возвращена сумма займа "Активом";

Дебет 51 Кредит 76

- 39 452 руб. - получены проценты от заемщика.

В форме N 2 за 2008 г. по строке 060 бухгалтер "Пассива" отразит проценты в сумме 39 452 руб.

Обслуживающий фирму банк использует "свободные" деньги, которые находятся на ее расчетном счете. За это банк начисляет фирме вознаграждение (проценты на остаток денег на счете). Сумму такого дохода отразите проводкой:

Дебет 51 Кредит 91-1

- начислен банком процент.

Пример. В декабре 2008 г. ЗАО "Актив" открыло расчетный счет в банке "Коммерческий". По условиям договора на расчетно-кассовое обслуживание банк ежемесячно начисляет фирме проценты за пользование деньгами на ее счете.

По итогам декабря 2008 г. банк зачислил на счет "Актива" проценты в сумме 5000 руб. На основании полученной от банка выписки бухгалтер "Актива" сделал проводку:

Дебет 51 Кредит 91-1

- 5000 руб. - получены проценты от банка.

В форме N 2 за 2008 г. по строке 060 бухгалтер "Актива" отразит проценты в сумме 5000 руб.

В аналогичном порядке начисляйте проценты по депозитным вкладам в банке.

Строка 070 "Проценты к уплате"

Здесь отразите проценты, которые фирма уплачивает по полученным банковским кредитам и займам от других предприятий (в том числе оформленным облигациями). Сумму таких расходов учтите проводкой:

Дебет 91-2 Кредит 66 (67)

- начислены проценты за пользование кредитом (займом).

Проценты по полученным займам и кредитам вы должны начислять согласно порядку, установленному в договоре займа (кредитном договоре) (п. 16 ПБУ 15/01). Если порядок начисления процентов договором не установлен, то вы должны исходить из требований ст. 809 ГК РФ: уплачивать и, соответственно, начислять

проценты ежемесячно до дня возврата суммы займа. При этом начислять проценты вы должны независимо от того, оплатили вы их или нет.

Пример. В ноябре 2008 г. ЗАО "Актив" заключило с ООО "Пассив" договор займа. По его условиям "Пассив" предоставляет "Активу" 1 000 000 руб. сроком на 30 дней. "Актив" должен выплатить проценты за пользование займом по ставке 48% годовых. Деньги поступили на расчетный счет "Актива" также в ноябре 2007 г.

В декабре "Актив" вернул "Пассиву" сумму займа и уплатил проценты.

Бухгалтер "Актива" сделал в учете такие проводки:

Дебет 51 Кредит 66

- 1 000 000 руб. - поступили деньги по договору займа;

Дебет 91-2 Кредит 66

- 39 444 руб. (1 000 000 руб. x 0,48 : 366 дн. x 30 дн.) - начислены проценты за пользование займом;

Дебет 66 Кредит 51

- 39 444 руб. - перечислены проценты заимодавцу;

Дебет 66 Кредит 51

- 1 000 000 руб. - возвращены деньги по договору займа.

В форме N 2 за 2008 г. по строке 070 бухгалтер "Актива" отразит проценты в сумме 39 444 руб.

В некоторых случаях проценты за пользование заемными средствами учитывают в особом порядке. Это относится к кредитам и займам:

- полученным для предварительной оплаты материально-производственных запасов, других ценностей, работ, услуг и т.д.;
- полученным в инвалюте или условных денежных единицах.

Если основное средство изначально не является инвестиционным активом, то порядок учета процентов по займам (кредитам), используемым в качестве предоплаты, такой, как у материально-производственных запасов, других ценностей, работ, услуг.

Если проценты по кредиту (займу) для покупки материально-производственных запасов, других ценностей, работ, услуг начислены до их оприходования, то сумму процентов отнесите на увеличение дебиторской задолженности, которая образовалась в связи с предварительной оплатой этого имущества. При поступлении в организацию имущества сумма начисленных процентов может быть учтена в его стоимости. При этом сделайте проводки:

Дебет 60, субсчет "Расчеты по авансам выданным"

Кредит 66 (67)

- отражены проценты по кредиту (займу), использованному для предварительной оплаты материальных ценностей;

Дебет 08,10, 41...

Кредит 60, субсчет "Расчеты по авансам выданным"

- учтены начисленные проценты в стоимости имущества в момент его оприходования.

В такой ситуации по строке 070 Отчета сумму процентов не отражают.

Проценты, начисленные после того, как ценности оприходованы, учитывают в составе прочих расходов. В бухучете их отразите проводкой:

Дебет 91-2 Кредит 66 (67)

- начислены проценты по кредиту, полученному на покупку материалов и (или) основных средств после их оприходования.

Сумму таких процентов укажите по строке 070 "Проценты к уплате" Отчета.

Фирма может получить кредит или заем в инвалюте (например, от иностранного банка). Кроме того, сумма кредита в договоре может быть установлена в любой инвалюте или условных единицах. При этом в России расчеты производятся только в рублях. Поэтому сумму кредита и процентов по нему, выраженных в инвалюте (условных единицах), пересчитайте в рубли.

Пересчет вам необходимо делать на дату начисления процентов, на дату их уплаты, на каждую отчетную дату (п. 7 ПБУ 3/2006).

Курсы инвалюты (условной единицы) на эти даты могут различаться. Если курс на дату уплаты процентов или отчетную дату больше, чем на дату их начисления или предыдущую отчетную дату, то возникнет отрицательная курсовая разница.

Сумму такой разницы по строке 070 "Проценты к уплате" не отражают, а указывают по строке 100 "Прочие расходы" Отчета.

Пример. По договору займа 12 сентября 2008 г. ООО "Пассив" получило от ЗАО "Актив" заем сроком на 30 дней. Сумма займа выражена в долларах США и составляет 20 000 долл. Все расчеты производятся в рублях. Согласно договору, за пользование займом проценты по ставке 48% годовых ООО начисляло в конце каждого месяца, а уплачивало 5-го числа месяца, следующего за месяцем начисления процентов. Предположим, что официальный курс доллара США составил:

- на дату начисления - 23,40 руб/USD;
- на дату уплаты - 23,50 руб/USD.

Дата начисления процентов совпала с отчетной датой за 9 месяцев 2008 г.

Бухгалтер "Пассива" сделал проводки:
на дату начисления процентов (на отчетную дату):
Дебет 91-2 Кредит 66
- 11 661 руб. (20 000 USD x 0,48 : 366 дн. x 19 дн. x 23,4 руб/USD) - начислены проценты по займу;
на дату уплаты процентов:
Дебет 91-2 Кредит 66
- 50 руб. (20 000 USD x 0,48 : 366 дн. x 19 дн. x (23,5 руб/USD - 23,4 руб/USD)) - отражена отрицательная курсовая разница;
Дебет 66 Кредит 51
- 11 711 руб. (20 000 USD x 0,48 : 366 дн. x 19 дн. x 23,5 руб/USD) - перечислены проценты по займу "Активу".
В форме N 2 за 2008 г. по строке 070 бухгалтер отразит проценты в сумме 11 661 руб.
Отрицательную курсовую разницу в размере 50 руб. указывают по строке 100 Отчета.

Если курс на дату уплаты процентов или отчетную дату меньше, чем на дату их начисления или предыдущую отчетную дату, то возникнет положительная курсовая разница.
Сумму такой разницы по строке 070 "Проценты к уплате" не отражают, а указывают по строке 090 "Прочие доходы" Отчета.

Пример. По договору займа 12 сентября 2008 г. ООО "Пассив" получило от ЗАО "Актив" заем сроком на 30 дней. Сумма займа выражена в долларах США и составляет 20 000 долл. США.
Все расчеты производятся в рублях. Согласно договору, за пользование займом проценты по ставке 48% годовых ООО начисляло в конце каждого месяца, а уплачивало 5-го числа месяца, следующего за месяцем начисления процентов.
Предположим, что официальный курс доллара США составил:
- на дату начисления - 23,50 руб/USD;
- на дату уплаты - 23,40 руб/USD.
Дата начисления процентов совпала с отчетной датой за 9 месяцев 2008 г.
Бухгалтер "Пассива" сделал проводки:
на дату начисления процентов (на отчетную дату):
Дебет 91-2 Кредит 66
- 11 711 руб. (20 000 USD x 0,48 : 366 дн. x 19 дн. x 23,50 руб/USD) - начислены проценты по займу;
на дату уплаты процентов:
Дебет 66 Кредит 91-1
- 50 руб. (20 000 USD x 0,48 : 366 дн. x 19 дн. x (23,50 руб/USD - 23,40 руб/USD)) - отражена положительная курсовая разница;
Дебет 66 Кредит 51
- 11 661 руб. (20 000 USD x 0,48 : 366 дн. x 19 дн. x 23,40 руб/USD) - перечислены проценты по займу "Активу".
В форме N 2 за 2008 г. по строке 070 бухгалтер отразит проценты в сумме 11 711 руб.
Положительную курсовую разницу в размере 50 руб. бухгалтер должен указать по строке 090 Отчета.

Строка 080 "Доходы от участия в других организациях"

По этой строке Отчета отразите:
- прибыль от совместной деятельности;
- доходы от вкладов в уставные капиталы других фирм (включая проценты по ценным бумагам).

Как учесть доходы от совместной деятельности

Фирмы могут вести совместную деятельность, объединив свои вклады (ст. 1041 ГК РФ). Для этого они заключают договор простого товарищества. При этом один из участников берет на себя обязанность вести учет доходов и расходов по общему делу. Доход от совместной деятельности начисляют в тот день, когда товарищи распределят полученную прибыль между собой (п. 16 ПБУ 9/99).
Бухгалтер фирмы, не ведущей общие дела, отразит свою часть прибыли проводкой:
Дебет 76, субсчет "Расчеты по договору о совместной деятельности"
Кредит 91-1
- начислена сумма дохода по договору простого товарищества.
Эту сумму и укажите в строке 080 Отчета.

Пример. ЗАО "Актив" и ООО "Пассив" заключили договор простого товарищества. Вклад "Актива" в совместную деятельность составил 30%, "Пассива" - 70%. По условиям договора фирмы распределяют совместно полученную прибыль пропорционально размерам вкладов. Учет доходов и расходов ведет "Пассив".

В IV квартале 2008 г. товарищество получило прибыль - 100 000 руб. Значит, на долю "Актива" пришлось 30 000 руб. (100 000 руб. x 30%). Решение о распределении дохода принято в декабре 2008 г. В этом же месяце "Пассив" перечислил деньги на расчетный счет "Актива". Бухгалтер "Актива" сделал проводки:

Дебет 76, субсчет "Расчеты по договору о совместной деятельности"

Кредит 91-1

- 30 000 руб. - начислена сумма дохода по договору простого товарищества;

Дебет 51

Кредит 76, субсчет "Расчеты по договору о совместной деятельности"

- 30 000 руб. - поступила сумма дохода на расчетный счет "Актива".

В форме N 2 за 2008 г. по строке 080 бухгалтер "Актива" отразит доходы от совместной деятельности в сумме 30 000 руб.

Обратите внимание: в налоговом учете доходы от ведения совместной деятельности (простого товарищества) начисляют, если соблюдены два условия:

- полученный доход распределен между товарищами;
- наступил конец отчетного (налогового) периода по налогу на прибыль.

Как учесть доходы от участия в уставных капиталах

Фирма может вкладывать свои деньги или имущество в уставные капиталы других предприятий.

При этом она получает часть прибыли от их деятельности (дивиденды по принадлежащим ей акциям).

В бухучете эти доходы относят к прочим и отражают по строке 080 Отчета, если выполнены два условия:

- получение прибыли от вкладов в уставных капиталах других фирм (дивидендов по акциям) не является обычным видом деятельности фирмы;
- сумма доходов не превышает 5 процентов от общей суммы выручки за отчетный период.

Если эти условия соблюдены, то такие поступления отразите проводкой:

Дебет 76 Кредит 91-1

- начислены доходы от долевого участия в уставном капитале (дивиденды по акциям).

Если эти условия не соблюдаются, то все полученные доходы отразите по строке 010 "Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и других аналогичных платежей".

Доходы от участия в уставных капиталах других фирм или дивиденды по акциям начислите в день, когда принято решение об их распределении.

С дивидендов, которые получены российской фирмой, налог на прибыль начисляют по ставке 0 или 9 процентов.

При этом сумму налога удерживает предприятие, их выплатившее. Поэтому вкладчики получают доходы (дивиденды) уже за вычетом суммы налога.

В день поступления доходов (дивидендов) от российской фирмы сделайте в учете такие проводки:

Дебет 99 Кредит 76

- отражена сумма налога на прибыль, которую удержала фирма, выплачивающая доходы (дивиденды);

Дебет 51 (50, 52...) Кредит 76

- получены доходы от долевого участия (дивиденды) за вычетом налога на прибыль.

Пример. ЗАО "Актив" принадлежит 1000 акций ОАО "Стиль".

В 2008 г. собрание акционеров "Стиля" решило выплатить дивиденды за прошлый год в размере 50 руб. на 1 акцию. Дивиденды были выплачены деньгами.

Бухгалтер "Актива" сделал проводки:

Дебет 76 Кредит 91-1

- 50 000 руб. (1000 шт. x 50 руб/шт.) - начислена сумма дивидендов, объявленная "Стилем";

Дебет 99 Кредит 76

- 4500 руб. (50 000 руб. x 9%) - отражена сумма налога на прибыль, удержанная "Стилем" из дохода "Актива";

Дебет 51 Кредит 76

- 45 500 руб. (50 000 - 4500) - поступила сумма дивидендов на расчетный счет "Актива".

В форме N 2 за 2008 г. по строке 080 бухгалтер отразит дивиденды в сумме 50 000 руб.

Сумму удержанного "Стилем" налога показывают по строке 150 Отчета.

Строка 090 "Прочие доходы"

По этой строке Отчета укажите:

- доходы от сдачи имущества в аренду и предоставления другим фирмам прав на патенты (если такая деятельность не является для фирмы основной);
- доходы от продажи прочего имущества компании (основных средств, нематериальных активов, объектов незавершенного капитального строительства или материалов);
- доходы от списания оценочных резервов;

- штрафы и пени, полученные фирмой от партнеров за нарушение ими условий хозяйственных договоров;
- возмещенные фирме убытки;
- стоимость безвозмездно полученного имущества;
- прибыль прошлых лет, выявленную в отчетном году;
- суммы кредиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности;
- положительные курсовые разницы;
- доходы, полученные в результате чрезвычайных обстоятельств, и др.

Как учесть доходы от сдачи имущества в аренду

Фирма может сдать свое имущество в аренду.

Суммы арендной платы, причитающиеся ей от арендаторов, в бухучете отражают в составе прочих доходов, если выполнены два условия:

- сдача имущества в аренду не обозначена как вид деятельности в уставе вашей фирмы;
- сумма доходов от аренды не превышает 5 процентов от общей суммы выручки за отчетный период.

Если указанные выше условия не выполнены, то доходы от аренды отразите в составе выручки от реализации.

В Отчете о прибылях и убытках покажите их по строке 010 "Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг...".

Если эти условия соблюдены, то доход от сдачи имущества в аренду отразите такими проводками:

Дебет 76 Кредит 91-1

- начислена арендная плата;

Дебет 91-2

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- начислен НДС с арендной платы.

Сумму таких доходов укажите по строке 090 Отчета за вычетом НДС.

Пример. Производственное предприятие ЗАО "Актив" сдает в аренду 2 комнаты в своем административном здании. Ежемесячная сумма арендной платы, которую получает "Актив", составляет 17 700 руб. (в том числе НДС - 2700 руб.). Сдача имущества в аренду не является предметом деятельности "Актива". Бухгалтер "Актива" ежемесячно делает проводки:

Дебет 76 Кредит 91-1

- 17 700 руб. - отражена арендная плата;

Дебет 91-2

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 2700 руб. (17 700 руб. x 18% : 118%) - начислен НДС;

Дебет 51 Кредит 76

- 17 700 руб. - поступила арендная плата.

В форме N 2 за 2008 г. по строке 090 бухгалтер отразит общую сумму арендной платы, которую "Актив" получил за 2008 г., за вычетом НДС.

Эта сумма составит:

(17 700 руб. - 2700 руб.) x 12 мес. = 180 000 руб.

В налоговом учете поступления от аренды относят к доходам от реализации или к внереализационным доходам.

Чтобы определить вид дохода, нужно исходить из правила "систематичности".

Так, если арендная плата получена два и более раза в течение календарного года, то ее считают доходом от реализации.

В противном случае - внереализационным доходом.

Как учесть доходы от передачи прав на объекты интеллектуальной собственности

Фирма, владеющая исключительными правами на объекты интеллектуальной собственности (изобретения, секреты производства), может предоставлять их во временное пользование (ст. 1235 ГК РФ).

Для этого нужно заключить лицензионный договор на нематериальный актив.

По договору пользователь перечисляет фирме - владельцу исключительных прав лицензионные платежи.

Такие доходы в бухучете относят к прочим, если выполнены два условия:

- передача за плату прав на объекты интеллектуальной собственности не обозначена как вид деятельности в уставе вашей фирмы;
- сумма причитающихся фирме лицензионных платежей не превышает 5 процентов от общей суммы выручки за отчетный период.

Если эти условия соблюдены, то доход отразите проводкой:

Дебет 76 Кредит 91-1

- отражен доход от предоставления другим фирмам прав на объект интеллектуальной собственности,

Сумму таких доходов укажите по строке 090 Отчета.

Если указанные выше условия не выполнены, то доходы от аренды отразите в составе выручки от реализации.

В Отчете покажите их по строке 010 "Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных платежей)".

Нематериальный актив, права на который предоставлены во временное пользование, с баланса не списывают, а продолжают начислять на него амортизацию.

Ведь исключительные права на этот актив остаются у фирмы.

Пример. На балансе ЗАО "Актив" числится нематериальный актив - исключительное право на изобретение. Ежемесячная сумма амортизационных отчислений по нему составляет 200 руб.

В 2008 г. "Актив" предоставил ООО "Пассив" право использования этого изобретения сроком на 1 год.

По договору "Пассив" должен ежемесячно выплачивать "Активу" лицензионные платежи в сумме 5000 руб.

Предоставление прав на объект интеллектуальной собственности другим фирмам не является предметом деятельности "Актива".

Бухгалтер "Актива" ежемесячно делает проводки:

Дебет 62 Кредит 91-1

- 5000 руб. - отражены лицензионные платежи, причитающиеся с "Пассива";

Дебет 51 (50) Кредит 62

- 5000 руб. - поступила оплата на расчетный счет (в кассу) "Актива";

Дебет 91-2 Кредит 05

- 200 руб. - начислена сумма амортизационных отчислений по нематериальному активу.

В форме N 2 за 2008 г. по строке 090 бухгалтер отразит общую сумму дохода от предоставления права использования изобретения, которую "Актив" получил за 2008 г. Эта сумма составит:

5000 руб. x 12 мес. = 60 000 руб.

Обратите внимание: с 1 января 2008 г. реализация исключительных прав на изобретения, а также прав на их использование на основании лицензионного договора НДС не облагается (пп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ).

В налоговом учете поступления от предоставления другим фирмам прав на объекты интеллектуальной собственности относят к доходам от реализации или к внереализационным доходам.

Так, доход считают внереализационным, если сделки по предоставлению прав пользования носят разовый характер. То есть фирма заключает их не чаще 1 раза в год.

В противном случае доход от этих операций отражайте в составе выручки от реализации товаров (работ, услуг).

Как учесть доходы от продажи прочего имущества

Доходы от продажи основных средств или другого имущества фирмы (нематериальных активов, материалов, ценных бумаг, дебиторской задолженности и т.д.) в бухучете относят к прочим.

Такие доходы без НДС отразите по строке 090 "Прочие доходы" Отчета о прибылях и убытках.

В бухучете суммы, поступившие от продажи основных средств и других активов, учитывают по кредиту счета 91 "Прочие доходы и расходы".

В учете сделайте такие проводки:

Дебет 76 Кредит 91-1

- отражен доход от продажи основного средства, материалов или исключительного права на патент (изобретение);

Дебет 91-2

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- начислен НДС.

Пример. В декабре 2008 г. ЗАО "Актив" продало принадлежащий ему легковой автомобиль за 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.).

Бухгалтер "Актива" сделал проводки:

Дебет 51 Кредит 76

- 118 000 руб. - поступили деньги от покупателя на расчетный счет "Актива";

Дебет 76 Кредит 91-1

- 118 000 руб. - отражен доход от продажи легкового автомобиля;

Дебет 91-2

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 18 000 руб. (118 000 руб. x 18% : 118%) - начислен НДС.

В форме N 2 за 2008 г. по строке 090 бухгалтер "Актива" отразит сумму дохода, полученную от продажи основного средства, за вычетом НДС.

Эта сумма составит 100 000 руб. (118 000 - 18 000).

Продавая основные средства (или другие ценности), фирма может установить на них цену в валюте или условных денежных единицах (долларах США, евро и т.п.).

Курс валюты или условной единицы на дату получения оплаты или отчетную дату может быть больше курса на дату начисления дохода или предыдущую отчетную дату. В этом случае возникает положительная курсовая разница.

Если курс иностранной валюты или условной единицы на дату получения оплаты или отчетную дату будет меньше курса на дату начисления дохода от продажи ценностей или предыдущую отчетную дату, получится отрицательная курсовая разница.

Курсовые разницы отражаются в бухгалтерском учете отдельно от других видов доходов и расходов организации (п. 21 ПБУ 3/2006).

Пример. В декабре 2008 г. ЗАО "Актив" продало деревообрабатывающий станок фирме ОАО "Стройтех".

Цена станка по договору составляет 3000 долл. США. "Стройтех" должен оплатить эту сумму в конце 2008 г. в рублях по курсу Банка России на дату перечисления денег на расчетный счет "Актива".

Официальный курс доллара США, установленный Банком России, составил (цифры условные):

- на дату передачи станка - 25,4 руб/USD;
- на дату оплаты станка - 25,7 руб/USD.

Бухгалтер "Актива" сделал проводки:

Дебет 76 Кредит 91-1

- 76 200 руб. (3000 USD x 25,4 руб/USD) - отражен доход от продажи станка "Стройтеху";

Дебет 91-2

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 11 624 руб. (76 200 руб. x 18% : 118%) - начислен НДС;

Дебет 51 Кредит 76

- 77 100 руб. (3000 USD x 25,7 руб/USD) - поступила оплата за станок от "Стройтеха";

Дебет 76 Кредит 91-1

- 900 руб. (77 100 - 76 200) - отражена положительная курсовая разница;

Дебет 91-2

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 137 руб. (900 руб. x 18% : 118%) - начислен НДС с положительной курсовой разницы.

В форме N 2 за 2008 г. по строке 090 бухгалтер "Актива" укажет суммы дохода от продажи станка и положительной курсовой разницы за вычетом НДС.

Эта сумма составит:

(76 200 руб. - 11 624 руб.) + (900 руб. - 137 руб.) = 65 339 руб.

Как учесть операции по купле-продаже иностранной валюты

Покупка валюты

Купленную валюту вы должны учесть по официальному курсу Банка России, который действует на дату поступления денег. Однако курс иностранной валюты, по которому она покупается банком, как правило, отличается от официального курса Банка России. Возникающая разница называется финансовым результатом от покупки валюты.

Если официальный курс валюты больше, чем курс, по которому она была куплена банком, сумму возникшей разницы отразите в составе прочих доходов:

Дебет 57 Кредит 91-1

- отражена положительная разница между курсом покупки валюты и официальным курсом Банка России.

В Отчете о прибылях и убытках сумму этой разницы укажите по строке 090 "Прочие доходы".

В налоговом учете такие разницы включают в состав внереализационных доходов (ст. 250 НК РФ).

Пример. В 2008 г. ООО "Трейд" подало в банк "Коммерческий" заявку на приобретение 30 000 долл. США и перечислило ему для оплаты контракта 1 000 000 руб. Банк "Коммерческий" приобрел валюту на бирже по курсу 24,4 руб/USD. Курс доллара, установленный Банком России, - 24,7 руб/USD. Комиссия банка - 3000 руб.

Бухгалтер "Трейда" сделает такую проводку:

Дебет 57 Кредит 51

- 1 000 000 руб. - перечислены рубли для покупки иностранной валюты.

Далее купленную банком валюту нужно зачислить на банковский валютный счет по курсу Банка России (24,4 руб/USD):

Дебет 52 Кредит 57

- 732 000 руб. (30 000 USD x 24,4 руб/USD)- купленная "Трейдом" валюта зачислена на банковский валютный счет.

Так как банк "Коммерческий" приобрел валюту по курсу 24,4 руб/USD, "Трейду" нужно отразить разницу между этим курсом и курсом Банка России:

Дебет 57 Кредит 91-1

- 9000 руб. (30 000 USD x (24,7 руб/USD - 24,4 руб/USD)) - отражена разница между курсом Банка России и курсом, по которому банк "Коммерческий" приобрел валюту на бирже;

Дебет 91-2 Кредит 51

- 3000 руб. - удержана комиссия банка.

Положительный результат от операции составит 9000 руб. Эту сумму нужно указать по строке 090 формы N 2 за 2008 г.

Продажа валюты

При продаже товаров (работ, услуг) на экспорт фирма обязана обеспечить получение иностранной валюты на свой банковский счет в соответствии с условиями контрактов. Иностранную валюту фирма может продать в добровольном порядке. Сумму валютных средств, направленных на продажу, спишите проводкой:

Дебет 57 Кредит 52

- валюта направлена на продажу.

Рублевый доход от продажи валюты зачисляется на расчетный счет. Бухгалтер должен учесть его проводкой:

Дебет 51 Кредит 91-1

- деньги за проданную валюту поступили на расчетный счет.

Эту сумму укажите по строке 090 "Прочие доходы" Отчета о прибылях и убытках.

Проданную валюту спишите проводкой:

Дебет 91-2 Кредит 57

- списана проданная валюта.

Пример. На транзитный валютный счет ЗАО "Актив" в банке "Внешнеторговый" поступила валютная выручка в сумме 20 000 долл. США. В этот же день "Актив" направил банку поручение на добровольную продажу 60% поступившей выручки (12 000 долл. США). Банк "Внешнеторговый" продал иностранную валюту по курсу 24,7 руб/USD.

Курс доллара США, установленный Банком России на день поступления иностранной валюты, а также на день ее продажи, составил 24,4 руб/USD.

Бухгалтер "Актива" сделал такие проводки:

Дебет 52 Кредит 62

- 488 000 руб. (20 000 USD x 23,4 руб/USD) - поступила валютная выручка от иностранного покупателя на транзитный счет "Актива";

Дебет 57 Кредит 52

- 292 800 руб. (12 000 USD x 24,4 руб/USD) - часть валютной выручки направлена на продажу;

Дебет 51 Кредит 91-1

- 296 400 руб. (12 000 USD x 24,7 руб/USD) - деньги от продажи иностранной валюты зачислены на расчетный счет;

Дебет 91-2 Кредит 57

- 316 800 руб. - списана проданная валюта.

В форме N 2 бухгалтер укажет по строке 090 доход от продажи валюты в сумме 296 400 руб.

Подробнее о покупке и продаже иностранной валюты читайте в бераторе "Валюта. Экспорт. Импорт" (том IV).

Как учесть доходы от ликвидации основных средств

Если основное средство пришло в негодность или морально устарело, фирма может его ликвидировать.

После разборки или демонтажа оборудования, как правило, остаются материальные ценности (детали, узлы, агрегаты), которые можно использовать в производстве. Оприходуйте их по рыночной стоимости (цене возможной реализации). Это правило применяют в бухгалтерском и в налоговом учете.

Доходы от ликвидации основного средства отразите проводкой:

Дебет 10 Кредит 91-1

- оприходованы материалы, лом, утиль, полученные при ликвидации имущества.

Сумму таких доходов укажите по строке 090 "Прочие доходы" формы N 2.

Пример. На балансе ООО "Пассив" числится станок, непригодный к дальнейшей эксплуатации. В 2008 г. руководитель "Пассива" принял решение его ликвидировать. Первоначальная стоимость станка - 380 000 руб., сумма начисленной амортизации к моменту выбытия - 300 000 руб.

После демонтажа и разборки станка были получены материалы и запасные части, пригодные для использования в производстве.

Предположим, что рыночная стоимость материалов - 50 000 руб.

При оприходовании материалов бухгалтер "Пассива" сделал такую запись в учете:

Дебет 10 Кредит 91-1

- 50 000 руб. - оприходованы материалы, оставшиеся после демонтажа станка и пригодные для дальнейшего использования.

В форме N 2 за 2008 г. бухгалтер укажет по строке 090 стоимость оприходованных материалов в сумме 50 000 руб.

Обратите внимание: расходы на ликвидацию объектов основных средств уменьшают налогооблагаемую прибыль фирмы (п. 1 ст. 265 НК РФ).

Как учесть скидки поставщиков

По строке 090 могут учитываться и суммы скидок, предоставленных поставщиками товаров.

Учет скидок зависит от того, когда покупатель их получает - в момент покупки товаров или же после их оприходования.

Обычно покупатель получает скидку, когда приобретает товары. Тогда их можно оприходовать по первоначальной стоимости, уменьшенной на сумму скидки. В этом случае скидку в форме N 2 не отражают.

Покупатель может получить скидку после того, как он приобрел и оприходовал товары, например на следующий день после оплаты покупки. В этом случае изменить стоимость товаров нельзя (п. 12 ПБУ 5/01).

Поэтому сумму скидки бухгалтер должен включить в состав прочих доходов.

Таким образом, в балансе отражают покупную стоимость товаров без учета скидки.

Ее указывают по строке 210 "Запасы" с расшифровкой по строкам 211 - 217.

Сумму полученной скидки покажите по строке 090 "Прочие доходы" Отчета о прибылях и убытках.

Сумму НДС, приходящуюся на сумму скидки, отразите сторнировочной проводкой.

Пример. В декабре 2008 г. ЗАО "Ким" купило у ООО "Прима" 100 компьютеров. Цена каждого компьютера - 17 700 руб. (в том числе НДС - 2700 руб.).

По условиям договора покупателю предоставляется скидка 3%, если он оплатит компьютеры на следующий день после их отгрузки. "Ким" получил товар 12 декабря, а 13 декабря перечислил деньги за компьютеры с учетом скидки.

Стоимость 100 компьютеров составила 1 770 000 руб. (17 700 руб. x 100 шт.), в том числе НДС - 270 000 руб. (1 770 000 руб. x 18% : 118%).

12 декабря 2008 г. бухгалтер должен оприходовать компьютеры, сделав проводки:

Дебет 41 Кредит 60

- 1 500 000 руб. (1 770 000 - 270 000) - приняты на учет компьютеры;

Дебет 19 Кредит 60

- 270 000 руб. - учтен НДС по приобретенным товарам;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"

Кредит 19

- 270 000 руб. - НДС принят к вычету.

Так как товар был оплачен на следующий день после его получения, "Ким" расплатился за товар с учетом 3-процентной скидки.

Сумма скидки составила 53 100 руб. (1 770 000 руб. x 3%), в том числе НДС - 8100 руб. (53 100 руб. x 18% : 118%).

В день оплаты бухгалтер "Кима" должен сделать такие проводки:

Дебет 60 Кредит 51

- 1 716 900 руб.(1 770 000 руб. - 1 770 000 руб. x 3%) - перечислена оплата с учетом скидки;

Дебет 60 Кредит 91-1

- 53 100 - сумма скидки без учета НДС учтена в составе прочих доходов;

```
Дебет 19 Кредит 60
- 8100 руб. - сторнирован НДС, приходящийся на сумму скидки;
Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"
Кредит 19
- 8100 руб. - скорректирован НДС, принятый к вычету.
```

В балансе за 2008 г. по строкам 210 и 214 и будет указана покупная стоимость компьютеров (без НДС) - 1 500 000 руб.

В форме N 2 по строке 090 нужно указать сумму скидки - 53 100 руб.

Как списать оценочные резервы

Такие резервы создают, чтобы равномерно включать в расходы убытки от подешевевших материально-производственных запасов и ценных бумаг, а также от списания крупных безнадежных долгов.

К оценочным резервам в бухучете относят:

- резерв под снижение стоимости материальных ценностей;
- резерв по сомнительным долгам;
- резерв под обесценение вложений в ценные бумаги.

Если по итогам 2008 г. резерв не использован или необходимость в нем отпала, его сумму включите в состав прочих доходов и отразите по строке 090 Отчета.

Резерв под снижение стоимости материальных ценностей

Текущая рыночная стоимость принадлежащих фирме материалов может быть ниже их фактической себестоимости. В этом случае у фирмы возникнет убыток. Чтобы списать этот убыток в бухучете, создайте резерв под снижение стоимости материальных ценностей.

Сумму созданного резерва включите в состав доходов, если:

- в периоде, следующем за отчетным, рыночная стоимость материальных ценностей, по которым был создан резерв, увеличится;
- материально-производственные запасы, по которым создан резерв, были переданы в эксплуатацию или проданы.

В таких случаях сделайте проводку:

Дебет 14 Кредит 91-1

- списана сумма резерва по материально-производственным запасам.

Эту сумму относят к прочим доходам и указывают по строке 090 Отчета о прибылях и убытках.

Пример. На балансе ЗАО "Актив" по состоянию на 31 октября 2008 г. числится 20 000 штук облицовочных кирпичей марки "М-150". Фактическая себестоимость 1 кирпича - 8 руб. Таким образом, фактическая себестоимость партии кирпича марки "М-150" составляет 160 000 руб. (20 000 шт. x 8 руб/шт.).

В течение года рыночные цены на кирпич этой марки устойчиво снижались. По официальным данным товарно-сырьевой биржи, на 31 октября 2008 г. рыночная стоимость 1 кирпича марки "М-150" была равна 5 руб. за штуку. Таким образом, рыночная стоимость партии кирпича марки "М-150" составила 100 000 руб. (20 000 шт. x 5 руб/шт.).

Бухгалтер "Актива" принял решение создать резерв под снижение стоимости кирпича. При этом он сделал такую проводку в учете:

Дебет 91-2 Кредит 14

- 60 000 руб. (160 000 - 100 000) - создан резерв.

В ноябре 2008 г. 10 000 штук кирпичей было продано. Поэтому бухгалтер списал сумму относящегося к ним резерва.

При этом он сделал проводку:

Дебет 14 Кредит 91-1

- 30 000 руб. (60 000 руб. : 20 000 шт. x 10 000 шт.) - списана часть резерва по проданным кирпичам.

В форме N 2 за 2008 г. по строке 090 бухгалтер "Актива" укажет сумму списанного резерва - 30 000 руб.

Резерв по сомнительным долгам

На балансе фирмы может числиться дебиторская задолженность, которая не погашена в срок, установленный договором, и не обеспечена гарантиями (залогом, поручительством или банковской гарантией).

Такую задолженность называют сомнительным долгом. Если фирма единовременно спишет крупную дебиторскую задолженность, то у нее может возникнуть убыток.

Поэтому сомнительные долги лучше включать в затраты равномерно.

Для этого создайте резерв для списания сомнительных долгов. Эту операцию отразите следующей проводкой:

Дебет 91-2 Кредит 63

- создан резерв по сомнительным долгам.

По итогам 2008 г. необходимо провести инвентаризацию дебиторской задолженности.

Может оказаться, что в 2008 г. фирма не использовала суммы резерва, созданного в предыдущем году. В таком случае неиспользованный остаток резерва спишите. В бухгалтерском и в налоговом учете это делают по-разному.

В бухучете сумму неиспользованного резерва присоедините к прибыли 2008 г.

В налоговом учете сначала рассчитайте сумму нового резерва, который фирма может создать по итогам 2008 г.

Затем сравните ее с остатком неизрасходованного резерва.

Если новая сумма резерва окажется меньше старого остатка, то полученную разницу присоедините к прибыли 2008 г. Оставшуюся часть резерва перенесите на 2009 г.

Неиспользованную сумму резерва спишите проводкой:

Дебет 63 Кредит 91-1

- списан остаток резерва по сомнительному долгу.

Эту сумму относят к прочим доходам и указывают по строке 090 Отчета о прибылях и убытках.

Резерв под обесценение вложений в ценные бумаги

Учетная стоимость ценных бумаг может оказаться ниже ее расчетной цены (средней цены по сделкам с аналогичными бумагами). В этом случае у фирмы возникнет убыток.

Если вы предполагаете, что убыток будет крупным, лучше списать его на расходы равномерно. Для этого в бухгалтерском учете создают резерв под обесценение вложений в ценные бумаги. Если очередная

проверка на обесценение выявит, что расчетная стоимость ценных бумаг (средняя цена по сделкам с аналогичными бумагами) увеличилась, то сумму резерва надо списать. Также его списывают при продаже ценных бумаг. В учете сделайте проводку:

Дебет 59 Кредит 91-1

- списана (уменьшена) сумма резерва.

Сумму, на которую уменьшен резерв, отнесите к прочим доходам и укажите по строке 090 Отчета о прибылях и убытках.

Пример. На начало IV квартала 2008 г. ЗАО "Актив" принадлежит 1000 облигаций. Официальных котировок по ним нет. Учетная цена - 150 руб. за облигацию.

В течение IV квартала 2008 г. в компанию регулярно поступала информация о большом количестве сделок по аналогичным облигациям, заключаемых другими фирмами.

Средняя цена по сделкам - 90 руб. (что более чем на 5% ниже балансовой цены).

31 декабря 2008 г. бухгалтер "Актива" сделал такую проводку:

Дебет 91-2 Кредит 59

- 60 000 руб. (1000 шт. x (150 руб. - 90 руб.)) - создан резерв под обесценение вложений в облигации.

В январе 2008 г. 500 штук облигаций было продано.

Поэтому бухгалтер "Актива" списал сумму относящегося к ним резерва.

При этом он сделал такую проводку в учете:

Дебет 59 Кредит 91-1

- 30 000 руб. (60 000 руб. : 1000 шт. x 500 шт.) - списана часть резерва, которая относится к проданным облигациям.

В форме N 2 за 2008 г. по строке 090 бухгалтер укажет сумму списанного резерва - 30 000 руб.

Как учесть штрафы и пени

Контрагенты иногда нарушают или не вовремя выполняют условия договоров. За это ваша фирма вправе требовать у них уплаты неустойки (ст. 330 ГК РФ). Размер неустойки должен быть предусмотрен в договоре. Это могут быть штраф или пени. В бухгалтерском учете сумму штрафных санкций по договорам начисляют только после того, как должник их признал или было вынесено соответствующее судебное решение. Тогда бухгалтер отражает сумму неустойки проводкой:

Дебет 76, субсчет "Расчеты по претензиям"

Кредит 91-1

- начислен признанный покупателем штраф (пени).

Сумму причитающихся вашей компании по договорам штрафных санкций укажите по строке 090 отчета.

Обратите внимание: налоговые инспекторы требуют, чтобы фирмы платили НДС с полученных от партнеров неустоек. Основанием они считают пп. 2 п. 1 ст. 162 Налогового кодекса. Согласно ему, налоговая база по НДС увеличивается на суммы, иначе связанные с оплатой реализованных товаров, работ или услуг. В понятие "иначе связанные с реализацией" налоговики и включают неустойку за нарушение условий договоров. По их мнению, если штрафные санкции, накладываемые на покупателя, предусмотрены условиями заключенного с ним договора, они увеличивают налоговую базу. Следовательно, у фирмы возникает обязательство заплатить НДС (Письмо УФНС России по г. Москве от 11 апреля 2006 г. N 19-11/30885).

Если вы согласны с позицией чиновников, НДС с суммы штрафных санкций придется заплатить в бюджет. Налог рассчитайте по расчетной ставке исходя из того, по какой ставке облагается НДС и продукция по договору. Для этого используйте формулу:

```
Сумма НДС = Сумма штрафных x 18% (или 10%) : 118% (или 110%)
 к уплате       санкций
```

Сумму штрафных санкций включите в налоговую базу в момент ее поступления на ваш расчетный счет. Об этом говорится в Письме УМНС России по г. Москве от 7 февраля 2002 г. N 24-11/5732. После этого фирма должна выписать сама себе счет-фактуру в одном экземпляре и зарегистрировать ее в книге продаж. И только если товары (работы, услуги) НДС не облагаются, с суммы полученных от покупателей штрафных санкций налог платить не надо. Начислить налог с полученной неустойки нужно после того, как она поступит на расчетный счет фирмы. Начисление НДС отразите проводкой:

Дебет 91-2

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- начислен НДС с суммы полученной неустойки.

Обратите внимание: если штрафные санкции получает покупатель товаров (работ, услуг), то он не должен платить НДС.

Поскольку такая неустойка не связана с оплатой за реализованные товары, то правила ст. 162 Налогового кодекса здесь неприменимы (Постановление ФАС Уральского округа от 20 июня 2007 г. N Ф09-4654/07-С2).

Пример. ЗАО "Актив" занимается оптовой торговлей лечебной косметикой. По договору с "Пассивом" "Актив" обязуется в 2008 г. отгрузить материалы на сумму 70 800 руб., а "Пассив" - оплатить их в течение 30

дней после поставки. По условиям договора за несвоевременное выполнение обязательств стороны должны заплатить пени. Их размер составляет 0,1% от стоимости материалов за каждый день просрочки.

"Актив" выполнил свои обязательства, а "Пассив" оплатил материалы только через 35 дней после их отгрузки. Следовательно, "Пассив" должен заплатить пени в размере:

(35 дн. - 30 дн.) x 70 800 руб. x 0,1% = 354 руб.

"Актив" предъявил претензию покупателю и потребовал уплатить пени. "Пассив" в письменной форме согласился перечислить их. "Актив" принял решение заплатить с полученных пеней НДС.

Бухгалтер фирмы сделал проводки:

Дебет 76, субсчет "Расчеты по претензиям"

Кредит 91-1

- 354 руб. - отражены признанные покупателем пени;

Дебет 51

Кредит 76, субсчет "Расчеты по претензиям"

- 354 руб. - получены пени;

Дебет 91-2

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 54 руб. (354 руб. x 18% : 118%) - начислен НДС к уплате в бюджет.

В форме N 2 за 2008 г. по строке 090 бухгалтер "Актива" указал сумму пеней за вычетом НДС в размере 300 руб. (354 - 54).

Однако сложившаяся арбитражная практика говорит не в пользу налоговиков. Судьи считают, что с полученных штрафных санкций НДС не платится. Такой вывод содержат, например, Постановление ВАС РФ от 5 февраля 2008 г. N 11144/07 и Определение ВАС РФ от 10 сентября 2007 г. N 10714/07.

Интересно, что судьи основываются на анализе все той же ст. 162 Налогового кодекса, только трактуют ее иначе. По их мнению, санкции связаны не с оплатой реализованных товаров, а с нарушением договорных обязательств. В самом деле, неустойка не увеличивает договорную цену проданной продукции. Штраф выплачивается сверх этой цены.

Таким образом, неустойки по хоздоговорам никак нельзя отнести к суммам, иначе связанным с оплатой реализованных товаров (работ, услуг). А раз так, то и платить НДС не с чего.

Если вы готовы отстаивать свою точку зрения в суде, можете не начислять НДС с полученных штрафов.

Как учесть возмещенные фирме убытки

Из-за нарушения партнерами договорных обязательств ваша фирма может понести убытки.

За это она вправе потребовать их возмещения (ст. 15 ГК РФ). В бухгалтерском учете сумму возмещения начисляют только после того, как должник согласился ее уплатить или вынесено соответствующее судебное решение. Бухгалтер отражает сумму возмещения убытков проводкой:

Дебет 76, субсчет "Расчеты по претензиям"

Кредит 91-1

- начислена сумма возмещения за понесенные фирмой убытки.

Сумму причитающихся вам компенсаций укажите по строке 090 Отчета.

Пример. В 2008 г. ООО "Пассив" выполнило научно-исследовательские работы для ЗАО "Актив". Однако "Актив" их не оплатил.

В связи с этим "Пассив" обратился в суд и потребовал оплатить стоимость выполненных работ и возместить ему убытки в сумме 200 000 руб. Суд требования "Пассива" признал правомерными.

Бухгалтер "Пассива" сделал проводки:

Дебет 76, субсчет "Расчеты по претензиям"

Кредит 91-1

- 200 000 руб. - начислена сумма понесенных убытков, присужденных судом;

Дебет 51

Кредит 76, субсчет "Расчеты по претензиям"

- 200 000 руб. - поступила сумма возмещения в счет понесенных убытков.

В форме N 2 за 2008 г. по строке 090 бухгалтер "Пассива" указал сумму возмещения убытков в размере 200 000 руб.

Как учесть безвозмездно полученное имущество

Иногда фирмы безвозмездно получают основные средства, деньги, нематериальные активы, материалы и т.д. Это имущество могут передать вам как юридические, так и физические лица. В том числе и по договору дарения.

Стоимость безвозмездно полученных материальных ценностей облагается налогом на прибыль.

Налог нужно заплатить по итогам того периода, в котором имущество оприходовано. Исключение составляют ценности, полученные от физического лица или фирмы, которая имеет долю в уставном капитале вашего предприятия более 50 процентов.

В этом случае полученное имущество не облагается налогом на прибыль при условии, если оно не будет передано третьим лицам в течение года.

Обратите внимание: сумма НДС по безвозмездно полученному имуществу, уплаченная передающей стороной, к налоговому вычету не принимается. Стоимость основных средств, полученных безвозмездно, отразите проводкой:

Дебет 08-4 Кредит 98-2

- получены основные средства безвозмездно.

При вводе основных средств в эксплуатацию сделайте запись:

Дебет 01 Кредит 08-4

- основные средства введены в эксплуатацию.

При начислении амортизации на основное средство сделайте проводку:

Дебет 20 (26, 44) Кредит 02

- начислена амортизация по безвозмездно полученному основному средству.

Одновременно на сумму начисленной амортизации ежемесячно делайте проводку:

Дебет 98 Кредит 91-1

- списана часть стоимости безвозмездно полученного основного средства (в сумме начисленной амортизации).

Сумму амортизации, списанной по безвозмездно полученному основному средству, укажите по строке 090 "Прочие доходы" Отчета о прибылях и убытках. Получение нематериального актива отразите проводками:

Дебет 08-5 Кредит 98-2

- получен нематериальный актив безвозмездно;

Дебет 04 Кредит 08-5

- нематериальный актив принят к учету;

Дебет 20 (26, 44) Кредит 05

- начислена амортизация на безвозмездно полученный нематериальный актив;

Дебет 20 (26, 44) Кредит 04

- начислена амортизация на безвозмездно полученный нематериальный актив.

Одновременно на сумму начисленной амортизации ежемесячно делается проводка:

Дебет 98 Кредит 91-1

- списана часть стоимости безвозмездно полученного нематериального актива (в сумме начисленной амортизации).

Сумму амортизации, списанной по безвозмездно полученному нематериальному активу, также укажите по строке 090 "Прочие доходы" Отчета о прибылях и убытках.

Стоимость безвозмездно полученных материалов отразите проводками:

Дебет 10 (11, 41...) Кредит 98

- получены безвозмездно материальные ценности;

Дебет 20 (23, 44...) Кредит 10

- отпущены в производство безвозмездно полученные материалы;

Дебет 98-2 Кредит 91-1

- соответствующая доля доходов будущих периодов учтена в составе прочих доходов.

Сумму списанных в производство безвозмездно полученных материалов укажите по строке 090 "Прочие доходы" Отчета о прибылях и убытках. Безвозмездно поступившие деньги учтите проводками:

Дебет 50 (51) Кредит 98-2

- безвозмездно получены наличные деньги (деньги на расчетный счет);

Дебет 98-2 Кредит 91-1

- безвозмездно полученные деньги учтены в составе прочих доходов.

Эту сумму также укажите по строке 090 "Прочие доходы" Отчета о прибылях и убытках.

Пример. В ноябре 2008 г. ЗАО "Актив" безвозмездно получило компьютер стоимостью 28 000 руб. (без НДС) и исключительные права на программное обеспечение стоимостью 8000 руб. (без НДС).

В декабре на компьютер начислена амортизация, исходя из срока полезного использования 10 лет (120 мес.). В этом же месяце начислена амортизация по программному обеспечению исходя из срока его полезного использования 3 года (36 мес.). Бухгалтер "Актива" сделал проводки:

в ноябре 2008 г.:

Дебет 08 Кредит 98

- 28 000 руб. - принят к учету компьютер;

Дебет 01 Кредит 08

- 28 000 руб. - компьютер введен в эксплуатацию;

Дебет 08 Кредит 98

- 8000 руб. - приняты к учету исключительные права;

Дебет 04 Кредит 08

- 8000 руб. - права на программное обеспечение учтены в составе нематериальных активов;

в декабре 2008 г.:

Дебет 26 Кредит 02

- 233,33 руб. (28 000 руб. : 120 мес.) - начислена амортизация на компьютер;

Дебет 98 Кредит 91-1

- 233,33 руб. - списана часть стоимости подаренного компьютера;
Дебет 26 Кредит 05 (04)
- 222,22 руб. (8000 руб : 36 мес.) - начислена амортизация по нематериальному активу;
Дебет 98 Кредит 91-1
- 222,22 руб. - списана часть стоимости нематериального актива.
В форме N 2 за 2008 г. по строке 090 бухгалтер "Актива" указал - 456 руб. (233,33 + 222,22).

Как учесть прибыль прошлых лет, выявленную в отчетном году

Бухгалтер может обнаружить, что ошибочно занизил прибыль, отраженную в отчетности за прошлый год. Если это произошло после того, как баланс за 2008 г. утвержден, исправить ошибку можно только в отчетности за 2009 г. Исправления вносят в тот отчетный период, в котором эта ошибка была выявлена. Сумму не учтенной в 2007 г. и доначисленной в 2008 г. прибыли укажите по строке 090 "Прочие доходы" Отчета о прибылях и убытках.

Пример. В 2007 г. ООО "Пассив" неправомерно включило в себестоимость продукции затраты, связанные с покупкой основного средства, - 3000 руб. Бухгалтер "Пассива" выявил ошибку в IV квартале 2008 г. При этом он сделал проводку:
Дебет 01 Кредит 91-1
- 3000 руб. - учтены затраты по покупке основного средства в его первоначальной стоимости.
В форме N 2 за 2008 г. по строке 090 бухгалтер "Актива" указал - 3000 руб.

Как списать кредиторскую задолженность

Если ваша фирма получила те или иные материальные ценности (работы, услуги), то у вас возникнет кредиторская задолженность перед поставщиком. Если вы не погасите свой долг, то его можно списать с баланса фирмы.

Сделать это можно в двух случаях:

- по задолженности истек срок исковой давности (три года с того момента, как вы должны были заплатить поставщику);
- вам стало известно о ликвидации вашего кредитора.

Списание кредиторской задолженности отразите проводками:
Дебет 60 Кредит 91-1
- списана просроченная кредиторская задолженность.

Сумму списанной в 2008 г. кредиторской задолженности укажите по строке 090 "Прочие доходы" Отчета о прибылях и убытках. Если ваша фирма рассчитывала НДС "по отгрузке", то налог по товарам (работам, услугам), не оплаченным до 1 января 2006 г., нужно было принять к вычету в первом полугодии 2006 г. равными долями. Если фирма рассчитывала НДС "по оплате", то сумму налога по товарам (работам, услугам), оприходованным и не оплаченным до 1 января 2008 г., нужно было зачесть в I квартале 2008 г.

Пример. 18 июля 2005 г. ЗАО "Актив" закупило у ООО "Пассив" партию готовой продукции стоимостью 70 800 руб. (в том числе НДС - 10 800 руб.). "Актив" рассчитывал НДС "по оплате".

На 1 января 2008 г. задолженность погашена не была. Несмотря на то, что готовую продукцию, полученную в 2005 г., фирма не оплатила, она вправе зачесть входной НДС по ним (10 800 руб.) в течение I квартала 2008 г.

Бухгалтер "Актива" должен был делать проводку:
Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"
Кредит 19
- 10 800 руб. - зачтен "входной" НДС по продукции в I квартале 2008 г.
19 июля 2008 г. истек срок исковой давности по обязательству.
Соответственно, эту кредиторскую задолженность в 2008 г. можно списать.
Бухгалтер "Актива" сделал проводку:
Дебет 60 Кредит 91-1
- 70 800 руб. - списана кредиторская задолженность в связи с истечением срока исковой давности.

В Отчете о прибылях и убытках за 2008 г. бухгалтер указал по строке 090 сумму списанной задолженности в размере 70 800 руб.

Как учесть положительные курсовые разницы

В России бухгалтерский учет ведется в рублях. Поэтому активы и обязательства, которые выражены в иностранной валюте, вы должны учитывать и в рублях тоже. Для этого необходимо пересчитать их по официальному курсу, установленному Банком России. Курсы иностранной валюты все время меняются. Поэтому вам надо периодически корректировать рублевую стоимость "валютных" активов и обязательств исходя из нового курса.

В бухгалтерском учете такой пересчет производится:

- на дату совершения операции в иностранной валюте;

- на дату составления бухгалтерской отчетности (последний день месяца);

- по мере изменения курсов валют (если такой пересчет предусмотрен бухгалтерской учетной политикой фирмы).

В результате этого возникают положительные или отрицательные курсовые разницы. Положительные курсовые разницы могут образоваться:

- при пересчете денег на валютном счете или валюты в кассе, если на дату проведения валютной операции (дату составления отчетности) ее курс вырос;

- при пересчете кредиторской задолженности, если на дату ее погашения (дату составления отчетности) курс валюты оказался ниже, чем на дату ее возникновения (предыдущую отчетную дату);

- при пересчете дебиторской задолженности, если на дату ее погашения (дату составления отчетности) курс валюты оказался выше, чем на дату ее возникновения (предыдущую отчетную дату).

Обратите внимание: при получении от покупателя 100-процентного аванса (при перечислении продавцу 100-процентного аванса) курсовые разницы не возникают. То есть пересчитывать сумму предоплаты, а также стоимость товаров после принятия их к учету в связи с изменением курса валюты не нужно. Сумму положительной курсовой разницы отражают записью:

Дебет 50 (52, 60, 62, 76...) Кредит 91-1

- учтена положительная курсовая разница.

Положительные курсовые разницы, которые образовались в течение 2008 г., укажите по строке 090 "Прочие доходы" Отчета о прибылях и убытках.

Пример. ЗАО "Актив" заключило договор с канадской фирмой "Goods Ltd." на поставку продукции. "Актив" отгрузил продукцию 25 июля 2008 г. на общую сумму 1000 долл. США. "Goods Ltd." оплатила счет "Актива" в долларах США 10 августа 2008 г.

Курс доллара США составил:

на 25 июля 2008 г. - 23,50 руб/USD;

на 31 июля 2008 г. - 24,00 руб/USD;

на 10 августа 2008 г. - 24,50 руб/USD.

Бухгалтер "Актива" сделает такие проводки:

25 июля 2008 г.:

Дебет 62 Кредит 90-1

- 23 500 руб. (1000 USD x 23,50 руб/USD) - отражена выручка от продажи;

31 июля 2008 г.:

Дебет 62 Кредит 91-1

- 500 руб. (1000 USD x (24,00 руб/USD - 23,50 руб/USD)) - отражена положительная курсовая разница на последнюю дату месяца;

10 августа 2008 г.:

Дебет 52 Кредит 62

- 24 500 руб. (1000 USD x 24,50 руб/USD) - поступила оплата от покупателя;

Дебет 62 Кредит 91-1

- 500 руб. (1000 USD x (24,50 руб/USD - 24,00 руб/USD)) - отражена положительная курсовая разница на дату погашения задолженности покупателем.

В форме N 2 за 2008 г. по строке 090 бухгалтер указал курсовую разницу в размере 1000 руб. (500 руб + 500 руб.).

Доходы вследствие чрезвычайных обстоятельств

Доходы, возникшие вследствие чрезвычайных обстоятельств, - это поступления, которые возникли в результате непредвиденных обстоятельств (стихийного бедствия, пожара, аварии и т.п.). Бухгалтер должен оприходовать материалы, оставшиеся от утраченного имущества, по цене возможного использования. При этом нужно сделать проводку:

Дебет 10 Кредит 91-1

- оприходованы материалы, лом, утиль, оставшиеся от уничтоженного имущества.

Если уничтоженное имущество было застраховано, то фирма может получить за него страховое возмещение. Сумму страховки отразите проводками:

Дебет 76, субсчет "Расчеты по имущественному страхованию"

Кредит 51-1

- начислено страховое возмещение;

Дебет 51

Кредит 76, субсчет "Расчеты по имущественному страхованию"

- поступила на расчетный счет сумма страхового возмещения.

Сумму таких доходов укажите по строке 090 Отчета о прибылях и убытках.

Пример. В результате наводнения, которое произошло в декабре 2008 г., склад ЗАО "Актив" был разрушен. Инвентаризационная комиссия, включающая представителей МЧС, установила, что здание склада восстановлению не подлежит и должно быть демонтировано. В процессе демонтажа были оприходованы

материалы, лом и утиль. Общая стоимость оприходованных материалов по цене возможного использования составила 5000 руб. Сумму доходов вследствие наводнения бухгалтер "Актива" отразит так:

Дебет 10 Кредит 91-1

- 5000 руб. - оприходованы материалы, лом, утиль (по цене возможного использования), полученные при демонтаже здания склада;

Дебет 91-2 Кредит 10

- 100 000 руб. - списана себестоимость утраченных материалов, хранившихся на складе.

Таким образом, сумма поступлений в результате демонтажа здания склада составила 5000 руб.

Их бухгалтер указал по строке 090 формы N 2 Отчета о прибылях и убытках за 2008 г.

Строка 100 "Прочие расходы"

По этой строке Отчета о прибылях и убытках укажите расходы, связанные с получением прочих доходов. В частности, к ним относятся затраты по:

- сдаче имущества в аренду;
- предоставлению за плату прав на патенты;
- продаже и списанию прочего имущества фирмы (основных средств, нематериальных активов, материалов и т.д.);
- по оплате услуг банка;
- штрафы, пени и неустойки, которые вы должны заплатить другим фирмам за нарушение условий договоров;
- убытки, возмещенные другим фирмам.

Кроме того, к прочим расходам относятся:

- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;
- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, а также суммы других долгов, нереальных для взыскания;
- отрицательные курсовые разницы;
- суммы уценки активов;
- судебные расходы;
- благотворительные взносы и др.

Здесь также отражают расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т.п.).

В Отчете все эти расходы укажите в круглых скобках.

Как учесть расходы по сдаче имущества в аренду

К расходам по сдаче имущества в аренду относят:

- суммы начисленной амортизации, если в аренду передано основное средство;
- затраты на его ремонт (если обязанность по оплате таких расходов возложена на арендодателя);
- расходы на оплату услуг связи и коммунальных услуг (если в аренду передано здание или помещение).

Расходы по предоставленному в аренду имуществу относят к прочим и отражают по строке 100, если выполнены два условия:

- сдача активов фирмы в аренду не обозначена как вид деятельности в уставе;
- сумма доходов от аренды не превышает 5 процентов от общей суммы выручки фирмы за отчетный период. Если эти условия не выполнены, то суммы расходов, связанных с предоставлением имущества в аренду, отражайте в составе расходов по обычным видам деятельности. В Отчете их покажите по строке 020 "Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг". Амортизацию по сданному в аренду основному средству отразите проводкой:

Дебет 91-2 Кредит 02

- начислена амортизация по объекту, переданному в аренду.

Затраты на оплату услуг связи и коммунальных услуг, а также расходы на ремонт переданного в аренду имущества учтите так:

Дебет 91-2 Кредит 76

- отражены расходы, связанные со сдачей имущества в аренду.

Пример. В 2008 г. ОАО "Символ" сдало в аренду производственное помещение. Его первоначальная стоимость - 600 000 руб. Годовая норма амортизации по помещению - 10%. Сумма ежемесячной амортизации, которую "Символ" начисляет на сданное в аренду помещение, - 5000 руб. (600 000 руб. x 10% : 12 мес.).

Бухгалтер "Символа" ежемесячно делает проводку:

Дебет 91-2 Кредит 02

- 5000 руб. - начислена амортизация по помещению.

Общая сумма расходов по сдаче помещения в аренду за 2008 г. составит 60 000 руб. (5000 руб. x 12 мес.).

Эту сумму указывают в форме N 2 отчета за 2008 г. по строке 100.

Чтобы определить, к какому виду отнести расходы по аренде в налоговом учете, исходите из правила "систематичности". Если фирма получает доходы от сдачи имущества два и более раза в течение календарного года, то затраты на содержание такого имущества считаются расходами, связанными с реализацией. В противном случае - прочими расходами.

Как учесть расходы по предоставлению прав на объекты интеллектуальной собственности

Фирма, владеющая исключительными правами на объекты интеллектуальной собственности (изобретения, секреты производства, промышленные образцы, полезные модели и т.п.), учитывает их в составе нематериальных активов и начисляет по ним амортизацию. Если срок полезного использования нематериального актива определить невозможно, то амортизацию на него не начисляют.

Фирма может предоставлять права на объекты интеллектуальной собственности во временное пользование.

Для этого заключите лицензионный договор на нематериальный актив.

Поскольку исключительные права на объекты интеллектуальной собственности при этом не передаются, списывать нематериальный актив с баланса не надо.

Кроме того, продолжайте начислять по нему амортизацию.

Суммы амортизационных отчислений по нематериальным активам в бухучете относят к прочим расходам, если выполнены два условия:

- предоставление за плату прав на объекты интеллектуальной собственности не обозначено как вид деятельности в уставе фирмы;
- сумма причитающихся фирме лицензионных платежей не превышает 5 процентов от общей суммы выручки за отчетный период.

Если указанные условия не выполнены, то амортизацию по переданным во временное пользование правам на объекты интеллектуальной собственности отражайте в составе расходов по обычным видам деятельности.

В Отчете покажите их по строке 020 "Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг...".

По строке 100 "Прочие расходы" отчета отражают и другие затраты, связанные с передачей прав на объекты интеллектуальной собственности (например, оплата за юридические или консультационные услуги, необходимые для оформления сделки).

Сумму расходов, связанных с передачей прав пользования, отразите проводками:

Дебет 91-2 Кредит 05

- начислена амортизация по нематериальным активам, переданным во временное пользование;

Дебет 91-2 Кредит 76

- учтены другие расходы, связанные с передачей прав пользования.

Пример. На балансе ЗАО "Актив" числится нематериальный актив - исключительное право на изобретение.

Ежемесячная сумма амортизационных отчислений по нему составляет 200 руб.

В 2008 г. "Актив" предоставил ООО "Пассив" право на использование этого изобретения сроком на 1 год.

Затраты на оплату юридических услуг, связанных с заключением договора, составили 1500 руб. (без НДС).

По договору "Пассив" должен ежемесячно выплачивать "Активу" лицензионные платежи в сумме 5900 руб.

Предоставление прав на объекты интеллектуальной собственности другим фирмам не является предметом деятельности "Актива".

Расчеты за юридические услуги бухгалтер "Актива" отразит так:

Дебет 91-2 Кредит 76

- 1500 руб. - учтены затраты на юридические услуги.

Ежемесячно бухгалтер делает проводки:

Дебет 51 (50) Кредит 76

- 5900 руб. - поступила оплата на расчетный счет (в кассу) "Актива";

Дебет 76 Кредит 91-1

- 5900 руб. - начислены лицензионные платежи, причитающиеся с "Пассива";

Дебет 91-2 Кредит 05

- 200 руб. - начислена амортизация нематериального актива.

Общая сумма расходов по предоставлению прав на изобретение составит:

1500 руб. + (200 руб. x 12 мес.) = 3900 руб.

Эту сумму указывают по строке 100 формы N 2 за 2008 г.

В налоговом учете расходы от предоставления другим фирмам прав на объекты интеллектуальной собственности относят к внереализационным или к расходам, связанным с реализацией.

Так, расход считают внереализационным, если сделки по передаче права использования нематериального актива носят разовый характер (то есть организация заключает такие сделки не чаще 1 раза в год).

В противном случае доход от этих операций отражайте в составе расходов, связанных с реализацией.

Как учесть расходы по продаже имущества

Расходы, связанные с продажей имущества фирмы, в бухучете считают прочими. К ним относят:
- остаточную стоимость выбывающих объектов основных средств и нематериальных активов;
- балансовую стоимость выбывающих материалов и других активов (например, ценных бумаг);
- затраты на демонтаж, разборку и транспортировку проданного имущества (в том числе зарплату рабочих и ЕСН с заплаты рабочих, занятых в демонтаже);
- другие расходы, связанные с продажей имущества.

Продажа материалов

Фирма может продать излишки материалов. В этом случае спишите их балансовую стоимость следующей проводкой:

Дебет 91-2 Кредит 10

- списана балансовая стоимость проданных излишков материалов.

Другие расходы, связанные с продажей материалов, отразите так:

Дебет 91-2 Кредит 23 (20, 25...)

- списаны расходы на погрузку и транспортировку материалов и т.п.

Стоимость списанных материалов, а также сумму других расходов по их выбытию укажите по строке 100 "Прочие расходы" Отчета.

Пример. В декабре 2008 г. ЗАО "Актив" продало 1000 штук строительного кирпича по цене 11,8 руб. за штуку (в том числе НДС - 1,8 руб.). Кирпич числился на балансе фирмы на счете 10 "Материалы" по цене 8 руб. за штуку.

Бухгалтер "Актива" сделал проводки:

Дебет 51 Кредит 76

- 11 800 руб. - поступила оплата от покупателя на расчетный счет "Актива";

Дебет 76 Кредит 91-1

- 11 800 руб. (1000 шт. x 11,8 руб/шт.) - отражена выручка от продажи кирпича;

Дебет 91-2

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 1800 руб. (11 800 руб. x 18% : 118%) - начислен НДС;

Дебет 91-2 Кредит 10

- 8000 руб. (1000 шт. x 8 руб/шт.) - списана себестоимость проданного кирпича.

В форме N 2 Отчета за 2008 г. по строке 100 бухгалтер укажет балансовую стоимость проданного кирпича - 8000 руб.

Продажа основных средств

Фирма может продать принадлежащее ей основное средство.

В этом случае стоимость выбывающего имущества бухгалтер должен списать с баланса фирмы.

Эту операцию отразите проводками:

Дебет 02 Кредит 01

- списана сумма начисленной амортизации по основному средству;

Дебет 91-2 Кредит 01

- списана остаточная стоимость основного средства.

Иногда основное средство выбывает достаточно долго (например, при демонтаже сложного оборудования). В этом случае рекомендуем вам открыть к счету 01 субсчет "Выбытие основных средств".

Тогда спишите имущество с баланса так:

Дебет 01, субсчет "Выбытие основных средств"

Кредит 01

- списана первоначальная стоимость основного средства;

Дебет 02

Кредит 01, субсчет "Выбытие основных средств"

- списана сумма начисленной амортизации;

Дебет 91-2

Кредит 01, субсчет "Выбытие основных средств"

- списана остаточная стоимость основного средства.

Остаточную стоимость выбывшего имущества укажите по строке 100 "Прочие расходы" Отчета о прибылях и убытках.

Другие расходы, связанные с продажей основных средств, отразите проводками:

Дебет 91-2 Кредит 23 (20, 25...)

- списаны расходы на демонтаж и транспортировку основного средства и т.п.

Сумму этих расходов укажите по строке 100 "Прочие расходы" Отчета.

Пример. В 2008 г. ЗАО "Актив" продало принадлежащий ему легковой автомобиль за 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.). Первоначальная стоимость автомобиля составила 130 000 руб., сумма начисленной амортизации к моменту продажи - 50 000 руб. Расходы по снятию автомобиля с учета в ГИБДД составили 1000 руб. Бухгалтер "Актива" сделал проводки:

Дебет 51 Кредит 76

- 118 000 руб. - поступили деньги от покупателя на расчетный счет "Актива";

Дебет 76 Кредит 91-1

- 118 000 руб. - отражен доход от продажи автомобиля;

Дебет 91-2

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 18 000 руб. - начислен НДС;

Дебет 01, субсчет "Выбытие основных средств"

Кредит 01

- 130 000 руб. - списана первоначальная стоимость автомобиля;

Дебет 02

Кредит 01, субсчет "Выбытие основных средств"

- 50 000 руб. - списана сумма начисленной амортизации;

Дебет 91-2

Кредит 01, субсчет "Выбытие основных средств"

- 80 000 руб. - списана остаточная стоимость автомобиля;

Дебет 91-2 Кредит 71

- 1000 руб. - списаны расходы по снятию автомобиля с учета в ГИБДД (на основании авансового отчета подотчетного лица).

В форме N 2 за 2008 г. по строке 100 указывают остаточную стоимость автомобиля, а также расходы по его продаже. Эта сумма составит 81 000 руб. (80 000 + 1000).

Продажа нематериальных активов

Фирма может продать свое исключительное право на нематериальный актив. В этом случае спишите остаточную стоимость актива с баланса фирмы и сделайте проводки:

Дебет 05 Кредит 04

- списана сумма начисленной амортизации;

Дебет 91-2 Кредит 04

- списана остаточная стоимость нематериального актива.

Остаточную стоимость проданного НМА укажите по строке 100 "Прочие расходы" Отчета о прибылях и убытках. По этой строке отражают и другие затраты по продаже исключительного права на использование патента (изобретения) (например, плата за юридические, консультационные и другие услуги, связанные с заключением договора). В бухучете эти затраты отразите так:

Дебет 91-2 Кредит 60 (76...)

- списаны расходы, связанные с продажей нематериального актива.

Пример. ЗАО "Актив" владеет исключительным правом на изобретение, подтвержденное патентом.

Первоначальная стоимость нематериального актива - 150 000 руб., сумма начисленной амортизации - 50 000 руб. В 2008 г. "Актив" продал исключительное право на это изобретение фирме "ТехИнвест".

Сумма сделки составила 141 600 руб.

Бухгалтер "Актива" сделал проводки:

Дебет 51 Кредит 76

- 141 600 руб.- поступила оплата от покупателя;

Дебет 76 Кредит 91-1

- 141 600 руб. - отражен доход от продажи исключительных прав на изобретение;

Дебет 05 Кредит 04

- 50 000 руб. - списана сумма начисленной по изобретению амортизации;

Дебет 91-2 Кредит 04

- 100 000 руб. - списана остаточная стоимость нематериального актива.

В форме N 2 отчета за 2008 г. по строке 100 указывают остаточную стоимость нематериального актива в сумме 100 000 руб.

Как учесть операции по купле-продаже иностранной валюты

Покупка

Банк может купить валюту по курсу, превышающему курс Банка России. Возникающая разница называется финансовым результатом от покупки валюты.

Если официальный курс валюты меньше, чем курс, по которому она была куплена, возникшую разницу в бухгалтерском учете отразите проводкой:

Дебет 91-2 Кредит 57

- отражена отрицательная разница между курсом покупки валюты и официальным курсом Банка России.

В отчете о прибылях и убытках сумму этой разницы укажите по строке 100 "Прочие расходы". Для целей налогового учета такие разницы включают в состав внереализационных доходов (пп. 6 п. 1 ст. 265 НК РФ).

Пример. В 2008 г. ООО "Трейд" для оплаты командировочных расходов сотрудников, направляемых за рубеж, необходимо приобрести 10 000 долл. США.

Для этого "Трейд" подал в банк заявку на приобретение валюты и перечислил 330 000 руб. Банк приобрел валюту по курсу 23,7 руб/USD.

Курс Банка России на день зачисления валюты на счет "Трейда" составил 23,4 руб/USD.

Комиссия банка составила 10 000 руб.

Бухгалтер "Трейда" сделает такие проводки:

Дебет 57 Кредит 51

- 270 000 руб. - перечислены деньги на покупку иностранной валюты;

Дебет 52 Кредит 57

- 234 000 руб. (10 000 USD x 23,4 руб/USD)- купленная валюта зачислена на банковский валютный счет;

Дебет 91-2 Кредит 57

- 3000 руб. (10 000 USD x (23,7 руб/USD - 23,4 руб/USD)) - отражена разница между курсом покупки валюты и официальным курсом Банка России;

Дебет 91-2 Кредит 51

- 10 000 руб. - удержана комиссия банка.

Отрицательный результат от покупки валюты составит 13 000 руб. (3000 + 10 000). Эта сумма будет указана по строке 100 формы N 2 Отчета за 2008 г.

Продажа

Сумму валютных средств, направленных на продажу, спишите проводкой:

Дебет 57 Кредит 52

- валюта направлена на продажу.

Рублевый доход от продажи валюты зачисляется на расчетный счет. Бухгалтер должен учесть его проводкой:

Дебет 51 Кредит 91-1

- деньги за проданную валюту поступили на расчетный счет.

Проданную валюту спишите проводкой:

Дебет 91-2 Кредит 57

- списана проданная валюта.

Эту сумму нужно указать по строке 100 "Прочие расходы" Отчета о прибылях и убытках.

Комиссию, уплаченную банку за продажу валюты, отражают записью:

Дебет 91-2 Кредит 51 (52, 57)

- отражены расходы по продаже валюты.

Сумму этих расходов также отражают по строке 100 "Прочие расходы" Отчета о прибылях и убытках.

Пример. На транзитный валютный счет ЗАО "Актив" в банке "Внешнеторговый" поступила валютная выручка в сумме 20 000 долл. США. В этот же день "Актив" направил банку поручение на добровольную продажу всей поступившей выручки.

Банк "Внешнеторговый" продал валюту по курсу 23,7 руб/USD.

Курс доллара США, установленный Банком России на день поступления валюты, а также на день принятия решения о ее продаже, составил 23,4 руб/USD.

За проведение операции банк списал с расчетного счета "Актива" 1000 руб.

Бухгалтер "Актива" сделал такие проводки:

Дебет 52 Кредит 62

- 468 000 руб. (20 000 USD x 23,4 руб/USD) - поступила валютная выручка на транзитный счет;

Дебет 57 Кредит 52

- 468 000 руб. - вся валютная выручка направлена на продажу;

Дебет 51 Кредит 91-1

- 474 000 руб. (20 000 USD x 23,7 руб/USD) - деньги от продажи зачислены на расчетный счет;

Дебет 91-2 Кредит 57

- 468 000 руб. - списана проданная валюта;

Дебет 91-2 Кредит 51

- 1000 руб. - удержано банком комиссионное вознаграждение.

В форме N 2 Отчета за 2008 г. бухгалтер укажет по строке 090 доход от продажи валюты - 464 000 руб., а по строке 100 - расходы по продаже валюты - 469 000 руб. (468 000 + 1000).

Подробнее о покупке и продаже иностранной валюты читайте в бератоpе "Валюта. Экспорт. Импорт" (том IV).

Как учесть банковские услуги

Банки могут оказывать вашей фирме различные услуги (проводить расчетно-кассовое обслуживание, продавать и покупать валюту, вести ссудный счет и т.д.). Стоимость этих услуг и порядок их оплаты устанавливают в договоре с банком. Как правило, банк сам списывает сумму оплаты за оказанную услугу с расчетного счета фирмы. Эту сумму банк указывает в выписке по счету. Расходы по оплате услуг банка отразите проводкой:

Дебет 91-2 Кредит 51

- начислена оплата за оказанные банком услуги.

Сумму этих расходов за 2008 г. укажите по строке 100 формы N 2 Отчета.

Пример. ЗАО "Актив" открыло расчетный счет в банке "Коммерческий". По договору на расчетно-кассовое обслуживание банк ежемесячно списывает со счета "Актива" 300 руб. за текущее обслуживание счета.

Получая выписку с этой суммой, бухгалтер "Актива" ежемесячно делает проводку:

Дебет 91-2 Кредит 51

- 300 руб. - оплачены услуги банка.

Общая сумма оплаты за текущее обслуживание счета, начисленная по всем выпискам за 2008 г., составила 3600 руб. (300 руб. x 12 мес.).

В форме N 2 за 2008 г. по строке 100 бухгалтер укажет сумму - 3600 руб.

Как учесть налоги

Некоторые налоги в бухучете относят на финансовые результаты. В частности, это налог на имущество, НДС с безвозмездно переданного имущества, госпошлина и транспортный налог.

Расходы по начислению этих налогов отразите проводками:

Дебет 91-2

Кредит 68, субсчет "Расчеты по налогу на имущество"

- начислен налог на имущество;

Дебет 91-2

Кредит 68, субсчет "Расчеты по транспортному налогу"

- начислен транспортный налог;

Дебет 91-2

Кредит 68, субсчет" Расчеты по налогу на добавленную стоимость"

- начислен НДС с доходов от сдачи имущества в аренду (если такая деятельность не является для фирмы основной);

Дебет 91-2

Кредит 68, субсчет "Расчеты по единому социальному налогу"

- начислен ЕСН с доходов работников, которые заняты в получении прочих доходов;

Дебет 91-2

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- начислен НДС с рыночной стоимости безвозмездно переданных ценностей;

Дебет 91-2

Кредит 68, субсчет "Расчеты по государственной пошлине"

- начислена госпошлина (если ее уплата связана с участием фирмы в судебном разбирательстве).

Суммы этих налогов, начисленных фирмой за 2008 г., укажите по строке 100 "Прочие расходы" Отчета о прибылях и убытках.

Как учесть отчисления в оценочные резервы

В бухучете вы можете создавать оценочные резервы. Они нужны для того, чтобы отразить то или иное имущество фирмы на конец 2008 г. по рыночной цене.

Кроме того, резерв создают для списания долгов покупателей (дебиторов).

К оценочным относят резервы:

- под снижение стоимости материальных ценностей;
- по сомнительным долгам;
- под обесценение вложений в ценные бумаги.

Сумму отчислений в резерв укажите по строке 100 Отчета о прибылях и убытках.

Резерв под снижение стоимости материальных ценностей

Текущая рыночная стоимость принадлежащих фирме материалов может оказаться ниже их фактической себестоимости. В этом случае у фирмы возникнет убыток.

Например, это может произойти:

- если материалы (сырье, товары и т.п.) пришли в негодность или морально устарели;
- если рыночные цены на эти ценности снизились.

Если вы предполагаете, что убыток может быть крупным, лучше включить его сумму в расходы равномерно. Для этого в бухучете создайте резерв под снижение стоимости материальных ценностей.

В балансе стоимость материалов покажите за вычетом резерва (то есть по цене их возможной реализации). Тем самым фирма, с одной стороны, отражает в отчетности достоверную стоимость материалов.

С другой стороны, она страхует себя от необходимости единовременно списывать крупные расходы.

Нельзя создавать резерв:

- по укрупненным группам материально-производственных запасов (например, по всем материалам или товарам);

- по сырью и материалам, которые вошли в состав готовой продукции, если ее фактическая себестоимость оказалась ниже рыночной стоимости.

Резерв формируют перед составлением баланса (как правило, годового).

Сумму отчислений в него рассчитайте отдельно по каждому наименованию (номенклатурному номеру) ценностей или по группам однородных материалов.

Для этого используют формулу:

$$\text{Сумма резерва} = \left(\text{Учетная стоимость материалов} - \text{Текущая рыночная стоимость материалов}\right) \times \text{Количество материалов}$$

Данные о текущей рыночной стоимости материалов вы можете взять, например, из биржевых котировок цен, публикаций в печатных изданиях и т.п.

Сумму отчислений в резерв отразите проводкой:

Дебет 91-2 Кредит 14

- создан резерв под снижение стоимости материалов.

Эту сумму укажите по строке 100 Отчета о прибылях и убытках.

Сумма резерва под снижение стоимости материальных ценностей налогооблагаемую прибыль фирмы не уменьшает.

Пример. На балансе ЗАО "Актив" по состоянию на 31 декабря 2008 г. числится 20 000 штук облицовочных кирпичей марки "М-150". Фактическая себестоимость 1 кирпича - 8 руб. Таким образом, фактическая себестоимость партии кирпича марки "М-150" составляет 160 000 руб. (20 000 шт. x 8 руб/шт.).

В течение года рыночные цены на кирпич этой марки устойчиво снижались. По официальным данным товарно-сырьевой биржи, на 31 декабря 2008 г. рыночная стоимость 1 кирпича марки "М-150" была равна 5 руб. за штуку. Таким образом, рыночная стоимость партии кирпича марки "М-150" составила 100 000 руб. (20 000 шт. x 5 руб/шт.).

Бухгалтер "Актива" принял решение создать резерв под снижение стоимости кирпича.

При этом он сделал такую проводку в учете:

Дебет 91-2 Кредит 14

- 60 000 руб. (160 000 - 100 000) - создан резерв.

В форме N 2 Отчета о прибылях и убытках за 2008 г. по строке 100 бухгалтер укажет сумму отчислений в резерв в размере 60 000 руб.

Резерв по сомнительным долгам

Когда сомнительный долг станет безнадежным, его нужно списать. Сделайте это, если:

- по задолженности истек срок исковой давности (три года с момента ее возникновения);

- стало известно о том, что должник ликвидирован.

Если срок погашения задолженности в договоре не указан, то определите его в порядке, установленном гражданским законодательством. Так, по договору купли-продажи покупатель обязан оплатить товар непосредственно до или после того, как он его получил (ст. 486 ГК РФ).

Если фирма единовременно спишет крупную дебиторскую задолженность, то у нее может возникнуть убыток. Поэтому сомнительные долги включайте в затраты равномерно. Для этого создайте резерв для списания сомнительных долгов. В балансе дебиторскую задолженность отразите за вычетом сумм созданных резервов.

Тем самым вы покажете в отчетности достоверное состояние расчетов с дебиторами. А с другой стороны, застрахуете себя от необходимости единовременно списывать крупные расходы.

Если вы решите формировать резерв по сомнительным долгам, то нужно предусмотреть в учетной политике фирмы порядок расчета отчислений в него. В бухгалтерском и налоговом учете для создания резерва установлены разные требования. Так, в бухучете резерв по сомнительному долгу формируют, если выполнены три условия:

- задолженность возникла по расчетам за продукцию (товары, работы, услуги);

- срок погашения задолженности по договору истек;

- задолженность не обеспечена залогом, поручительством или банковской гарантией.

Чтобы создать резерв, проведите в конце 2008 г. инвентаризацию своей дебиторской задолженности. На сумму резерва сделайте проводку:

Дебет 91-2 Кредит 63

- создан резерв по сомнительным долгам.

Когда сомнительный долг, по которому был создан резерв, становится безнадежным, спишите его проводкой:

Дебет 63 Кредит 62 (76...)

- нереальный для взыскания долг списан за счет резерва.

Одновременно сумму списанного долга отнесите на забалансовый счет 007 "Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов". Эта задолженность должна числиться там в течение пяти лет.

Для этого сделайте проводку:

Дебет 007

- безнадежный долг учтен на забалансовом счете.

Резерв под обесценение вложений в ценные бумаги

Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги создают фирмы, имеющие ценные бумаги, которые не котируются на фондовой бирже.

Учетная стоимость этих ценных бумаг может оказаться ниже их расчетной цены (средней цены по сделкам с аналогичными бумагами). В этом случае у фирмы возникнет убыток.

Если вы предполагаете, что убыток может быть крупным, лучше списать его на расходы равномерно. Для этого в бухучете создайте резерв под обесценение вложений в ценные бумаги. В балансе стоимость ценных бумаг покажите за вычетом суммы резерва (то есть по цене их возможной продажи).

Проверять изменение цен по ценным бумагам фирма должна по итогам каждого месяца, квартала или года.

При проверке на обесценение смотрят на выполнение следующих условий:

- на две последние отчетные даты учетная стоимость ценных бумаг была существенно (на 5% и более) выше расчетной (средней цены по сделкам с аналогичными ценными бумагами);
- в течение отчетного периода расчетная стоимость ценных бумаг значительно изменялась в сторону уменьшения;
- отсутствует информация о возможном повышении расчетной стоимости.

Если эти условия выполнены, то создайте резерв и отразите эту операцию проводкой:

Дебет 91-2 Кредит 59

- создан резерв под обесценение вложений в ценные бумаги.

Если очередная проверка на обесценение выявит, что расчетная стоимость ценных бумаг (средняя цена по сделкам с аналогичными бумагами) снизилась, то сумму резерва нужно увеличить. Сумму отчислений в резерв относите к прочим расходам и укажите по строке 100 Отчета о прибылях и убытках. Резерв под обесценение вложений в ценные бумаги налогооблагаемую прибыль фирмы не уменьшает.

Пример. По данным на начало IV квартала 2008 г. ЗАО "Актив" принадлежит 1000 облигаций. Официальных котировок по ним нет. Учетная цена - 150 руб. за облигацию.

В течение IV квартала 2008 г. в компанию регулярно поступала информация о большом количестве сделок по аналогичным облигациям. Средняя цена по сделкам - 90 руб. (что более чем на 5% ниже балансовой цены). 31 декабря 2008 г. бухгалтер "Актива" сделал такую проводку:

Дебет 91-2 Кредит 59

- 60 000 руб. (1000 шт. x (150 руб. - 90 руб.)) - создан резерв под обесценение вложений в облигации.

В форме N 2 Отчета за 2008 г. по строке 100 бухгалтер укажет сумму отчислений в резерв под обесценение вложений в ценные бумаги в размере 60 000 руб.

Как учесть штрафы и пени

Фирма может нарушить или не вовремя выполнить условия договоров. За это партнеры вправе потребовать от вас уплатить неустойку (ст. 330 ГК РФ). Неустойка должна быть предусмотрена в договоре и выражена в виде штрафа или пеней. В бухгалтерском учете неустойку по договорам нужно начислить, если вы ее признали или было вынесено судебное решение. Сумму причитающихся с вас штрафных санкций по договорам укажите по строке 100 "Прочие расходы" Отчета о прибылях и убытках. Бухгалтер должен отразить сумму штрафных санкций проводкой:

Дебет 91-2

Кредит 76, субсчет "Расчеты по претензиям"

- начислен штраф (пени) за нарушение условий договора.

Пример. ЗАО "Актив" занимается оптовой торговлей медицинскими препаратами (НДС не облагаются). По договору с ООО "Пассив" "Актив" обязуется до 15 ноября 2008 г. отгрузить товары на сумму 70 800 руб. По условиям договора за несвоевременное выполнение обязательств стороны должны заплатить пени. Их размер составляет 0,1% от стоимости материалов за каждый день просрочки. "Актив" отгрузил товары только 19 ноября 2008 г. Следовательно, он должен заплатить "Пассиву" пени за просрочку поставки на 4 дня (19 - 15). Сумма пеней составит:

4 дн. x 70 800 руб. x 0,1% = 283 руб.

"Пассив" предъявил претензию продавцу и потребовал уплатить пени. "Актив" в письменной форме согласился перечислить их. Бухгалтер "Актива" сделал проводки:

Дебет 91-1

Кредит 76, субсчет "Расчеты по претензиям"

- 283 руб. - отражены признанные пени;

Дебет 76, субсчет "Расчеты по претензиям"

Кредит 51

- 283 руб. - перечислены пени "Пассиву".

В форме N 2 Отчета за 2008 г. бухгалтер указал по строке 100 сумму пеней в размере 283 руб.

Обратите внимание: сумма штрафных санкций, уплаченная за нарушение условий хоздоговоров, уменьшает налогооблагаемую прибыль.

Как учесть убытки, возмещенные другим фирмам

Нарушив условия договоров, ваша фирма может нанести партнеру убытки. За это он вправе потребовать от вас восполнить эти убытки (ст. 15 ГК РФ).

В бухгалтерском учете возмещение таких убытков начисляют, если ваша фирма согласилась их уплатить или вынесено судебное решение.

Бухгалтер отражает сумму нанесенного партнеру убытка проводкой:

Дебет 91-1

Кредит 76, субсчет "Расчеты по претензиям"

- начислена сумма возмещения за причиненные фирмой убытки.

Сумму причитающихся с фирмы компенсаций и возмещений укажите по строке 100 "Прочие расходы" Отчета о прибылях и убытках.

Пример. ЗАО "Актив" приняло у ООО "Пассив" заказ на выполнение научно-исследовательских работ. По договору "Актив" в ноябре 2008 г. должен представить "Пассиву" отчет о выполненных работах. Однако к установленному договором сроку "Актив" работы не выполнил. Из-за этого в "Пассиве" произошла остановка производства. В результате понесенные фирмой убытки составили 200 000 руб. "Пассив" направил "Активу" претензию с требованием возместить эту сумму. "Актив" претензию "Пассива" признал и перечислил 200 000 руб. на его расчетный счет. Бухгалтер "Актива" сделал проводки:

Дебет 91-2

Кредит 76, субсчет "Расчеты по претензиям"

- 200 000 руб. - начислена сумма убытков, понесенных "Пассивом" и признанных "Активом";

Дебет 76, субсчет "Расчеты по претензиям"

Кредит 51

- 200 000 руб. - перечислены деньги в возмещение убытков.

В форме N 2 за 2008 г. бухгалтер "Актива" указал по строке 100 сумму признанных им убытков в размере 200 000 руб.

Как учесть убытки прошлых лет, признанные в отчетном году

Бухгалтер может обнаружить, что ошибочно завысил прибыль за прошлый год (например, не учел те или иные расходы).

Если отчетность за 2008 г. утверждена, то исправить прошлогоднюю ошибку можно только в текущем 2009 г. Сумму неучтенных затрат укажите по строке 100 "Прочие расходы" отчета о прибылях и убытках.

Пример. В 2007 г. бухгалтер ЗАО "Актив" не отразил в бухгалтерском учете командировочные расходы на сумму 3000 руб. Эту ошибку он выявил в IV квартале 2008 г. и отразил как убыток прошлых лет.

Он сделал проводку:

Дебет 91-2 Кредит 71

- 3000 руб. - учтены командировочные расходы прошлого года.

В форме N 2 Отчета за 2008 г. бухгалтер указал по строке 100 сумму убытков прошлых лет в размере 3000 руб.

Как списать дебиторскую задолженность

Как правило, дебиторская задолженность возникает, если покупатель товаров (работ, услуг) их не оплатил.

В этом случае ее придется списать. Сделать это вы должны, если: истек срок исковой давности (три года с того момента, когда покупатель должен был исполнить свои обязательства); вам стало известно, что долг нереален для взыскания.

Заметьте: списать просроченную дебиторскую задолженность можно и за счет резерва по сомнительным долгам. Для этого нужно предусмотреть его создание в учетной политике.

Списание просроченной дебиторской задолженности отразите проводкой:
Дебет 91-2 Кредит 62 (76)
- списана дебиторская задолженность.
Ее сумму укажите по строке 100 "Прочие расходы" Отчета о прибылях и убытках.
После списания эту сумму в течение пяти лет учитывают на забалансовом счете 007.

Пример. 18 ноября 2005 г. ООО "Пассив" реализовало ЗАО "Актив" партию готовой продукции стоимостью 100 000 руб. (без НДС). В течение 3 лет "Актив" деньги за отгруженную продукцию не перечислил. 19 ноября 2008 г. истек срок исковой давности. Резерв по сомнительным долгам по этой задолженности не создавался. Поэтому в ноябре 2008 г. бухгалтер "Пассива" списал задолженность "Актива". Бухгалтер "Пассива" сделал в учете такие проводки:
Дебет 91-2 Кредит 62
- 100 000 руб. - списана дебиторская задолженность по истечении срока исковой давности;
Дебет 007
- 100 000 руб. - списанный долг учтен за балансом.
В форме N 2 Отчета за 2008 г. по строке 100 "Прочие расходы" бухгалтер указал сумму 100 000 руб.

Расходы вследствие чрезвычайных обстоятельств

Расходы вследствие чрезвычайных обстоятельств - это затраты, которые возникли в результате непредвиденных обстоятельств (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т.п.). Утраченные при чрезвычайных обстоятельствах основные средства спишите проводками:
Дебет 01, субсчет "Выбытие основных средств"
Кредит 01
- списана первоначальная стоимость основного средства;
Дебет 02
Кредит 01, субсчет "Выбытие основных средств"
- списана сумма начисленной амортизации по основному средству;
Дебет 91-2
Кредит 01, субсчет "Выбытие основных средств"
- отражен убыток от списания основного средства (в размере остаточной стоимости).
Другие материальные ценности, уничтоженные в результате ЧП, спишите проводками:
Дебет 91-2 Кредит 10
- списана фактическая себестоимость материалов;
Дебет 91-2 Кредит 41
- списана фактическая себестоимость товаров;
Дебет 91-2 Кредит 43
- списана себестоимость готовой продукции.
Сумму таких расходов, отраженную по дебету субсчета 91-2, укажите по строке 100 Отчета о прибылях и убытках в круглых скобках.
Обратите внимание: то, что убытки действительно возникли в результате чрезвычайных обстоятельств, нужно документально подтвердить.
Для этого обратитесь в службы, которые ликвидируют последствия таких ситуаций (МЧС, органы внутренних дел и т.д.).

Пример. В результате наводнения в декабре 2008 г. ЗАО "Актив" понесло такие убытки:
- разрушено здание склада;
- утрачены материалы, хранившиеся на складе.
Первоначальная стоимость склада по данным бухгалтерского учета - 80 000 руб., сумма начисленной амортизации - 50 000 руб. Инвентаризационная комиссия, включающая представителей МЧС, установила, что здание склада восстановлению не подлежит и должно быть демонтировано. Демонтаж здания склада "Актив" произвел собственными силами, расходы на демонтаж составили 10 000 руб. Инвентаризационная комиссия также установила, что себестоимость утраченных материалов составила 100 000 руб. Здание склада и материалы застрахованы не были.
Результаты инвентаризации последствий чрезвычайной ситуации бухгалтер "Актива" отразил так:
Дебет 01, субсчет "Выбытие основных средств"
Кредит 01
- 80 000 руб. - списана первоначальная стоимость склада;
Дебет 02
Кредит 01, субсчет "Выбытие основных средств"
- 50 000 руб. - списана сумма начисленной амортизации;
Дебет 91-2
Кредит 01, субсчет "Выбытие основных средств"
- 30 000 руб. (80 000 - 50 000) - списана остаточная стоимость склада;
Дебет 91-2 Кредит 23
- 10 000 руб. - списаны расходы на демонтаж здания склада;

Дебет 91-2 Кредит 10

- 100 000 руб. - списана себестоимость утраченных материалов, хранившихся на складе.

Таким образом, по итогам 2008 г. расходы по демонтажу здания склада фирмы составили 140 000 руб. (30 000 + 10 000 + 100 000).

В форме N 2 Отчета о прибылях и убытках за 2008 г. бухгалтер указал эту сумму по строке 100.

Раздел "Прибыль (убыток) до налогообложения"

По данным этого раздела Отчета о прибылях и убытках определяют сумму налога на прибыль, которую должна начислить ваша фирма по итогам работы за отчетный год.

Обратите внимание: Приказами Минфина России от 18 сентября 2006 г. N 115н и N 116н внесены поправки, которые упростили классификацию доходов и расходов. Теперь доходы и расходы, которые возникли вследствие чрезвычайных обстоятельств, фирмы должны отражать так же, как и другие прочие доходы и расходы.

Поэтому Отчет не нужно дополнять вписываемыми строками.

Строка 140 "Прибыль (убыток) до налогообложения"

В этой строке определите финансовый результат (прибыль или убыток) до налогообложения, который фирма получила за год по данным бухгалтерского учета. Рассчитайте его так:

```
     Строка 140            Строка 050        Строка 060   Строка 070
 "Прибыль (убыток)   =  "Прибыль (убыток) +  "Проценты к - "Проценты  +
до налогообложения"          от продаж"        получению"    к уплате"

      Строка 080            Строка 090        Строка 100
+ "Доходы от участия в   + "Прочие доходы" - "Прочие расходы"
  других организациях"
```

Строка 141 "Отложенные налоговые активы"

Эту строку необходимо заполнять в соответствии с ПБУ "Расчеты по налогу на прибыль организаций" (ПБУ 18/02).

Обратите внимание: малые предприятия могут поставить в ней прочерк. Дело в том, что выполнять требования ПБУ 18/02 и рассчитывать отложенные налоговые активы такие фирмы не обязаны.

Прибыль в бухучете может быть больше или меньше "налоговой" прибыли. Самый яркий пример - разный порядок амортизации основных средств. Например, в бухучете основные средства амортизируются быстрее. Получается и разная прибыль. В конечном счете в расходы попадет одна и та же сумма - первоначальная стоимость основного средства. Только произойдет это через несколько лет. Тут и возникают временные разницы. А временные они потому, что рано или поздно их не будет.

Таких разниц бывает две.

Первая - вычитаемая. Она появляется, когда прибыль в бухучете меньше, чем в учете налоговом. Например, по данным бухучета на основные средства ежемесячно начисляют амортизацию на 300 руб., а по данным налогового - только 100. Разница - 200 руб. (300 - 100).

В результате налог на прибыль нужно доначислить. Для этого временную разницу надо умножить на ставку налога. Полученная сумма называется "отложенный налоговый актив". Это и будет сумма доначисления. Отражают этот актив на счете 09.

Пример. По данным бухучета за 2008 г. торговая фирма ЗАО "Актив" начислила на основные средства амортизацию в сумме 300 000 руб. При налогообложении прибыли амортизация учитывается лишь в сумме 100 000 руб. Для упрощения примера предположим, что других затрат у фирмы не было.

Выручка "Актива" составила 600 000 руб. (без НДС). Вычитаемая разница - 200 000 руб. (300 000 - 100 000).

Бухгалтер сделал записи:

Дебет 62 Кредит 90-1

- 600 000 руб. - отражена выручка;

Дебет 44, субсчет "Расходы в пределах норм"

Кредит 02

- 100 000 руб. - отражены расходы, которые уменьшают облагаемую прибыль;

Дебет 44, субсчет "Вычитаемые разницы"

Кредит 02

- 200 000 руб. - отражены расходы, которые не уменьшают облагаемую прибыль;

Дебет 90-2

Кредит 44, субсчет "Расходы в пределах норм"

- 100 000 руб. - списаны расходы;

Дебет 90-2

Кредит 44, субсчет "Вычитаемые разницы"

- 200 000 руб. - списаны расходы;
Дебет 90-9 Кредит 99
- 300 000 руб. (600 000 - 100 000 - 200 000) - отражен финансовый результат;
Дебет 99, субсчет "Налог на прибыль"
Кредит 68, субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"
- 72 000 руб. (300 000 руб. x 24%) - начислен налог на прибыль по данным бухучета;
Дебет 09
Кредит 68, субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"
- 48 000 руб. (200 000 руб. x 24%) - доначислен налог на прибыль (или отражен отложенный налоговый актив).

Обратите внимание: если в балансе указывают дебетовое сальдо по этому счету на конец отчетного периода, то в Отчете о прибылях и убытках нужно отразить обороты по нему. Так, в строке 141 Отчета покажите оборот по дебету этого счета за вычетом кредитовых оборотов.

Пример. В июле 2008 г. ООО "Пассив" продало станок. Убыток от продажи как в бухгалтерском, так и в налоговом учете составил 18 000 руб.

На момент продажи оставшийся срок службы станка составил 12 месяцев. В бухгалтерском учете эта сумма относится на финансовые результаты единовременно (то есть в июле). В налоговом учете убыток нужно равномерно включать в расходы в течение оставшегося срока службы основного средства (п. 3 ст. 268 НК РФ).

Таким образом, при продаже основного средства в учете фирмы образовалась вычитаемая временная разница в сумме 18 000 руб. С нее бухгалтер сформировал отложенный налоговый актив:

Дебет 09
Кредит 68, субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"
- 4320 руб. (18 000 руб. x 24%) - отражена сумма отложенного налогового актива.

Начиная с августа 2008 г. в налоговом учете бухгалтер "Пассива" должен ежемесячно включать в состав расходов 1500 руб. (18 000 руб. : 12 мес.). Одновременно нужно уменьшать отложенный налоговый актив:

Дебет 68, субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"
Кредит 09
- 360 руб. (1500 руб. x 24%) - частично погашен отложенный налоговый актив.

Кредитовый оборот по счету 09 с августа по декабрь 2008 г. составил 1800 руб. (360 руб. x 5 мес.).

Разница между оборотом по дебету и кредиту счета 09 равна 2520 руб. (4320 - 1800). Ее бухгалтер указал по строке 141 формы N 2 Отчета по итогам 2008 г.

Если кредитовый оборот по счету 09 превысит дебетовый, то показатель строки 141 "Отложенные налоговые активы" будет отрицательным. В такой ситуации его нужно вписать в Отчет о прибылях и убытках в круглых скобках. При расчете чистой прибыли он будет учитываться со знаком "минус".

Пример. ЗАО "Актив" рассчитывает налог на прибыль кассовым методом, а бухгалтерский учет ведет по методу начисления. В сентябре 2008 г. фирма получила от поставщика и списала в производство материалы на сумму 50 000 руб. Материалы оплачены поставщику не были.

Поскольку "Актив" не перечислил деньги за материалы, учесть их в расходах при расчете налога на прибыль нельзя. В бухгалтерском же учете материалы списывают в обычном порядке.

В результате в учете фирмы образуется вычитаемая временная разница, по которой нужно создать отложенный налоговый актив:

Дебет 09
Кредит 68, субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"
- 12 000 руб. (50 000 руб. x 24%) - отражена сумма отложенного налогового актива.

Кроме того, в 2007 г. фирма получила убыток 90 000 руб., который перенесла на 2008 г., уменьшив налогооблагаемую прибыль.

Поскольку ранее по этому убытку был создан отложенный налоговый актив, в этом году бухгалтер должен его уменьшить:

Дебет 68, субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"
Кредит 09
- 21 600 руб. (90 000 руб. x 24%) - погашен отложенный налоговый актив.

Других операций по счету 09 до конца 2008 г. не было. Таким образом, кредитовый оборот по счету 09 превысил дебетовый на 9600 руб. (21 600 - 12 000). Эту цифру бухгалтер записал по строке 141 формы N 2 Отчета за 2008 г. в круглых скобках.

Если за отчетный период дебетовые и кредитовые обороты по счету 09 равны, то в строке 141 "Отложенные налоговые активы" Отчета о прибылях и убытках поставьте прочерк.

Строка 142 "Отложенные налоговые обязательства"

Эту строку также следует заполнить в соответствии с ПБУ "Расчеты по налогу на прибыль организаций" (ПБУ 18/02).

Обратите внимание: малые предприятия могут поставить в ней прочерк. Выполнять требования ПБУ 18/02 и рассчитывать отложенные налоговые обязательства они не обязаны.

О том, что такое отложенные налоговые обязательства, подробно рассказано при описании строки 515 баланса. Для учета таких обязательств служит счет 77 "Отложенные налоговые обязательства". Однако если в балансе указывают кредитовое сальдо по этому счету на конец года, то в Отчете о прибылях и убытках нужно отразить обороты по нему.

В строке 142 покажите оборот по кредиту этого счета за вычетом дебетовых оборотов.

Если кредитовый оборот по счету 77 превысит дебетовый, то показатель строки 142 "Отложенные налоговые активы" будет отрицательным. Его нужно вписать в Отчет о прибылях и убытках в круглых скобках. При расчете чистой прибыли он будет учитываться со знаком "минус".

Пример. В марте 2008 г. ООО "Пассив" приобрело неисключительные права на антивирусную компьютерную программу. Стоимость прав - 7800 руб. (без НДС). Разработчик программы срок ее использования не ограничил.

Поэтому руководитель фирмы распорядился списывать расходы на покупку программы в течение двух лет.

Поскольку исключительных прав на программу у фирмы нет, бухгалтер должен учесть ее стоимость на счете 97 "Расходы будущих периодов". Для этого он сделал запись:

Дебет 97 Кредит 60

- 7800 руб. - включена стоимость программы в состав расходов будущих периодов.

В налоговом учете стоимость программы можно списать в расходы единовременно (ст. 264 НК РФ).

Из-за расхождений между бухгалтерским и налоговым учетом возникла налогооблагаемая временная разница, по которой нужно сформировать отложенное налоговое обязательство:

Дебет 68, субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

Кредит 77

- 1872 руб. (7800 руб. x 24%) - отражена сумма отложенного налогового обязательства.

Начиная с марта 2008 г. необходимо ежемесячно списывать в бухучете часть стоимости программы:

Дебет 26 (44) Кредит 97

- 325 руб. (7800 руб. : 2 года : 12 мес.) - списана часть расходов будущих периодов.

При этом бухгалтер должен уменьшать сформированное ранее отложенное налоговое обязательство проводкой:

Дебет 77

Кредит 68, субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

- 78 руб. (325 руб. x 24%) - частично погашено отложенное налоговое обязательство.

Дебетовый оборот по счету 77 с марта по декабрь 2008 г. составит 780 руб. (78 руб. x 10 мес.). Разница между оборотом по кредиту и дебету счета 77 составит 1092 руб. (1872 - 780).

Эта сумма указана по строке 142 формы N 2 Отчета за 2008 г. в круглых скобках.

Если же за отчетный период сумма отложенных налоговых обязательств станет меньше, то сумму уменьшения укажите по строке 142 Отчета без скобок.

При расчете чистой прибыли ее учитывают со знаком "плюс".

Пример. К началу 2008 г. на балансе ЗАО "Актив" числилось основное средство. Его остаточная стоимость - 30 000 руб.

По данным бухучета, на начало года оставшийся срок службы этого основного средства равнялся 12 месяцам, и к концу года оно было полностью самортизировано.

В налоговом учете срок службы оборудования истек еще в 2007 г.

Поэтому в 2008 г. амортизация по нему не начислялась.

Из-за расхождений между бухгалтерской и налоговой амортизацией в 2007 г. было сформировано отложенное налоговое обязательство. При начислении амортизации в бухучете это обязательство надо ежемесячно погашать:

Дебет 20 (23, 26, 44...) Кредит 02

- 2500 руб. (30 000 руб. : 12 мес.) - начислена амортизация;

Дебет 77

Кредит 68, субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

- 600 руб. (2500 руб. x 24%) - частично погашено отложенное налоговое обязательство.

К концу 2008 г. оборот по дебету счета 77 составит 7200 руб. (600 руб. x 12 мес.).

Поскольку других операций по этому счету у "Актива" не было, то в форме N 2 отчета за 2008 г. по строке 142 записана сумма 7200 руб. без круглых скобок.

Если за отчетный период кредитовые и дебетовые обороты по счету 77 равны, то в строке 142 "Отложенные налоговые обязательства" Отчета о прибылях и убытках нужно поставить прочерк.

Строка 150 "Текущий налог на прибыль"

Значение этой строки должно совпадать с суммой налога на прибыль, начисленной к уплате в бюджет за 2008 г. и показанной в декларациях. В Отчете о прибылях и убытках эту сумму запишите в круглых скобках.

При начислении налога сделайте запись:

Дебет 99

Кредит 68, субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

- начислен налог на прибыль.

По строке 150 укажите кредитовый оборот по этому субсчету за отчетный период.

Малые предприятия, которые не применяют ПБУ "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" (ПБУ 18/02), могут внести в строку 150 ту сумму налога, которая указана в налоговой декларации. Если же фирма применяет ПБУ 18/02, то заполнить строку 150 нужно по данным бухгалтерского учета. Чтобы посчитать текущий налог, достаточно знать сумму, на которую его надо увеличить и уменьшить. Возьмите бухгалтерскую прибыль и умножьте ее на ставку налога. Затем доначислите налог (то есть увеличьте его сумму на отложенный налоговый актив). После уменьшите полученную сумму на отложенное налоговое обязательство.

Пример. По данным бухгалтерского учета прибыль от продаж ЗАО "Актив" за 2008 г. составила 500 000 руб. Фирма исчисляет налог на прибыль кассовым методом.

При отражении прибыли бухгалтер "Актива" сделал проводку:

Дебет 90-9 Кредит 99

- 500 000 руб. - отражена прибыль от продаж.

Кроме того, по итогам 2008 г. фирма получила следующие показатели:

- представительские расходы в бухгалтерском учете составили 18 000 руб. Сумма расходов, которая учитывается при налогообложении, - 16 000 руб.;

- амортизационные отчисления в бухгалтерском учете составили 3500 руб., а в налоговом - 2000 руб.;

- покупатели не оплатили товары стоимостью 4000 руб.

Результаты деятельности фирмы приведены в таблице:

Вид дохода или расхода	В бухучете, руб.	В налоговом учете, руб.	Разницы, руб.
Представительские расходы	18 000	16 000	2 000 (постоянная разница)
Сумма начисленной амортизации	3 500	2 000	1 500 (вычитаемая разница)
Неоплаченный доход от продаж	4 000	-	4 000 (налогооблагаемая разница)

Бухгалтер "Пассива" сделал проводки:

Дебет 99, субсчет "Условный расход по налогу на прибыль"

Кредит 68, субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

- 120 000 руб. (500 000 руб. x 24%) - начислен условный расход по налогу на прибыль;

Дебет 99, субсчет "Постоянное налоговое обязательство"

Кредит 68, субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

- 480 руб. (2000 руб. x 24%) - отражено постоянное налоговое обязательство по представительским расходам;

Дебет 09

Кредит 68, субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

- 360 руб. ((3500 руб. - 2000 руб.) x 24%) - отражен отложенный налоговый актив по амортизационным отчислениям;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

Кредит 77

- 960 руб. (4000 руб. x 24%) - отражено в учете отложенное налоговое обязательство по дебиторской задолженности.

В итоге налог на прибыль, который отражен по строке 150 формы N 2 за 2008 г., составил:

120 000 руб. + 480 руб. + 360 руб. - 960 руб. = 119 880 руб.

Эта сумма указана в круглых скобках.

Если в налоговом учете фирма получила убыток, то в строке 150 "Текущий налог на прибыль" поставьте прочерк.

Строка 190 "Чистая прибыль (убыток) отчетного года"

```
Строка 190      Строка 140          Строка 141       Строка 142
  "Чистая       "Прибыль          "Отложенные      "Отложенные
  прибыль  =  (убыток) до    +/-   налоговые +/-   налоговые   -
  (убыток)  налогообложения"        активы"       обязательства
  отчетного
    года"

  Строка 150
- "Текущий
  налог на
   прибыль
```

Если вы получили отрицательный результат (убыток) по итогам отчетного года, укажите его по строке 190 Отчета о прибылях и убытках в круглых скобках.

Строка 200 "Постоянные налоговые обязательства (активы)"

Многие затраты фирмы не уменьшают облагаемую прибыль. Например, рекламные, представительские и командировочные расходы сверх норм, установленных Налоговым кодексом.

В бухгалтерском учете таких ограничений нет. Все эти затраты включают в расходы фирмы полностью. Поэтому на практике очень часто складывается ситуация, когда фирма потратила средства и признала их расходами в бухгалтерском учете, но уменьшить на их сумму налогооблагаемую прибыль не может.

В результате налог на прибыль, рассчитанный по данным налогового учета, будет больше, нежели по данным бухгалтерского учета. Сумма такого превышения и называется постоянным налоговым обязательством. Эту сумму укажите в Отчете о прибылях и убытках по строке 200.

Рассчитать ее можно по формуле:

```
Постоянные налоговые обязательства = Постоянные разницы x 24%
            (активы)
```

Величина постоянной разницы равна:

```
Постоянная   Сумма данного вида расходов,     Сумма данного вида
  разница  =     признанная в бухучете    - расходов,  признанная
                                              в налоговом учете
```

Сумму постоянной разницы отразите на том счете, где ведется учет актива или обязательства, по которому она возникла.

Пример. ЗАО "Актив" торгует мебелью. В 2008 г. фирма провела рекламную акцию - розыгрыш призов. Расходы на их приобретение - 59 000 руб. (в том числе НДС - 9000 руб.).

Сумма этих расходов учитывается при налогообложении прибыли в пределах 1% от полученной организацией выручки.

Бухгалтер "Актива" сделал проводки:

Дебет 44, субсчет "Расходы на рекламу"

Кредит 76

- 50 000 руб. (59 000 - 9000) - отражены расходы на рекламу;

Дебет 19 Кредит 76

- 9000 руб. - учтен НДС по рекламным расходам;

Дебет 68 Кредит 19

- 9000 руб. - НДС принят к вычету.

В этом году "Актив" продал мебель на сумму 4 500 000 руб. (без НДС).

Таким образом, он может уменьшить налогооблагаемую прибыль только на 45 000 руб. (4 500 000 руб. x 1%) расходов на рекламные призы.

Оставшиеся 5000 руб. (50 000 - 45 000) составляют постоянные разницы:

Дебет 44, субсчет "Постоянные разницы"

Кредит 44, субсчет "Расходы на рекламу"

- 5000 руб. - отражена постоянная разница по расходам на рекламу.

Обратите внимание: НДС, который приходится на не учитываемые при налогообложении расходы, нельзя принять к вычету.

Он также образует постоянные разницы - 900 руб. (5000 руб. x 18%).

Это выглядит так:

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"

Кредит 19

- 900 руб. - восстановлен НДС, принятый к вычету;
Дебет 91-2 Кредит 19
- 900 руб. - списан НДС по сверхнормативной рекламе;
Дебет 91, субсчет "Постоянные разницы"
Кредит 91-2
- 900 руб. - отражена постоянная разница по НДС со сверхнормативной рекламы.
С суммы постоянных разниц начисляют постоянное налоговое обязательство:
Дебет 99, субсчет "Постоянное налоговое обязательство"
Кредит 68
- начислено постоянное налоговое обязательство.

Пример. Воспользуемся условием предыдущего примера. Допустим, что других постоянных разниц у "Актива" не было.

Тогда по итогам 2008 г. бухгалтер сделает проводку:
Дебет 99, субсчет "Постоянное налоговое обязательство"
Кредит 68
- 1416 руб. ((5000 руб. + 900 руб.) x 24%) - отражено постоянное налоговое обязательство.
В форме N 2 Отчета о прибылях и убытках за 2008 г. по строке 200 бухгалтер укажет сумму - 1416 руб.

Строка "Базовая прибыль (убыток) на акцию"

Эту строку заполняют только акционерные общества.

В ней нужно указать базовую прибыль (убыток) на одну акцию фирмы.

Сначала рассчитайте средневзвешенное количество обыкновенных акций. Для этого количество обыкновенных акций на 1-е число каждого месяца 2008 г. суммируют и делят на количество месяцев.

После этого из чистой прибыли вычтите сумму дивидендов по привилегированным акциям и поделите остаток на средневзвешенное число обыкновенных акций.

Пример. По итогам 2008 г. ОАО "Инвест-Плюс" получило чистую прибыль 500 000 руб. Средневзвешенное количество акций общества за этот год составило 10 000 штук.

В этом году фирма выпустила 1000 привилегированных акций с правом получения дивидендов в сумме 20 руб. на каждую.

Базовая прибыль на 1 акцию составит:
((500 000 руб. - 1000 привил. акц. x 20 руб/акц.) / 10 000 акц.) = 48 руб.
В форме N 2 за 2008 г. по строке "Базовая прибыль (убыток) на акцию" указано 48 руб.

Строка "Разводненная прибыль (убыток) на акцию"

Эту строку также заполняют только акционерные общества.

В ней нужно указать разводненную прибыль (убыток) в расчете на одну акцию фирмы.

Чтобы рассчитать этот показатель, представьте, что все привилегированные акции обменяны на обыкновенные.

Затем чистую прибыль поделите на суммарное количество обыкновенных акций: тех, которые были с самого начала, и тех, что получены в результате конвертации привилегированных акций. Вариант заполнения данной строки рассмотрим на примере.

Пример. По итогам 2008 г. чистая прибыль ОАО "Инвест-Плюс" составила 500 000 руб. Средневзвешенное количество акций общества за этот год - 10 000 штук. В 2008 г. фирма выпустила 1000 привилегированных акций с правом получения дивидендов в сумме 20 руб. на каждую и правом конвертации 1 привилегированной акции в 3 обыкновенные.

Разводненная прибыль на 1 акцию будет равна:
(500 000 руб. : (10 000 акц. + 1000 привил. акц. x 3 акц.)) = 38,46 руб.
В форме N 2 за 2008 г. по строке "Разводненная прибыль (убыток) на акцию" указана сумма 38,46 руб.

Раздел "Расшифровка отдельных прибылей и убытков"

В конце Отчета о прибылях и убытках есть дополнительная таблица.

В ней расшифровывают наиболее значительные виды прочих доходов и расходов. В частности, здесь отдельно указывают:

- штрафы, пени и неустойки за нарушение условий договоров, полученные или уплаченные фирмой;
- прибыли (убытки) прошлых лет, выявленные в отчетном году;
- возмещенные убытки, полученные или уплаченные фирмой;
- отчисления в оценочные резервы (резерв по сомнительным долгам, резерв под обесценение вложений в ценные бумаги, резерв под снижение стоимости материальных ценностей);
- курсовые разницы;
- просроченную дебиторскую и кредиторскую задолженность.

По столбцу 3 этой таблицы покажите сумму полученных в 2008 г. доходов (без НДС), по столбцу 4 - понесенных расходов.

В столбцах 5 и 6 отразите доходы и расходы, полученные фирмой в 2007 г.

Строка "Штрафы, пени и неустойки..."

Заключая договор, фирмы могут предусмотреть уплату неустойки за нарушение его условий (ст. 330 ГК РФ).

Суммы штрафов и пеней, которые вам должны заплатить партнеры (за вычетом НДС), указывают по строке 090 Отчета о прибылях и убытках.

В расшифровке к форме N 2 эти суммы отражают в столбце 3 "Прибыль".

Неустойки за нарушение условий договора включают в состав прочих доходов, только если они признаны должником или подлежат уплате по решению суда. При этом помните, что суммы признанных и присужденных санкций облагаются налогом на прибыль.

Поэтому, прежде чем подавать иск или предъявлять имущественные претензии своим должникам, оцените возможность и сроки получения денег.

Иначе может сложиться ситуация, что должник признает за собой долг (или суд вынесет решение в вашу пользу) и у вашей фирмы сразу же возникнет обязанность заплатить налог на прибыль.

Однако взыскание с должника денег, возможно, будет нереально либо займет слишком много времени.

Например, должник может оказаться неплатежеспособным, может обанкротиться или пропасть.

Суммы штрафов и пеней, которые фирма должна заплатить контрагентам, указывают по строке 100 Отчета о прибылях и убытках.

В расшифровке к форме N 2 эти суммы отражают в столбце 4 "Убыток".

Пример. ЗАО "Актив" занимается оптовой торговлей лечебной косметикой. По договору с ООО "Пассив" фирма обязуется до 15 ноября 2008 г. отгрузить товары на сумму 70 800 руб. По условиям договора за несвоевременное выполнение обязательств стороны должны заплатить пени. Их размер составляет 0,1% от стоимости материалов за каждый день просрочки.

"Актив" отгрузил товары только 19 ноября 2008 г. Следовательно, фирма должна заплатить пени за просрочку поставки на 4 дня (19 - 15). Сумма пеней, начисленных по договору, составит:

4 дн. x 70 800 руб. x 0,1% = 283 руб.

"Пассив" предъявил претензию покупателю и потребовал уплатить пени.

"Актив" в письменной форме согласился перечислить их на расчетный счет "Пассива". Однако "Пассив" тоже нарушил условия договора. Материалы были оплачены только через 35 календарных дней после их отгрузки. Следовательно, "Пассив" должен заплатить пени в таком размере:

(35 дн. - 30 дн.) x 70 800 руб. x 0,1% = 354 руб.

"Актив" предъявил претензию покупателю и потребовал уплатить пени. "Пассив" в письменной форме согласился перечислить их.

"Актив" принял решение заплатить с полученных пеней НДС в бюджет.

Бухгалтер "Актива" сделал в учете такие проводки:

Дебет 91-2

Кредит 76, субсчет "Расчеты по претензиям"

- 283 руб. - отражены признанные "Активом" пени;

Дебет 76, субсчет "Расчеты по претензиям"

Кредит 91-1

- 354 руб. - отражены признанные "Пассивом" за несоблюдение условий договора пени;

Дебет 51

Кредит 76, субсчет "Расчеты по претензиям"

- 354 руб. - получены пени от "Пассива";

Дебет 91-2

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 54 руб. (354 руб. x 18% : 118%) - начислен НДС к уплате в бюджет.

В форме N 2 Отчета за 2008 г. по строке 090 бухгалтер указал сумму причитающихся с "Пассива" пеней - 300 руб. (354 - 54). По строке 100 он отразил пени, признанные "Активом", - 283 руб.

В расшифровке к форме N 2 сумму штрафных санкций нужно показать так:

Показатель		За отчетный период	
наименование	код	прибыль	убыток
1	2	3	4
Штрафы, пени и неустойки, начисленные или по которым получены решения суда (арбитражного суда) об их взыскании...		300	283

Строка "Прибыль (убыток) прошлых лет"

Бухгалтер может обнаружить, что ошибочно занизил или завысил прибыль за прошлый год (например, не учел те или иные расходы или включил в затраты больше, чем нужно).

Исправить эту ошибку можно только в том отчетном году, в котором она выявлена, то есть в 2008-м. Суммы неучтенной в прошлые годы прибыли указывают по строке 090 Отчета о прибылях и убытках.

В расшифровке к форме N 2 эти суммы отражают в столбце 3 "Прибыль".

Суммы не учтенных в прошлые годы затрат указывают по строке 100 Отчета о прибылях и убытках. В расшифровке к форме N 2 эти суммы отражают в столбце 4 "Убыток".

Пример. В бухгалтерской отчетности за 2007 г. бухгалтер ООО "Пассив" обнаружил такие ошибки:

- фирма неправомерно включила в себестоимость продукции затраты, связанные с покупкой основного средства, - 3000 руб.;

- фирма не включила в затраты командировочные расходы на сумму 5000 руб. Эти ошибки бухгалтер выявил в IV квартале 2008 г. В этом же квартале он их исправил. При этом он сделал проводки:

Дебет 01 Кредит 91-1

- 3000 руб. - учтены затраты по приобретению основного средства (компьютера) в его первоначальной стоимости;

Дебет 91-2 Кредит 71

- 5000 руб. - учтены командировочные расходы за предыдущий год.

В форме N 2 Отчета за 2008 г. по строке 090 бухгалтер указал прибыль прошлого года в сумме 3000 руб., а по строке 100 - убыток прошлого года в сумме 5000 руб. В расшифровке к форме N 2 эти суммы нужно отразить так:

Показатель		За отчетный период	
наименование	код	прибыль	убыток
1	2	3	4
Прибыль (убыток) прошлых лет		3000	5000

Строка "Возмещение убытков..."

Если один из партнеров нарушит условия договора, у его контрагента могут возникнуть убытки. Чтобы застраховать себя от этого, фирмы иногда предусматривают в договоре уплату виновной стороной возмещения убытков (ст. 330 ГК РФ).

В бухгалтерском учете сумму возмещения начисляют только после того, как должник согласился ее уплатить или было вынесено соответствующее судебное решение.

Сумму причитающихся фирме компенсаций укажите по строке 090 Отчета о прибылях и убытках. В расшифровке к форме N 2 эти суммы отразите в столбце 3 "Прибыль".

Суммы компенсаций, которые фирма должна заплатить своим контрагентам, укажите по строке 100 Отчета о прибылях и убытках. В расшифровке к форме N 2 эти суммы отразите в столбце 4 "Убыток".

Пример. В 2008 г. ООО "Пассив" выполнило научно-исследовательские работы для ЗАО "Актив". Однако "Актив" выполненные работы не оплатил.

В связи с этим "Пассив" обратился в суд и потребовал оплатить стоимость выполненных работ и возместить ему убытки в сумме 236 000 руб. Суд требования "Пассива" признал правомерными.

Бухгалтер "Пассива" сделал проводки:

Дебет 76, субсчет "Расчеты по претензиям"

Кредит 91-1

- 236 000 руб. - начислена сумма понесенных убытков, присужденных судом;

Дебет 51

Кредит 76, субсчет "Расчеты по претензиям"

- 236 000 руб. - поступила сумма возмещения в счет понесенных убытков.

В форме N 2 Отчета за 2008 г. по строке 090 бухгалтер "Пассива" указал сумму полученного от "Актива" возмещения в размере 236 000 руб.

В расшифровке к форме N 2 Отчета эта сумма отражена так:

Показатель		За отчетный период	
наименование	код	прибыль	убыток
1	2	3	4
Возмещение убытков, причиненных неисполнением или ненадлежащим исполнением обязательств		236 000	-

Строка "Курсовые разницы..."

Деньги в кассе, средства на банковских счетах, денежные и платежные документы, средства в расчетах, краткосрочные и долгосрочные (кроме акций) ценные бумаги и т.д., выраженные в иностранной валюте, необходимо пересчитывать в рубли на дату совершения операции, а также на отчетную дату (п. 7 ПБУ 3/2006). Даты совершения отдельных операций в иностранной валюте для целей бухучета приведены в Приложении к ПБУ 3/2006. Кроме того, деньги в кассе и средства на банковских счетах в иностранной валюте надо пересчитывать по мере изменения курса, если такой пересчет вы предусмотрели в бухгалтерской учетной политике фирмы.

В результате этого в бухгалтерском учете возникают положительные или отрицательные курсовые разницы. Суммы положительных курсовых разниц указывают по строке 090 Отчета о прибылях и убытках. В расшифровке к форме N 2 эти суммы отражают в столбце 3 "Прибыль". Суммы отрицательных курсовых разниц указывают по строке 100 Отчета о прибылях и убытках. В расшифровке к форме N 2 эти суммы отражают в столбце 4 "Убыток".

Пример. В ноябре 2008 г. на валютный счет ЗАО "Актив" поступил аванс от иностранного партнера в размере 40 000 долл. США. Курс доллара, установленный Банком России на день зачисления валюты, был равен 24,3 руб/USD. До конца года других операций по валютному счету не было. На 31 декабря 2008 г. курс составил 24,6 руб/USD.

Бухгалтер "Актива" сделал проводки:

в ноябре 2008 г.:

Дебет 52 Кредит 62

- 972 000 руб. (40 000 USD x 24,3 руб/USD) - на валютный счет поступили деньги от иностранного партнера;

31 декабря 2008 г.:

Дебет 52 Кредит 91-1

- 12 000 руб. (40 000 USD x (24,6 руб/USD - 24,3 руб/USD)) - отражена положительная курсовая разница.

В форме N 2 Отчета за 2008 г. по строке 090 бухгалтер указал положительную курсовую разницу в сумме 12 000 руб. В расшифровке к форме N 2 эта сумма отражена так:

Показатель		За отчетный период	
наименование	код	прибыль	убыток
1	2	3	4
Курсовые разницы по операциям в иностранной валюте		12 000	-

Строка "Отчисления в оценочные резервы"

К оценочным резервам в бухгалтерском учете относят:

- резерв под снижение стоимости материальных ценностей;
- резерв под обесценение вложений в ценные бумаги;
- резерв по сомнительным долгам.

Такие резервы создают, чтобы равномерно включать в расходы убытки от подешевевших материально-производственных запасов и ценных бумаг, а также от списания крупных безнадежных долгов. Суммы отчислений в резерв указывают по строке 100 Отчета о прибылях и убытках. В расшифровке к форме N 2 эти суммы отражают в столбце 4 "Убыток".

Если по итогам 2008 г. резерв не использовали или необходимость в нем отпала, его относят на прочие доходы. Сумму неизрасходованного резерва указывают по строке 090 Отчета о прибылях и убытках. В расшифровке к форме N 2 суммы списанных оценочных резервов не отражают.

Пример. На балансе ЗАО "Актив" по состоянию на 31 декабря 2007 г. числится 20 000 штук облицовочных кирпичей марки "М-150".

Фактическая себестоимость 1 кирпича - 8 руб. Таким образом, фактическая себестоимость партии кирпича марки "М-150" составляет 160 000 руб. (20 000 шт. x 8 руб/шт.).

В течение 2008 г. рыночные цены на кирпич этой марки снижались.

По официальным данным товарно-сырьевой биржи, на 31 декабря 2008 г. рыночная стоимость 1 кирпича марки "М-150" равнялась 5 руб. за штуку. Таким образом, рыночная стоимость партии кирпича марки "М-150" составила 100 000 руб. (20 000 шт. x 5 руб/шт.).

Директор "Актива" решил создать резерв под снижение стоимости кирпича. Бухгалтер сделал проводку:

Дебет 91-2 Кредит 14

- 60 000 руб. (160 000 - 100 000) - создан резерв.

В форме N 2 отчета за 2008 г. по строке 100 бухгалтер указал сумму отчислений в резерв в размере 60 000 руб.

В расшифровке к форме N 2 сумму резерва бухгалтер отразил так:

Показатель		За отчетный период	
наименование	код	прибыль	убыток
1	2	3	4
Отчисления в оценочные резервы		-	60 000

В январе 2009 г. 10 000 штук кирпичей было продано. Поэтому бухгалтер списал сумму относящегося к ним резерва под обесценение материальных ценностей.

При этом он сделал проводку:

Дебет 14 Кредит 91-1

- 30 000 руб. (60 000 руб. : 20 000 шт. x 10 000 шт.) - списана часть резерва по проданным кирпичам.

Строка "Списание дебиторских
и кредиторских задолженностей..."

На балансе фирмы могут числиться просроченные дебиторские и кредиторские задолженности. Их нужно списать, если истек срок исковой давности (три года с того момента, как должник должен был исполнить свои обязательства по договору).

Суммы списанной кредиторской задолженности указывают по строке 090 Отчета о прибылях и убытках. В расшифровке к форме N 2 эти суммы отражают в столбце 3 "Прибыль".

Суммы списанной дебиторской задолженности указывают по строке 100 Отчета. В расшифровке к форме N 2 эти суммы необходимо указать в столбце 4 "убыток".

Пример. В ноябре 2008 г. ООО "Пассив" списало дебиторскую задолженность ЗАО "Актив", так как по ней истек срок исковой давности.

Резерв по сомнительным долгам по этой задолженности не создавался.

Бухгалтер "Пассива" сделал проводки:

Дебет 91-2 Кредит 62

- 100 000 руб. - списана дебиторская задолженность по истечении срока исковой давности;

Дебет 007

- 100 000 руб. - списанный долг учтен за балансом.

В форме N 2 отчета за 2008 г. по строке 100 бухгалтер "Пассива" указал 100 000 руб. В расшифровке к форме N 2 эту сумму он отразил так:

Показатель		За отчетный период	
наименование	код	прибыль	убыток
1	2	3	4
Списание дебиторских и кредиторских задолженностей, по которым истек срок исковой давности		-	100 000

Пример заполнения формы

Все доходы и расходы в Отчете о прибылях и убытках (форма N 2) сгруппированы в порядке, предусмотренном Положениями по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99 и "Расходы организации" ПБУ 10/99.

Чтобы привести бухгалтерский учет финансовых результатов в соответствие с налоговым учетом, в Отчете также указывают отложенные налоговые активы, отложенные налоговые обязательства и сумму начисленного налога на прибыль. Порядок расчета этих показателей изложен в ПБУ "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" (ПБУ 18/02).

Данные текущего и прошлого годов, которые указаны в Отчете, должны быть сопоставимы. Это позволяет проанализировать те или иные показатели фирмы в динамике.

Поэтому в столбце 4 "За аналогичный период предыдущего года" Отчета приводят данные за 2007 г.

Эти данные должны совпадать с показателями, которые отражены в столбце 3 Отчета за предыдущий год.

В столбце 3 "За отчетный период" Отчета показывают данные на конец отчетного периода, то есть на 31 декабря 2008 г.

Отчет о прибылях и убытках должен быть подписан руководителем и главным бухгалтером фирмы.

Руководитель фирмы может лично вести бухгалтерию. В этой ситуации достаточно лишь его подписи.

Порядок заполнения Отчета о прибылях и убытках (форма N 2) покажем на условных цифрах.

Пример. Общество с ограниченной ответственностью "Пассив" занимается производством.

В 2008 г. "Пассив" продал продукцию собственного производства на сумму 1 180 000 руб. (в том числе НДС - 180 000 руб.).

Выручка от реализации продукции собственного производства за 2007 г. составила 472 000 руб. (в том числе НДС - 72 000 руб.).

По строке 010 "Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг..." формы N 2 указывают следующие суммы:

- в столбце 3 - 1 000 000 руб. (1 180 000 - 180 000);
- в столбце 4 - 400 000 руб. (472 000 - 72 000).

Себестоимость продукции, проданной в 2008 г., составила 800 000 руб.

Себестоимость продукции, проданной в 2007 г., составила 320 000 руб.

По строке 020 "Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг" формы N 2 указывают следующие суммы:

- в столбце 3 - 800 000 руб.;
- в столбце 4 - 320 000 руб.

Чтобы рассчитать валовую прибыль "Пассива", из общей суммы выручки от продажи продукции бухгалтер вычел себестоимость проданной продукции.

По строке 029 "Валовая прибыль" формы N 2 укажите следующие суммы:

- в столбце 3 - 200 000 руб. (1 000 000 - 800 000);
- в столбце 4 - 80 000 руб. (400 000 - 320 000).

Общая сумма расходов, связанных со сбытом продукции, в 2008 г. составила 20 000 руб.

В эту сумму вошли расходы на рекламу и расходы по доставке продукции покупателям.

Общая сумма расходов, связанных со сбытом продукции, в 2007 г. составила 8000 руб.

По строке 030 "Коммерческие расходы" формы N 2 указывают следующие суммы:

- в столбце 3 - 20 000 руб.;
- в столбце 4 - 8000 руб.

Общая сумма общехозяйственных расходов за 2008 г. составила 60 000 руб. Общая сумма общехозяйственных расходов за 2007 г. - 24 000 руб.

По строке 040 "Управленческие расходы" формы N 2 указывают следующие суммы:

- в столбце 3 - 60 000 руб.;
- в столбце 4 - 24 000 руб.

Чтобы определить прибыль (убыток) от продаж, из выручки от продажи товаров (продукции, работ, услуг) (строка 010) бухгалтер вычел расходы фирмы.

По строке 050 "Прибыль (убыток) от продаж" формы N 2 указывают следующие суммы:

- в столбце 3 - 120 000 руб. (1 000 000 - 800 000 - 20 000 - 60 000);
- в столбце 4 - 48 000 руб. (400 000 - 320 000 - 8000 - 24 000).

В 2008 г. банк начислил "Пассиву" проценты за пользование деньгами, находящимися на расчетном счете фирмы.

Сумма процентов составила 10 000 руб. Общая сумма процентов, начисленных банком за 2007 г., составила 4000 руб.

По строке 060 "Проценты к получению" формы N 2 указаны следующие суммы:

- в столбце 3 - 10 000 руб.;
- в столбце 4 - 4000 руб.

Общая сумма процентов, которые "Пассив" уплатил по выпущенным облигациям, за 2007 г. составила 20 000 руб.

Общая сумма процентов по облигациям, которую фирма уплатила в 2007 г., составила 8000 руб.

По строке 070 "Проценты к уплате" формы N 2 указывают следующие суммы:

- в столбце 3 - 20 000 руб.;
- в столбце 4 - 8000 руб.

Доходов от участия в уставных капиталах "Пассив" в 2007 и 2008 гг. не получал. Поэтому строку 080 "Доходы от участия в других организациях" бухгалтер прочеркнул.

Общая сумма доходов, полученных от сдачи помещений в аренду, за 2008 г. составила 59 000 руб. (в том числе НДС - 9000 руб.).

При этом сдача имущества в аренду не является обычным видом деятельности фирмы.

Также в 2008 г. ООО "Пассив" реализовало материалы. Сумма, полученная от продажи материалов, составила 35 400 руб. (в том числе НДС - 5400 руб.).

Общая сумма положительных курсовых разниц, образовавшихся в учете "Пассива" в 2008 г., равна 110 000 руб.

Из них положительные курсовые разницы, которые возникли при расчетах с покупателями, составили 100 000 руб. (без НДС).

За 2007 г. доходы от сдачи помещений в аренду составили 23 600 руб. (в том числе НДС - 3600 руб.).

Также в 2008 г. ООО "Пассив" продало исключительное право на объект нематериальных активов (селекционное достижение). Сумма, полученная от продажи прав, составила 14 160 руб. (в том числе НДС - 2160 руб.). Общая сумма положительных курсовых разниц, образовавшихся в учете "Пассива" в 2008 г., равна 44 000 руб.

Из них положительные курсовые разницы, которые возникли при расчетах с покупателями, составили 40 000 руб. (без НДС).

В 2008 г. на складе "Пассива" произошел пожар, в результате которого было уничтожено оборудование. В процессе демонтажа списанных ценностей оприходованы детали по цене возможного использования на сумму 5000 руб. Факт пожара подтвержден Государственной противопожарной службой.

В 2007 г. чрезвычайных обстоятельств в хозяйственной деятельности "Пассива" не было.

В связи с этим активы ООО не списывало и материальные ценности от их списания не приходовало.

По строке 090 "Прочие доходы" формы N 2 бухгалтер указал следующие суммы:

- в столбце 3 - 195 000 руб. (59 000 - 9000 + 35 400 - 5400 + 110 000 + 5000);
- в столбце 4 - 76 000 руб. (23 600 - 3600 + 14 160 - 2160 + 44 000).

Общая сумма расходов, связанных со сдачей помещения в аренду, за 2008 г. составила 2000 руб., фактическая себестоимость проданных материалов - 20 000 руб.

Общая сумма налога на имущество, уплаченная "Пассивом" в 2008 г., составила 20 000 руб.

Первоначальная стоимость нематериального актива, проданного в 2007 г., составила 8000 руб. (амортизация по этому объекту нематериальных активов не начислялась). Сумма расходов, связанных со сдачей помещений в аренду, в 2007 г. составила 4000 руб., а общая сумма налога на имущество - 10 000 руб.

В 2008 г. в соответствии с решением арбитражного суда предприятие заплатило неустойку за несвоевременную оплату материалов. Сумма неустойки составила 6000 руб. Общая сумма неустоек, уплаченных в соответствии с решениями суда, в 2008 г. составила 2000 руб. Из-за пожара в 2008 г. на складе "Пассива" было уничтожено оборудование стоимостью 50 000 руб. Факт пожара подтвержден Государственной противопожарной службой.

По строке 100 "Прочие расходы" формы N 2 бухгалтер указал следующие суммы:

- в столбце 3 - 98 000 руб. (2000 + 20 000 + 20 000 + 6000 + 50 000);

в столбце 4 - 24 000 руб. (8000 + 4000 + 10 000 + 2000).

Прибыль до налогообложения составит:

в 2008 г.:

120 000 + 10 000 - 20 000 + 195 000 - 98 000 = 207 000 руб.;

в 2007 г.:

48 000 + 4000 - 8000+ 76 000 - 24 000 = 96 000 руб.

По строке 140 "Прибыль (убыток) до налогообложения" бухгалтер указал:

- в столбце 3 - 207 000 руб;
- в столбце 4 - 96 000 руб.

Сумма отложенных налоговых активов фирмы (строка 141) составила:

- за 2008 г. - 10 000 руб. (столбец 3);
- за 2007 г. - 4000 руб. (столбец 4).

Сумма отложенных налоговых обязательств фирмы (строка 142) составила:

- за отчетный год - 1800 руб. (столбец 3);
- за предыдущий год - 600 руб. (столбец 4).

Эти суммы нужно указать в круглых скобках.

Налог на прибыль, начисленный за 2008 г., составил 59 440 руб., за 2007 г. - 27 080 руб.

По строке 150 "Текущий налог на прибыль" бухгалтер указал:

- в столбце 3 - 59 440 руб.;
- в столбце 4 - 27 080 руб.

Чистая прибыль фирмы за 2008 г. составила:

207 000 - 51 240 = 155 760 руб.

Чистая прибыль фирмы за 2007 г. составила:

96 000 - 23 680 = 72 320 руб.

По строке 190 "Чистая прибыль (убыток) отчетного периода" бухгалтер указал:

- в столбце 3 - 155 760 руб.;
- в столбце 4 - 72 320 руб.

Сумма постоянных налоговых обязательств фирмы (строка 200) составила:

- в 2008 г. - 1560 руб. (столбец 3);
- в 2007 г. - 640 руб. (столбец 4).

Расшифровку отдельных прибылей и убытков бухгалтер заполнил так.

По строке "Штрафы, пени и неустойки, признанные или по которым получены решения суда (арбитражного суда) об их взыскании" нужно отразить суммы:

- в столбце 4 - 6000 руб.;
- в столбце 6 - 2000 руб.

По строке "Курсовые разницы по операциям в иностранной валюте" расшифровки отдельных прибылей и убытков бухгалтер указал следующие суммы:

- в столбце 3 - 110 000 руб.;
- в столбце 5 - 44 000 руб.

Форма N 2 за 2008 г. будет заполнена так:

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	1 000 000	400 000
Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг	020	(800 000)	(320 000)
Валовая прибыль	029	200 000	80 000
Коммерческие расходы	030	(20 000)	(8 000)
Управленческие расходы	040	(60 000)	(24 000)
Прибыль (убыток) от продаж	050	120 000	48 000
Прочие доходы и расходы Проценты к получению	060	10 000	4 000
Проценты к уплате	070	(20 000)	(8 000)
Доходы от участия в других организациях	080	-	-
Прочие доходы	090	195 000	76 000
Прочие расходы	100	(98 000)	(24 000)
Прибыль (убыток) до налогообложения	140	207 000	96 000
Отложенные налоговые активы	141	10 000	4 000
Отложенные налоговые обязательства	142	(1 800)	(600)
Текущий налог на прибыль	150	(59 440)	(27 080)
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	190	155 760	72 320
СПРАВОЧНО. Постоянные налоговые обязательства (активы)	200	1 560	640
Базовая прибыль (убыток) на акцию		-	-
Разводненная прибыль (убыток) на акцию		-	-

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		-	6 000	-	2 000
Прибыль (убыток) прошлых лет		-	-	-	-
Возмещение убытков, причиненных неисполнением или ненадлежащим исполнением обязательств		-	-	-	-
Курсовые разницы по операциям в иностранной валюте		110 000	-	44 000	-
Отчисления в оценочные резервы		X	-	X	-
Списание дебиторских и кредиторских задолженностей, по которым истек срок исковой давности		-	-	-	-

ОТЧЕТ ОБ ИЗМЕНЕНИЯХ КАПИТАЛА (ФОРМА N 3)

Раздел I. Изменения капитала

Раздел I посвящен изменениям капитала фирмы. В нем отразите данные об уставном, добавочном и резервном капитале, а также сумму нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Данные в форме укажите не только за отчетный, но и за два предыдущих года. Например, при заполнении Отчета за 2008 г. фирма приводит еще и соответствующую информацию за 2006 и 2007 гг.

Это нужно для того, чтобы показатели текущего и прошлых годов в Отчете были сопоставимы, что позволит проанализировать их значения в динамике. Если в 2008 г. учетная политика фирмы существенно не менялась, то показатели за отчетный год (строка 100) формы N 3 совпадут с цифрами Отчета об изменениях капитала за 2007 г.

Если в отчетном периоде учетная политика менялась, то переписывать в новую форму N 3 данные из прошлогоднего Отчета нельзя. Их надо скорректировать. А причины несовпадений показателей за прошлый год с показателями, указанными в Отчете за этот год, нужно объяснить в пояснительной записке. О том, как составить пояснительную записку, подробно написано на с. 286.

Столбец 3 "Уставный капитал"

В строке "Остаток на 31 декабря года, предшествующего предыдущему" укажите сумму уставного капитала на 31 декабря 2006 г. (сальдо по кредиту счета 80 "Уставный капитал" на эту дату).

В строке "Остаток на 1 января предыдущего года" отразите сумму уставного капитала на 1 января 2007 г. (сальдо по кредиту счета 80 "Уставный капитал" на эту дату).

Если в течение 2007 г. уставный капитал был увеличен, то сумму увеличения укажите в строке "Увеличение величины капитала за счет...". Уставный капитал может быть увеличен в результате:

- дополнительного выпуска акций;
- увеличения номинальной стоимости акций;
- реорганизации юридического лица.

Сумму увеличения уставного капитала отразите по соответствующим строкам формы (строки "Дополнительного выпуска акций", "Увеличения номинальной стоимости акций" и "Реорганизации юридического лица"). Если ваш капитал вырос за счет другого источника, укажите его во вписываемой строке.

Таким образом укажите здесь кредитовый оборот счета 80 "Уставный капитал" за 2007 г.

Если в течение 2007 г. уставный капитал уменьшился, то сумму уменьшения отразите в строке "Уменьшение величины капитала за счет...". При этом раскройте, за счет чего произошло такое уменьшение. Оно возможно в следующих случаях:

- уменьшения вкладов или номинальной стоимости акций;
- аннулирования акционерным обществом собственных акций;
- реорганизации фирмы.

Для этого предусмотрены соответствующие строки формы N 3. Здесь также есть свободная строка, в которой вы можете назвать причину уменьшения уставного капитала.

Таким образом укажите здесь дебетовый оборот счета 80 "Уставный капитал" за 2007 г.

По строке "Остаток на 31 декабря предыдущего года" укажите кредитовое сальдо счета 80 "Уставный капитал" на 31 декабря 2007 г.

Затем отразите в форме увеличение уставного капитала в 2008 г. (строка "Увеличение величины капитала за счет..."). Это делается аналогично 2007 г. Таким образом здесь отразите кредитовый оборот счета 80 "Уставный капитал" за 2008 г.

Если в течение 2008 г. уставный капитал был уменьшен, то отразите сумму уменьшения в строке "Уменьшение величины капитала за счет...". Для этого выберите нужную строку: "Уменьшения номинала акций", "Уменьшения количества акций" или "Реорганизации юридического лица". Можете указать иную причину уменьшения своего уставного капитала.

Итак, здесь укажите дебетовый оборот счета 80 "Уставный капитал" за 2008 г.

По строке "Остаток на 31 декабря отчетного года" впишите остаток по счету 80 по состоянию на 31 декабря 2008 г.

Столбец 4 "Добавочный капитал"

Здесь укажите данные о движении добавочного капитала фирмы. Он, например, образуется в результате переоценки основных средств. Заполните столбец на основании данных по счету 83 "Добавочный капитал".

Вначале приведите размер добавочного капитала на конец 2006 г.

Затем по строке "Результат от переоценки объектов основных средств" укажите сумму увеличения или уменьшения добавочного капитала после переоценки основных средств. Если добавочный капитал увеличился по другим причинам (например, если фирма получила эмиссионный доход), укажите это в форме по вписываемой строке.

Итоговый размер капитала (уже с учетом переоценки) запишите в строке "Остаток на 1 января предыдущего года".

Строку "Результат от пересчета иностранных валют" заполните, если в 2007 г. учредители сделали взнос в уставный капитал в иностранной валюте. Отразите здесь положительные (увеличивающие добавочный капитал) или отрицательные (уменьшающие добавочный капитал) курсовые разницы.

Сумму добавочного капитала фирмы на конец прошлого года запишите в строке "Остаток на 31 декабря предыдущего года". Впишите сюда кредитовый остаток по счету 83 "Добавочный капитал" на эту дату.

В следующей строке "Результат от переоценки объектов основных средств" покажите сумму увеличения (уменьшения) добавочного капитала от переоценки основных средств, проведенной на 1 января 2008 г.

Если в результате переоценки добавочный капитал уменьшился, то сумму уменьшения запишите в круглых скобках.

Отметим, что переоценка основных средств влияет на сумму добавочного капитала только в двух случаях:

- если в результате стоимость такого имущества увеличилась (произошла дооценка);
- если уценено основное средство, которое ранее было дооценено.

В строке 100 "Остаток на 1 января отчетного года" запишите остаток по счету 83 на эту дату. Обратите внимание, что здесь надо привести данные с учетом переоценки основных средств, проведенной в конце 2007 г.

Следующую строку "Результат от пересчета иностранных валют" заполните в случае, если в отчетном году в уставный капитал внесена иностранная валюта. Сделайте это аналогично разделу за предшествующий год.

Размер добавочного капитала на конец отчетного периода отразите в итоговой строке 140 "Остаток на 31 декабря отчетного года". Это сальдо по счету 83 "Добавочный капитал" на конец 2008 г.

Столбец 5 "Резервный капитал"

Резервный капитал фирмы формируют за счет нераспределенной прибыли. Так обязаны делать все акционерные общества.

При этом размер резервного капитала должен быть не менее 5 процентов величины уставного капитала (п. 1 ст. 35 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. N 208-ФЗ "Об акционерных обществах").

Это означает, что уставом акционерного общества можно предусмотреть резервный капитал и в большей сумме.

Фирмы, зарегистрированные как ООО, не обязаны создавать резервный фонд (Федеральный закон от 8 февраля 1998 г. N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью"). Но по желанию учредителей, закрепленному в уставе и учетной политике, такие фирмы тоже могут создавать резервный фонд.

Резервный фонд также могут создавать кооперативы и унитарные предприятия на условиях, установленных уставом. А в некоммерческих организациях это не предусмотрено.

Для учета резервного капитала служит одноименный счет 82. Для заполнения столбца 5 "Резервный капитал" формы N 3 используйте данные об операциях по этому счету.

Сведения об изменении резервного капитала в Отчете также приводятся за два года (2007-й и 2008-й) и отражаются аналогично уставному и добавочному капиталу.

Столбец 6 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)"

Здесь укажите данные о движении нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) фирмы, которая формируется после уплаты налога на прибыль и отчислений в резервный капитал.

Для заполнения этого столбца используйте данные по счету 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

Если в течение 2007 и 2008 гг. на фирме менялась учетная политика, это должно было отразиться на величине нераспределенной прибыли. Например, фирма перешла с кассового метода учета доходов и расходов на метод начисления. В результате должны измениться выручка от реализации и прочие доходы, расходы и сумма налога на прибыль. Как следствие, изменится и чистая прибыль фирмы.

Корректировку ее суммы покажите в строке "Изменение учетной политики" за соответствующий год.

По строке "Результат от переоценки объектов основных средств" покажите уменьшение нераспределенной прибыли за счет уценки основных средств. При этом сумму запишите в круглых скобках.

В ходе переоценки можно уменьшить стоимость ранее дооцененных объектов основных средств. Тогда сумма уценки в пределах предыдущей дооценки уменьшит добавочный капитал фирмы (счет 83 "Добавочный капитал"). А превышение суммы уценки над суммой дооценки отнесите в дебет счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

Сумму нераспределенной прибыли с учетом результатов переоценки основных средств укажите в строке "Чистая прибыль".

В Отчете приведите только два основных направления расходования чистой прибыли: дивиденды участникам (учредителям) и отчисления в резервный фонд.

Эти суммы отразите в соответствующих строках формы N 3.

В итоговой строке 140 "Остаток на 31 декабря отчетного года" покажите кредитовое сальдо по счету 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" на конец 2008 г.

Столбец 7 "Итого"

Этот столбец раздела является расчетным. Чтобы его заполнить, суммируйте данные столбцов 3 "Уставный капитал", 4 "Добавочный капитал", 5 "Резервный капитал" и 6 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

Раздел II. Резервы

Во втором разделе приведите данные о созданных фирмой резервах. Одни виды резервов вы обязаны создавать по закону, другие организации могут формировать по собственному желанию.

В любом случае резервы нужно показать в движении. Для этого приведите данные об остатке резервов на начало года, их пополнении и использовании в течение года, остатке на конец года.

"Резервы, образованные в соответствии..."

Подраздел "Резервы, образованные в соответствии с законодательством" заполняют только акционерные общества. В настоящее время закон требует от них сформировать только резервный капитал.

Он должен достичь не менее 5 процентов от уставного капитала.

Акционерные общества обязаны ежегодно отчислять в этот фонд не менее 5 процентов своей чистой прибыли. Отчисления прекращаются, когда фонд достигает установленного уставом размера.

Если же резервный фонд решило образовать общество с ограниченной ответственностью, то данные по нему укажите в подразделе "Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами" формы N 3.

Резервный капитал (фонд) создается за счет нераспределенной прибыли и отражается в бухучете проводкой:

Дебет 84 Кредит 82

- часть нераспределенной прибыли направлена на формирование резервного капитала.

Кредитовое сальдо по счету 82 на начало отчетного года запишите в столбец 3 "Остаток". В столбцах 4 "Поступило" и 5 "Использовано" отразите, соответственно, кредитовый и дебетовый обороты по счету 82. Причем данные нужно привести не только за 2008, но и за 2007 г.

Величину резервного капитала на конец отчетного года запишите в столбце 6 "Остаток". Здесь укажите кредитовое сальдо по счету 82 на конец 2008 г.

"Оценочные резервы"

Если фирма в отчетном году создавала резервы по сомнительным долгам, под обесценение финансовых вложений и др., то покажите их в этом подразделе. Причем данные об изменениях созданных резервов нужно показать по каждому из них в отдельности. Сомнительным долгом считается любая задолженность, возникшая в связи с реализацией товаров, выполнением работ, оказанием услуг, не погашенная в срок, который установлен договором, и не обеспеченная гарантиями (залогом, поручительством или банковской гарантией).

Резервы по сомнительным долгам создаются для уточнения оценки дебиторской задолженности фирмы (в активе баланса дебиторская задолженность отражается за вычетом сумм созданных резервов).

Налоговый кодекс предъявляет к созданию резерва по сомнительным долгам дополнительные требования:

1. Создавать резерв могут только фирмы, которые определяют выручку от реализации для целей налогообложения по методу начисления.

2. Резерв создают только по задолженности, которая связана с расчетами по оплате товаров (работ, услуг).

3. Сумма резерва зависит от срока возникновения обязательства. На полную сумму резерв создается только по тем долгам, которые просрочены более чем на 90 календарных дней. Если долг просрочен на период от 45 до 90 календарных дней, резерв составит только 50 процентов от суммы задолженности. Если же срок задолженности не превышает 45 календарных дней, резерв вообще не создается (ст. 266 НК РФ).

4. Общая сумма резервов по сомнительным долгам не может превышать 10 процентов выручки от продаж, полученной за отчетный период: I квартал, полугодие, 9 месяцев, год.

Резервы по сомнительным долгам создают по итогам инвентаризации дебиторской задолженности. Суммы отчислений в резервы включаются в состав прочих расходов в последний день года.

Очевидно, что в бухгалтерском и налоговом учете для создания резервов по сомнительным долгам предусмотрены разные требования. Поэтому, чтобы облегчить себе работу, лучше создавать резервы по правилам Налогового кодекса. Такой порядок закрепите в бухгалтерской учетной политике фирмы.

Создание резерва отразите проводкой:

Дебет 91-2 Кредит 63

- создан резерв по сомнительным долгам.

Списать сомнительную задолженность можно, если она нереальна для взыскания, в том числе если по ней истек срок исковой давности. Списание нереальной для взыскания задолженности за счет резерва в учете отразите так:

Дебет 63 Кредит 62 (76...)

- нереальный для взыскания долг списан за счет созданного ранее резерва.

Одновременно сумму списанного долга отнесите на забалансовый счет 007 "Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов". Эта задолженность должна числиться там в течение пяти лет, чтобы можно было восстановить сумму долга на случай изменения платежеспособности дебитора.

Резервы под обесценение финансовых вложений показывают в графе 1 одной из строк подраздела "Оценочные резервы". В графе 3 указывается остаток резерва на начало года, равный кредитовому сальдо по счету 59.

Сумму созданного резерва включают в состав прочих расходов фирмы.

В учете это отражают проводкой:

Дебет 91-2 Кредит 59

- создан резерв под обесценение финансовых вложений.

Сумма резервов под обесценение финансовых вложений налогооблагаемую прибыль фирмы не уменьшает.

Резервы под снижение стоимости материальных ценностей предназначены для уточнения их оценки как средств в обороте (в активе баланса стоимость этих материальных ценностей отражают за вычетом сумм резервов). Резерв создают, если текущая рыночная стоимость материальных ценностей оказалась ниже их фактической себестоимости.

Обратите внимание: резерв не создают по сырью, материалам и другим материально-производственным запасам, если на отчетную дату текущая рыночная стоимость изготовленной из них продукции (выполненных работ, оказанных услуг) больше ее фактической себестоимости (п. 20 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов).

Сумму созданного резерва в учете отразите проводкой:

Дебет 91-2 Кредит 14

- создан резерв под снижение стоимости материальных ценностей.

Если в следующий за отчетным период текущая стоимость материально-производственных запасов увеличилась, то сделайте проводку:

Дебет 14 Кредит 91-1

- списана сумма резерва по материально-производственным запасам, рыночная стоимость которых увеличилась.

По мере того как материально-производственные запасы, по которым создан резерв, будут переданы в эксплуатацию или проданы, начисленный резерв спишите на увеличение финансовых результатов:

Дебет 14 Кредит 91-1

- списана сумма ранее созданного резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

В столбцах 3 - 6 Отчета об изменениях капитала отразите сальдо резервов на начало отчетного года, их поступление и использование за год, сальдо на конец года.

Для заполнения этого подраздела формы N 3 используйте данные по счетам: 14 "Резервы под снижение стоимости материальных ценностей", 59 "Резервы под обесценение финансовых вложений" и 63 "Резервы по сомнительным долгам". Как и прежде, укажите в Отчете все показатели за два года - 2007 и 2008.

В столбце 3 отразите величину резерва на начало 2008 г. Для этого используйте кредитовое сальдо по счетам 14, 59, 63. Суммы, направленные на создание резерва в течение года, запишите в столбце 4, используя оборот по кредиту счетов 14, 59, 63.

В столбце 5 укажите сумму резерва, которую израсходовали в 2008 г. на покрытие соответствующих расходов. Сюда впишите данные дебетового оборота по счетам 14, 59, 63.

Размер резерва на конец 2008 г. укажите в столбце 6. Он равен кредитовому сальдо по счетам 14, 59, 63 на конец 2008 г.

"Резервы предстоящих расходов"

Для покрытия предстоящих затрат фирмы могут создавать резервы, в частности:

- на оплату очередных и других отпусков работникам;
- на ежегодную выплату вознаграждения за выслугу лет;
- на подготовительные работы в связи с сезонным характером производства;
- на ремонт основных средств;
- на гарантийное обслуживание проданного оборудования и др.

Такие резервы учитывают на счете 96 "Резервы предстоящих расходов". Он обобщает информацию о состоянии и движении сумм, зарезервированных для равномерного включения расходов в затраты на производство и продажу.

Резервирование тех или иных сумм отразите по кредиту счета 96 "Резервы предстоящих расходов" в корреспонденции со счетами учета затрат на производство и расходов на продажу.

Для этого сделайте запись:

Дебет 20 (23, 44...) Кредит 96

- создан резерв.

Фактические расходы, по которым был образован резерв, относят в дебет счета 96 "Резервы предстоящих расходов" в корреспонденции со счетами:

- 20 "Основное производство" - на стоимость гарантийного ремонта;

- 23 "Вспомогательные производства" - на стоимость ремонта основных средств, произведенного подразделением фирмы, и др.;

- 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" - на суммы оплаты отпусков работникам и ежегодного вознаграждения за выслугу лет.

Это отразите проводкой:

Дебет 96 Кредит 20 (23, 44, 70...)

- списаны расходы за счет резерва.

Правильность образования и использования резервов периодически (а на конец года - обязательно) проверяется по данным смет, расчетов и т.п. и при необходимости корректируется.

В столбце 3 формы N 3 запишите остаток резерва на 1 января 2008 г. Используйте здесь кредитовое сальдо по счету 96. Суммы, направленные на создание резерва в течение года, отразите в столбце 4. Данные возьмите из кредитового оборота по счету 96.

В столбце 5 укажите сумму резерва, которую израсходовали в этом году на покрытие тех или иных расходов. Сюда впишите оборот по дебету счета 96. Размер резерва на конец отчетного периода укажите в столбце 6. Он равен кредитовому сальдо по счету 96 на конец 2008 г.

"Справки"

Частью Отчета об изменениях капитала является справочный раздел. В нем укажите данные о стоимости чистых активов фирмы и средствах целевого финансирования.

Чистые активы определяют вычитанием из суммы всех активов фирмы величины ее обязательств. Иными словами, чистые активы - это стоимость оборотных и внеоборотных активов предприятия, обеспеченных собственными средствами.

Как рассчитать чистые активы, разъяснено в Приказе Минфина России и Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг от 29 января 2003 г. N 10н/03-6/пз "Об утверждении Порядка оценки стоимости чистых активов акционерных обществ".

Помимо заполнения формы N 3 величина чистых активов нужна также при расчете:

- изменений уставного капитала;

- расчетной цены акции.

Дело в том, что уставный капитал фирмы не может быть меньше стоимости ее чистых активов. Это касается и акционерных обществ, и обществ с ограниченной ответственностью.

Если величина чистых активов по итогам 2008 г. оказалась меньше уставного капитала, его нужно уменьшить до величины чистых активов.

Причем сделать это можно только после уведомления всех кредиторов. Если в результате уменьшения уставный капитал окажется меньше минимального, фирма должна быть ликвидирована.

Напомним, что минимальный размер уставного капитала составляет для открытых акционерных обществ 100 000 руб., а для обществ с ограниченной ответственностью и закрытых акционерных обществ - 10 000 руб.

Величину чистых активов на начало и конец 2008 г. проставьте в строке 200. Если сумма окажется отрицательной, возьмите ее в скобки.

Если ваша фирма в отчетном или предыдущем году получала деньги из бюджета либо внебюджетных фондов, то это нужно отразить в справке.

При заполнении Отчета используйте данные по счету 86 "Целевое финансирование". Информацию приведите по основным направлениям финансирования - на расходы по обычным видам деятельности (строка 210) и на капитальные вложения во внеоборотные активы (строка 220).

Суммы расшифруйте в пустых строках, где укажите, на что предназначаются целевые средства. Например:

- на покупку материалов;

- на покупку основных средств;

- на покупку нематериальных активов;

- на научно-исследовательские разработки и т.п.

Может случиться так, что компания получала средства из бюджета или внебюджетных фондов на другие цели. Скажем, на ликвидацию последствий чрезвычайных обстоятельств. Полученные суммы необходимо отразить в дополнительных строках, которые фирма вводит самостоятельно.

Пример заполнения формы

Покажем порядок заполнения Отчета об изменениях капитала на условных цифрах.

Пример. ООО "Пассив" заполняет форму N 3 за 2008 г.

Раздел I "Изменения капитала".

Столбец 3 "Уставный капитал".

По данным баланса "Пассива" величина уставного капитала на конец 2006 г. равна 360 000 руб. В течение 2007 и 2008 гг. размер уставного капитала не менялся.

Уставный капитал в сумме 360 000 руб. отразите в следующих строках формы N 3:

- "Остаток на 31 декабря года, предшествующего предыдущему";

- "Остаток на 1 января предыдущего года";
- "Остаток на 31 декабря предыдущего года";
- 100 "Остаток на 1 января отчетного года";
- 140 "Остаток на 31 декабря отчетного года".

Во всех остальных строках столбца 3 поставьте прочерк.

Столбец 4 "Добавочный капитал".

Переоценка основных средств в 2006 г. не проводилась. При этом сальдо счета 83 "Добавочный капитал" на начало 2007 г. составляло 80 000 руб.

В 2007 г. по приказу директора "Пассива" проводилась переоценка основных средств. Результаты переоценки были отражены на 1 января 2008 г. Первоначальная стоимость основных средств составила 40 000 руб., сумма начисленной амортизации - 20 000 руб.

Восстановительная стоимость основных средств по документально подтвержденным рыночным ценам составила 50 000 руб.

При переоценке бухгалтер "Пассива":

1) определил коэффициент увеличения стоимости основных средств в результате переоценки:

50 000 руб. : 40 000 руб. = 1,25;

2) рассчитал сумму амортизации по основным средствам после переоценки:

20 000 руб. x 1,25 = 25 000 руб.;

3) нашел разницу в суммах амортизации до и после переоценки:

25 000 руб. - 20 000 руб. = 5000 руб.

Переоценка в учете отражена проводками:

Дебет 01 Кредит 83

- 10 000 руб. (50 000 - 40 000) - отражено увеличение балансовой стоимости основных средств в результате переоценки;

Дебет 83 Кредит 02

- 5000 руб. - доначислена амортизация основных средств после переоценки.

Сумму добавочного капитала в размере 80 000 руб. отразите по строкам:

- "Остаток на 31 декабря года, предшествующего предыдущему";
- "Остаток на 1 января предыдущего года";
- "Остаток на 31 декабря предыдущего года".

Затем по строке "Результат от переоценки основных средств" запишите сумму увеличения добавочного капитала, которое произошло в результате дооценки. Она составит:

10 000 руб. - 5000 руб. = 5000 руб.

Сумма добавочного капитала, сформированного на 1 января 2008 г., равна:

80 000 руб. + 5000 руб. = 85 000 руб.

Эту сумму отразите по строкам:

- "Остаток на 1 января отчетного года";
- "Остаток на 31 декабря отчетного года".

Во всех остальных строках столбца 4 поставьте прочерк.

Столбец 5 "Резервный капитал".

В соответствии с учредительными документами "Пассив" создает резервный фонд, величина которого составляет 50 000 руб. Он формируется путем ежегодных отчислений. По состоянию на 31 декабря 2006 г. и на 1 января 2007 г. резервный фонд составлял 15 000 руб.

Эту сумму укажите по строкам:

- "Остаток на 31 декабря года, предшествующего предыдущему";
- "Остаток на 1 января предыдущего года".

В 2007 г. на формирование резервного фонда была направлена часть нераспределенной прибыли прошлого года. Величина отчислений из прибыли - 3000 руб.

В учете сделана проводка:

Дебет 84 Кредит 82

- 3000 руб. - направлена часть нераспределенной прибыли на формирование резервного фонда.

Эту сумму укажите по строке "Отчисления в резервный фонд".

На 31 декабря 2007 г. размер резервного фонда составил:

15 000 руб. + 3000 руб. = 18 000 руб.

Эту сумму впишите по строкам:

- "Остаток на 31 декабря предыдущего года";
- "Остаток на 1 января отчетного года".

В 2008 (отчетном) году на формирование резервного фонда была направлена часть нераспределенной прибыли 2007 г. в сумме 7000 руб. Эту сумму укажите по строке "Отчисления в резервный фонд".

По результатам 2008 г. общая сумма резервного фонда составит:

18 000 руб. + 7000 руб. = 25 000 руб.

Эту сумму отразите в строке "Остаток на 31 декабря отчетного года".

Столбец 6 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

По состоянию на 31 декабря 2006 г. и на 1 января 2007 г. сальдо счета 84 составило 20 000 руб.

Эту сумму покажите по строкам:

- "Остаток на 31 декабря года, предшествующего предыдущему";

- "Остаток на 1 января предыдущего года".

В январе 2007 (предшествующего) года часть нераспределенной прибыли в сумме 3000 руб. была направлена на формирование резервного фонда. Эту сумму впишите по строке "Отчисления в резервный фонд". Больше в 2007 г. чистая прибыль не использовалась.

Прибыль, полученная в 2007 г., составила 33 000 руб. Остаток чистой прибыли на 31 декабря 2007 г. составил:

20 000 руб. - 3000 руб. + 33 000 руб. = 50 000 руб.

Эту сумму отразите в строках:

- "Остаток на 31 декабря предыдущего года";
- "Остаток на 1 января отчетного года".

В январе отчетного (2008) года часть прибыли в сумме 7000 руб. была направлена на формирование резервного фонда. Эту сумму запишите по строке "Отчисления в резервный фонд". Больше в 2008 г. чистая прибыль не использовалась.

Прибыль, полученная в 2008 г., составила 80 000 руб. Остаток чистой прибыли на 31 декабря 2008 г. составил:

50 000 руб. + 80 000 руб. - 7000 руб. = 123 000 руб.

Эту сумму впишите в строку "Остаток на 31 декабря отчетного года" столбца 6.

Остальные строки столбца 6 прочеркните.

Столбец 7 "Итого".

Данные для его заполнения определите сложением показателей по соответствующим строкам.

Раздел II "Резервы".

Подраздел "Резервы, образованные в соответствии с законодательством".

Создавать такие резервы "Пассив" не обязан. Поэтому все столбцы этого подраздела прочеркните.

Подраздел "Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами".

В соответствии с учредительными документами "Пассив" создает резервный фонд.

Сумма резерва на 1 января 2008 г. составила 15 000 руб.

В предыдущем (2007) году в резерв было направлено 3000 руб. В этом году резерв не использовался.

На конец 2007 г. сумма резерва составила 18 000 руб. (15 000 + 3000).

В отчетном (2008) году "Пассив" направил в резерв 7000 руб.

Общая сумма резерва на конец 2008 г. составила 25 000 руб. (18 000 + 7000).

Эти операции отразите так:

строка "Данные предыдущего года":

- столбец 3 - 15 000 руб.;
- столбец 4 - 3000 руб.;
- столбец 5 - прочерк;
- столбец 6 - 18 000 руб.;

строка "Данные отчетного года":

- столбец 3 - 18 000 руб.;
- столбец 4 - 7000 руб.;
- столбец 5 - прочерк;
- столбец 6 - 25 000 руб.

Подраздел "Оценочные резервы".

В 2008 г. "Пассив" создал резервы по сомнительной дебиторской задолженности в сумме 12 000 руб.

На конец 2008 г. указанная дебиторская задолженность была списана за счет резерва.

При создании резерва и списании задолженности в учете организации сделаны следующие записи:

Дебет 91-2 Кредит 63

- 12 000 руб. - создан резерв сомнительных долгов;

Дебет 63 Кредит 62

- 12 000 руб. - списана дебиторская задолженность за счет образованного резерва.

Неиспользованных остатков указанных резервов на начало 2008 г. у фирмы нет.

Движение средств резерва отразите в строке "Данные отчетного года" так:

- столбец 3 - прочерк;
- столбец 4 - 12 000 руб.;
- столбец 5 - 12 000 руб.;
- столбец 6 - прочерк.

Подраздел "Резервы предстоящих расходов".

В предшествующем (2007) году фирма резервов на оплату предстоящих расходов не создавала.

В отчетном (2008) году "Пассив" создал резерв на ежегодную выплату вознаграждения за выслугу лет в сумме 6000 руб. В учете сделана запись:

Дебет 26 Кредит 96

- 6000 руб. - создан резерв на выплату вознаграждения за выслугу лет.

В течение 2008 г. резерв был полностью использован.

При этом в бухгалтерском учете сделана проводка:

Дебет 96 Кредит 70

- 6000 руб. - использован резерв на выплату вознаграждения за выслугу лет.

Это отражено в строке "Данные отчетного года" так:

- столбец 3 - прочерк;
- столбец 4 - 6000 руб.;
- столбец 5 - 6000 руб.;
- столбец 6 - прочерк.

Раздел "Справки".

Предположим, что в 2008 г. размер чистых активов "Пассива" составил 870 000 руб. на начало года и 980 000 руб. - на его конец.

В строке "Чистые активы" формы N 3 отразите следующие данные:

- в графе 3 - 870 000 руб.;
- в графе 4 - 980 000 руб.

В 2008 г. "Пассив" получил средства целевого финансирования из бюджета в сумме 280 000 руб. на ремонт помещения.

В предшествующем (2007) году фирма не получала целевых средств.

В учете "Пассива" сделана проводка:

Дебет 51 Кредит 86

- 280 000 руб. - поступили на расчетный счет средства целевого финансирования.

За счет этих средств "Пассив" приобрел материалы для ремонта стоимостью 280 000 руб. (без НДС).

В учете сделаны следующие проводки:

Дебет 10 Кредит 60

- 280 000 руб. - приняты к учету материалы (вместе с НДС);

Дебет 60 Кредит 51

- 280 000 руб. - оплачены материалы;

Дебет 86 Кредит 98

- 280 000 руб. - стоимость материалов отражена в составе доходов будущих периодов;

Дебет 20 Кредит 10

- 280 000 руб. - списаны материалы, израсходованные на ремонт;

Дебет 98 Кредит 91-1

- 280 000 руб. - стоимость материалов отражена в составе прочих доходов.

По строке "Получено на: расходы по обычным видам деятельности - всего" формы N 3 укажите сумму целевого финансирования в размере 280 000 руб. Ее назначение приведите в следующей строке.

Во всех остальных строках и графах Справки поставьте прочерки. Заполненный Отчет об изменениях капитала за 2008 г. выглядит так:

ОТЧЕТ ОБ ИЗМЕНЕНИЯХ КАПИТАЛА

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		360	80	15	20	475
2007 г. (предыдущий год)						
Изменения в учетной политике		X	X	X	-	-
Результат от переоценки объектов основных средств		X	-	X	-	-
		X	-	-	-	-
Остаток на 1 января предыдущего года		360	80	15	20	475
Результат от пересчета иностранных валют		X	-	X	X	-
Чистая прибыль		X	X	X	33	33
Дивиденды		X	X	X	(-)	-
Отчисления в резервный фонд		X	X	3	(3)	-
Увеличение величины капитала за счет: дополнительного выпуска акций		-	X	X	X	-
увеличения номинальной стоимости акций		-	X	X	X	-
реорганизации юридического лица		-	X	X	-	-
		-	-	-	-	-
Уменьшение величины капитала за счет: уменьшения номинала акций		(-)	X	X	X	(-)
уменьшения количества акций		(-)	X	X	X	(-)
реорганизации юридического лица		(-)	X	X	(-)	(-)
		-	-	-	-	-

Остаток на 31 декабря предыдущего года		360	80	18	50	508
2008 г. (отчетный год) Изменения в учетной политике		X	X	X	-	-
Результат от переоценки объектов основных средств		X	5	X	-	-
		X	-	-	-	-
Остаток на 1 января отчетного года	100	360	85	18	50	513
Результат от пересчета иностранных валют		X		X	X	-
Чистая прибыль		X	X	X	80	80
Дивиденды		X	X	X	(-)	-
Отчисления в резервный фонд	110	X	X	5	(7)	-
Увеличение величины капитала за счет: дополнительного выпуска акций	121	-	X	X	X	-
увеличения номинальной стоимости акций	122	-	X	X	X	-
реорганизации юридического лица	123	-	X	X	-	-
		-	-	-	-	-
Уменьшение величины капитала за счет: уменьшения номинала акций	131	(-)	X	X	X	(-)
уменьшения количества акций	132	(-)	X	X	X	(-)
реорганизации юридического лица	133	(-)	X	X	(-)	(-)
		-	-	-	-	-
Остаток на 31 декабря отчетного года	140	360	85	25	123	593

II. Резервы

Показатель		Остаток	Поступило	Использовано	Остаток
наименование	код				
1	2	3	4	5	6
Резервы, образованные в соответствии с законодательством:					
_____ (наименование резерва)					
данные предыдущего года		-	-	(-)	-
данные отчетного года		-	-	(-)	-
_____ (наименование резерва)					
данные предыдущего года		-	-	(-)	-
данные отчетного года		-	-	(-)	-
Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами:					
резервный фонд		-	-	-	-
(наименование резерва)					
данные предыдущего года		15	3	(-)	18
данные отчетного года		18	7	(-)	25
_____ (наименование резерва)					
данные предыдущего года		-	-	(-)	-
данные отчетного года		-	-	(-)	-
Оценочные резервы:					
резерв по сомнительным долгам					
(наименование резерва)					

данные предыдущего года		-	-	(-)	-
данные отчетного года		-	12	(12)	-
_____ (наименование резерва) данные предыдущего года		-	-	(-)	-
данные отчетного года		-	-	(-)	-
_____ (наименование резерва) данные предыдущего года		-	-	(-)	-
данные отчетного года		-	-	(-)	-
Резервы предстоящих расходов: на выплату вознаграждений за выслугу лет ---------- (наименование резерва) данные предыдущего года		-	-	(-)	-
данные отчетного года		-	6	(6)	-
_____ (наименование резерва) данные предыдущего года		-	-	(-)	-
данные отчетного года		-	-	(-)	-

Справки

Показатель		Остаток на начало отчетного года		Остаток на конец отчетного периода	
наименование	код				
1	2	3		4	
1) Чистые активы	200	870		980	
		Из бюджета		Из внебюджетных фондов	
		за отчетный год	за предыдущий год	за отчетный год	за предыдущий год
		3	4	5	6
2) Получено на: расходы по обычным видам деятельности - всего	210	280	-	-	-
в том числе: на финансирование ремонта помещения	211	280	-	-	-
		-	-	-	-
		-	-	-	-
капитальные вложения во внеоборотные активы	220	-	-	-	-
в том числе:		-	-	-	-
		-	-	-	-
		-	-	-	-

ОТЧЕТ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ (ФОРМА N 4)

Раздел "Движение средств по текущей деятельности"

Текущей считают основную деятельность, направленную на достижение уставных целей и задач фирмы. К ее видам относят: выпуск готовой продукции, продажу товаров, выполнение работ, оказание услуг и т.д.

Если сдача имущества в аренду, в том числе и по договорам лизинга, является для фирмы уставным видом деятельности или отвечает критерию существенности (более 5% от суммы выручки фирмы), отразите здесь и ее.

Строка "Остаток денежных средств на начало года"

В этой строке укажите общую сумму наличных и безналичных денег по состоянию на 1 января 2008 г. (столбец 3). Для этого суммируйте дебетовое сальдо по счетам 50, 51, 52 и 55 (за исключением сальдо по счету 50, субсчет 3). Если у компании есть валюта (наличная или безналичная), пересчитайте ее в рубли по курсу Банка России на 1 января 2008 г.

Пример. По состоянию на 1 января 2008 г. ЗАО "Актив" имеет остатки денег:
- наличных рублей на счете "Касса" в сумме 7000 руб.;
- безналичных рублей на счете 51 "Расчетные счета" в сумме 180 000 руб.;
- безналичной валюты на счете 52 "Валютные счета" в сумме 20 000 долл. США.

Курс Банка России на 1 января 2008 г. составлял 24,4 руб/USD.
В строке "Остаток денежных средств на начало года" Отчета за 2008 г. бухгалтер отразил (графа 3):
7000 руб. + 180 000 руб. + 20 000 USD x 24,4 руб/USD = 675 000 руб.

Строка "Средства, полученные от покупателей, заказчиков"

Здесь укажите сумму всех денег, полученных в 2008 г. от продажи продукции (товаров, работ, услуг). Кроме того, по этой строке надо отразить остаток авансов, которые вам перечислили покупатели, на конец 2008 г. Выручку от продажи отразите в учете записями:

Дебет 62 Кредит 90-1
- учтена выручка от продажи продукции (товаров, работ, услуг);

Дебет 50 (51, 52...) Кредит 62 (76)
- поступила оплата за проданную продукцию (товары, работы, услуги) от покупателей.

Полученные авансы учтите так:
Дебет 50 (51, 52...)
Кредит 62 (76) субсчет "Авансы, полученные от покупателей"
- поступил аванс в счет предстоящей поставки продукции (товаров, работ, услуг).

По этой строке формы отразите обороты по дебету счетов 50, 51, 52 и 55 в корреспонденции с кредитом счета 62 "Расчеты с покупателями" или 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами". НДС из этих сумм вычитать не нужно. Их указывают в Отчете вместе с налогом.

Пример. В 2008 г. ООО "Пассив" получило выручку от продажи товаров в сумме 1 180 000 руб. (в том числе НДС - 180 000 руб.). Сумма авансов, поступивших за год и не отработанных "Пассивом", составила 590 000 руб. (в том числе НДС - 90 000 руб.).

Операции, связанные с поступлением выручки и авансов, отражены так:
Дебет 62 Кредит 90-1
- 1 180 000 руб. - учтена выручка от продаж;

Дебет 90-3
Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"
- 180 000 руб. - начислен НДС с выручки;

Дебет 51 Кредит 62
- 1 180 000 руб. - поступили деньги от покупателей;

Дебет 51
Кредит 62, субсчет "Авансы, полученные от покупателей"
- 590 000 руб. - учтены авансы;

Дебет 62, субсчет "Авансы, полученные от покупателей"
Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"
- 90 000 руб. (590 000 руб. x 18% : 118%) - начислен НДС с авансов.

В строке "Средства, полученные от покупателей, заказчиков" Отчета за 2008 г. бухгалтер написал:
1 180 000 руб. + 590 000 руб. = 1 770 000 руб.

Обратите внимание: по этой строке Отчета не указывают денежные средства, полученные в оплату проданных основных средств, акций, нематериальных активов и других внеоборотных активов. Эти суммы впишите в строки 210 и 220 Отчета.

Строка "Прочие доходы"

Здесь укажите сумму денег, поступивших на банковские счета или в кассу фирмы в 2008 г., если она не нашла отражения в строке "Средства, полученные от покупателей, заказчиков".

По этой строке, в частности, могут быть отражены:

- суммы денег, возвращенных в кассу подотчетными лицами;
- суммы штрафов, пеней и неустоек, полученные фирмой за нарушение партнерами условий договоров;
- суммы, полученные в возмещение ущерба от виновных лиц или страховщиков;
- деньги, полученные организацией безвозмездно;
- излишки денежных средств, выявленные в результате инвентаризации;
- доходы от операций с тарой;
- компенсации, полученные от государства (например, при отчуждении имущества фирмы под строительство инфраструктуры), и т.д.

Здесь также можно отразить полученную арендную плату. Однако она может быть указана в Отчете по-разному.

Если сдача имущества в аренду является основным видом деятельности фирмы, то впишите суммы полученной платы в строку Отчета "Средства, полученные от покупателей, заказчиков". Если нет, то включите эти суммы в состав прочих доходов.

Если налоговая инспекция не вовремя вернула фирме переплаченный налог (например, НДС, уплаченный поставщикам экспортируемого товара), то помимо самого налога она должна уплатить вам еще и пени за просрочку платежа. Эти пени также отразите по строке "Прочие доходы" формы N 4.

Таким образом по этой строке формы отразите обороты по дебету счетов 50, 51, 52 и 55 в корреспонденции с кредитом счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и т.д.

Строка 150 "На оплату приобретенных товаров... и иных оборотных активов"

Здесь укажите сумму денег, перечисленных с расчетного счета или выданных из кассы в 2008 г. поставщикам и подрядчикам для оплаты их товаров (выполненных работ, оказанных услуг). Кроме того, по этой строке надо отразить остаток на конец года авансов, которые ваша фирма перечислила поставщикам (подрядчикам) в 2008 г.

Операции по перечислению (выдаче) денежных средств поставщикам и подрядчикам отразите в учете проводкой:

Дебет 60 (76) Кредит 50 (51, 52, 55, 71)

- произведена оплата поставщикам (подрядчикам) за полученные товары (выполненные работы, оказанные услуги).

Выданные авансы отразите проводкой:

Дебет 60, субсчет "Авансы, перечисленные поставщикам (подрядчикам)"

Кредит 50 (51, 52...)

- перечислен аванс в счет предстоящей поставки товаров (выполнения работ, оказания услуг).

По этой строке отразите обороты по дебету счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" или 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" в корреспонденции с кредитом счетов по учету денежных (50, 51, 52 и 55) и подотчетных средств (71).

Обратите внимание: по этой строке не указывают деньги, перечисленные (выданные) в оплату основных средств, акций, нематериальных и других внеоборотных активов. Эти суммы впишите в строку 290 или 300 Отчета.

Строка 160 "На оплату труда"

В этой строке укажите сумму денег, выданных в 2008 г. из кассы организации или перечисленных с расчетного счета на оплату труда сотрудников. Кроме того, здесь отразите деньги, выданные в качестве:

- надбавок и доплат (за квалификационный разряд, выслугу лет) и т.п.;
- премий и других выплат стимулирующего характера, предусмотренных системой оплаты труда;
- отпускных.

Выдачу (перечисление) денежных средств на оплату труда отразите проводкой:

Дебет 70 Кредит 50 (51)

- выдана (перечислена) заработная плата (другие выплаты) сотрудникам организации.

Таким образом в этой строке Отчета должны быть указаны дебетовые обороты счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" в корреспонденции с кредитом счетов, связанных с движением денежных средств:

- 50 "Касса" - если зарплата выдается из кассы;
- 51 "Расчетные счета" - если заработную плату перечисляют на пластиковые карты сотрудников.

Суммы дивидендов, выплаченные акционерам, которые одновременно являются работниками предприятия, по этой строке не отражаются.

Для учета таких величин предусмотрена отдельная строка 170.

Строка 170 "На выплату дивидендов, процентов"

По этой строке Отчета отразите суммы дивидендов (или процентов), которые начислены и выплачены в 2008 г. акционерам (участникам) вашей фирмы.

Отражение в учете этой операции зависит от того, является ли акционер (участник) работником фирмы.

Если акционер (участник) организации не работает в фирме, сделайте проводку:

Дебет 75-2 Кредит 50 (51, 52)

- выплачены дивиденды акционерам или участникам общества.

Если акционер (участник) организации является ее работником, эту операцию отразите так:

Дебет 70 Кредит 50 (51, 52)

- выплачены дивиденды акционерам (участникам).

Таким образом в этой строке укажите дебетовый оборот счета 75 "Расчеты с учредителями", субсчет 2 "Расчеты с учредителями по выплате доходов", или счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" (аналитика "Доходы от участия в капитале организации") в корреспонденции с кредитом счетов 50 и 51. Кроме того, по этой строке отражаются суммы процентов, выплаченных по собственным ценным бумагам (векселям, облигациям), а также по полученным кредитам и займам.

Уплаченные проценты по кредитам и займам отразите проводкой:

Дебет 66 (67) Кредит 50 (51, 52)

- уплачены проценты по краткосрочным (долгосрочным) кредитам (займам).

Строка 180 "На расчеты по налогам и сборам"

В строку 180 впишите суммы налогов, перечисленных фирмой как налогоплательщиком и налоговым агентом в бюджет в 2008 г.

Это могут быть:

- НДС;
- налог на имущество;
- налог на прибыль;
- налог на доходы физических лиц;
- транспортный налог;
- акцизы;
- госпошлина и др.

В этой строке формы нужно указать как сами суммы налогов (например, по НДС), так и авансовые платежи по ним (например, налог на прибыль). Кроме того, покажите штрафы и пени, которые ваша компания заплатила за нарушение налогового законодательства.

Обратите внимание: штрафные санкции не уменьшают базу по налогу на прибыль.

При перечислении таких платежей в бюджет сделайте проводку:

Дебет 68 (69) Кредит 51

- перечислены налоговые платежи или штрафные санкции в бюджет.

В строку 180 запишите дебетовый оборот счетов 68 "Расчеты по налогам и сборам" и 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" в корреспонденции с кредитом счета 51.

Обратите внимание: здесь указывают только те суммы налогов, которые уплачены в рамках обычной деятельности фирмы.

Так, если вы платили госпошлину при регистрации недвижимости, ее сумму укажите во вписываемой строке раздела "Движение денежных средств по инвестиционной деятельности".

Строка "На прочие расходы"

Здесь укажите суммы, перечисленные со счетов фирмы или выданные из кассы в течение 2008 г., не нашедшие отражения по предыдущим строкам Отчета и связанные с ее текущей деятельностью. По этой строке, в частности, могут быть отражены такие расходы:

- суммы денег, выданных подотчетным лицам;
- займы, выданные работникам;
- суммы штрафов, пеней и неустоек, уплаченных фирмой за нарушение условий хоздоговоров;
- суммы, уплаченные фирмой в возмещение ущерба, и т.д.

Строка "Чистые денежные средства от текущей деятельности"

В этой строке отразите разницу между деньгами, поступившими и израсходованными в рамках текущей деятельности фирмы.

Для этого из суммы поступивших на расчетный счет или в кассу средств вычтите перечисленные (выданные) с расчетного счета (из кассы) деньги.

Если по итогам года ваша фирма получила отрицательный результат, впишите его в Отчет в круглых скобках.

Это бывает, когда у вас на начало отчетного года было достаточно средств на счетах и в кассе, а также если на нужды текущей деятельности фирма использовала доходы от финансовой и инвестиционной деятельности.

Пример. В течение 2008 г. от заказчиков работ ООО "Пассив" поступило 2 360 000 руб. За этот год на покупку строительных материалов, включая их предварительную оплату, было потрачено 2 300 000 руб. Платежи в бюджет, перечисленные фирмой, составили 120 000 руб. В строке "Чистые денежные средства от текущей деятельности" формы N 4 за 2008 г. бухгалтер "Пассива" написал (60 000 руб.):

2 360 000 руб. - 2 300 000 руб. - 120 000 руб. = -60 000 руб.

Раздел "Движение средств по инвестиционной деятельности"

В этом разделе отражают данные о поступлении и расходовании наличных и безналичных средств по инвестиционной деятельности.

Инвестиционная деятельность связана с вложениями организации долгосрочного характера. Например, это может быть покупка или продажа недвижимости, оборудования, нематериальных активов. К инвестиционной деятельности относят и долгосрочные финансовые вложения организации (приобретение ценных бумаг, вложения в уставные капиталы других фирм и т.п.).

Строка 210 "Выручка от продажи основных средств..."

В строку 210 впишите доходы от реализации основных средств, нематериальных активов, объектов незавершенного капитального строительства и оборудования к установке, полученные вашей фирмой в 2008 г.

Такие операции отразите записями:

Дебет 62 (76) Кредит 91-1

- отражены суммы, причитающиеся к получению от покупателей;

Дебет 51 (51, 52...) Кредит 62 (76)

- поступили деньги за проданное имущество.

Необходимые данные выберите из дебетовых оборотов по счетам: 50 "Касса", 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета", 55 "Специальные счета в банках" в корреспонденции со счетом 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" или 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами". Полученные суммы отражаются вместе с НДС.

В эту строку не включают суммы оплаты, полученные от покупателей готовой продукции (товаров, работ или услуг). Такие суммы отражают в строке "Средства, полученные от покупателей, заказчиков".

Строка 220 "Выручка от продажи ценных бумаг и иных финансовых вложений"

В строку 220 впишите доходы от реализации векселей, акций и облигаций, поступившие в 2008 г. Такие операции отразите в учете записями:

Дебет 50 (51, 52...) Кредит 62 (76)

- поступили денежные средства за проданные ценные бумаги.

Дебет 62 (76) Кредит 91-1

- отражена выручка от продажи ценных бумаг;

Таким образом в строке 220 выберите нужные данные из дебетового оборота по счетам 50, 51, 52, 55 в корреспонденции со счетом 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" или 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

Если купля-продажа ценных бумаг является для фирмы основным видом деятельности, то полученные доходы отражают по строке "Средства, полученные от покупателей, заказчиков".

Строка 230 "Полученные дивиденды"

По строке 230 укажите суммы полученных фирмой в течение 2008 г. дивидендов по принадлежащим ей акциям и долям в уставных капиталах других организаций.

При поступлении таких доходов сделайте проводки:

Дебет 76-3 Кредит 91-1

- начислены дивиденды по акциям на основании решения о распределении прибыли;

Дебет 50 (51, 52...) Кредит 76-3

- получены дивиденды по акциям.

В строку 230 впишите дебетовый оборот по счетам: 50 "Касса", 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета" в корреспонденции со счетом 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет 3 "Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам".

Если при выплате дивидендов с них был удержан налог на прибыль, их сумму отражают в Отчете за вычетом этого налога.

Бухгалтер в строке 230 должен указать реально полученную сумму.

Пример. В 2008 г. ЗАО "Актив" были начислены дивиденды по акциям ОАО "Связьинвест" в сумме 700 000 руб. При выплате дивидендов с них был удержан налог на прибыль в сумме 168 000 руб. Поступление дивидендов бухгалтер "Актива" отразил такой записью:

Дебет 51 Кредит 76-3

- 532 000 руб. (700 000 - 168 000) - получены дивиденды по акциям (за вычетом налога на прибыль, удержанного ОАО "Связьинвест").

Эта сумма (532 000 руб.) отражена по строке 230 Отчета за 2008 г.

Строка 240 "Полученные проценты"

Здесь укажите проценты по финансовым вложениям (например, облигациям, векселям ит.д.), полученные фирмой в 2008 г. По этой строке также отражаются суммы процентов, начисленных кредитными организациями (банками) по депозитным и расчетным счетам.

В строке 240 отразите дебетовый оборот по счетам: 50 "Касса", 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета", 55, субсчет "Депозитные счета" в корреспонденции со счетами 91 "Прочие доходы и расходы" и 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Расчеты по причитающимся процентам" и другие субсчета этого счета, по которым отражены указанные доходы.

Настоятельно рекомендуем обратить самое пристальное внимание на следующее: доходы по акциям (дивиденды) нужно указать не в строке 240, а в строке 230 "Полученные дивиденды" формы N 4.

Строка 250 "Поступления от погашения займов..."

В строку 250 впишите суммы долгосрочных займов, ранее предоставленных вашей фирмой другим организациям и возвращенных заемщиками в 2008 г. Напомним, что долгосрочным считают заем, выданный на срок более 12 месяцев.

Если заем был выдан на более короткий срок, его сумму впишите в раздел "Движение денежных средств по финансовой деятельности". Операции, связанные с предоставлением займа, отразите так:

Дебет 58-3 Кредит 50 (51)

- предоставлен долгосрочный заем;

Дебет 50 (51) Кредит 58-3

- погашен заем.

В строке 250 отразите дебетовый оборот по счетам 50, 51, 52 в корреспонденции со счетом 58 "Финансовые вложения", субсчет 3 "Предоставленные займы".

Пример. В сентябре 2006 г. ООО "Пассив" предоставило ЗАО "Актив" беспроцентный заем на сумму 500 000 руб. сроком на 2 года. В сентябре 2008 г. "Актив" заем вернул.

Бухгалтер "Пассива" отразил это так:

Дебет 58-3 Кредит 51

- 500 000 руб. - предоставлен заем;

Дебет 51 Кредит 58-3

- 500 000 руб. - возвращен заем.

В отчете "Пассива" за 2008 г. по строке 250 указана сумма займа в размере 500 000 руб.

Строка 280 "Приобретение дочерних компаний"

Как известно, имущество компании, созданное за счет вкладов учредителей и акционеров, принадлежит самой компании. Это относится и к дочерним предприятиям. И даже приобретение всех долей (акций) дочерней фирмы не означает покупку самой "дочки". Компанию можно купить только по договору купли-продажи. Поэтому здесь укажите сумму денег, вложенную в 2008 г. в приобретение дочерних фирм как имущественных комплексов. При покупке дочерней фирмы сделайте проводки:

Дебет 60 (76) Кредит 50 (51, 52)

В строке 280 отразите кредитовый оборот по счетам: 50 "Касса", 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета" в корреспонденции со счетом 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" или 76 "Прочие дебиторы и кредиторы" (аналитика "Приобретение дочернего предприятия").

Пример. В октябре 2008 г. "Актив" уплатил 1 180 000 руб. (в том числе НДС - 180 000 руб. по сводному счету-фактуре) за приобретение своей дочерней фирмы ЗАО "Инвест". Расходы на государственную регистрацию права собственности, а также договора купли-продажи составили 10 000 руб.

Бухгалтер "Актива" сделал проводки:

Дебет 60 (76) Кредит 51

- 1 180 000 руб. - уплачены деньги за приобретаемое предприятие;

Дебет 76 Кредит 51

- 10 000 руб. - оплачена государственная регистрация права собственности;

Дебет 08 Кредит 76

- 1 000 000 руб. - учтены расходы по покупке предприятия;

Дебет 19 Кредит 60 (76)

- 180 000 руб. - учтен НДС, предъявленный продавцом имущественного комплекса;

Дебет 91-2 Кредит 76

- 10 000 руб. - учтены расходы на государственную регистрацию права собственности.

В отчете "Пассива" за 2008 г. по строке 280 указаны деньги, перечисленные в оплату дочернего предприятия, в сумме 1 180 000 руб. (вместе с НДС). Расходы 10 000 руб. на оплату государственной пошлины отразите по строке "На прочие расходы" в разделе "Движение денежных средств по текущей деятельности".

Строка 290 "Приобретение объектов основных средств..."

По строке 290 укажите суммы, уплаченные в 2008 г. поставщикам за приобретенные основные средства (производственные машины, оборудование, транспортные средства и т.д.) и нематериальные активы (исключительные права на патенты, изобретения и т.д.).

Кроме того, отразите здесь суммы авансов, перечисленных под предстоящую поставку указанных ценностей.

При покупке такого имущества сделайте следующие записи в учете:

Дебет 60 (76) Кредит 50 (51, 52...)

- перечислены деньги поставщикам оборудования (нематериальных активов);

Дебет 08 Кредит 60 (76)

- полученное имущество учтено в составе капитальных вложений;

Дебет 19 Кредит 60 (76)

- учтен НДС по поступившему имуществу.

В строке 290 укажите кредитовый оборот, который числится на конец года по счетам 50, 51, 52, 55, 71 в корреспонденции со счетами 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" и 76 "Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами" в части оплаты приобретенных объектов основных средств, нематериальных активов и другого имущества. Если ваша компания получает имущество по договору лизинга, то суммы, перечисленные лизингодателю, отражаются по строке "Погашение обязательств по финансовой аренде" раздела "Движение денежных средств по финансовой деятельности". Тот факт, что объект лизинга учитывается на балансе вашей компании, в расчет не принимается.

Строка 300 "Приобретение ценных бумаг и иных финансовых вложений"

Здесь укажите суммы средств, направленных в 2008 г. на оплату долгосрочных финансовых вложений. В частности, нужно учесть оплату приобретенных фирмой акций, долгосрочных векселей, долей в уставных капиталах других организаций и т.п. Кроме того, по строке 300 отразите расходы, связанные с покупкой этих ценностей (например, расходы на оплату юридических и нотариальных услуг). Эти расходы включаются в первоначальную стоимость финансовых вложений.

При оплате финвложений сделайте проводку:

Дебет 58-1 Кредит 76 (50, 51...)

- учтены финансовые вложения;

Дебет 58-1 Кредит 76 (50, 51...)

- учтены расходы по приобретению финвложений;

Дебет 76 Кредит 50 (51, 52...)

- оплачены финансовые вложения.

В строке 300 отразите кредитовый оборот, который числится на конец года по счетам 50, 51, 52, 55, 71 в корреспонденции со счетом 76 или 58 (субсчета: 1 "Паи и акции", 2 "Долговые ценные бумаги, 3 "Вклады по договору простого товарищества" и т.п.).

Пример. В декабре 2008 г. ООО "Пассив" оплатило 300 акций ОАО "Стройка" стоимостью 300 000 руб. Расходы, связанные с покупкой акций, составили 11 800 руб. (в том числе НДС - 1800 руб.). Операции по реализации ценных бумаг освобождены от НДС (пп. 12 п. 2 ст. 149 НК РФ). Следовательно, сумму НДС по расходам, связанным с покупкой акций, нужно включить в стоимость акций (пп. 1 п. 2, п. 4 ст. 170 НК РФ). Бухгалтер "Пассива" сделал проводки:

Дебет 58-1 Кредит 76

- 300 000 руб. - оприходованы акции;

Дебет 58-1 Кредит 76

- 10 000 руб. (11 800 - 1800) - учтены расходы по покупке акций;

Дебет 19 Кредит 76

- 1800 руб. - учтен НДС по расходам на покупку акций;

Дебет 58-1 Кредит 19

- 1800 руб. - НДС по расходам включен в стоимость акций;

Дебет 76 Кредит 51

- 311 800 руб. (300 000 + 11 800) - оплачены акции и расходы по их покупке.

В отчете "Пассива" по строке 300 указаны деньги, перечисленные за акции, в сумме 311 800 руб. (300 000 + 11 800).

Строка 310 "Займы, предоставленные другим организациям"

По этой строке отразите суммы долгосрочных займов, выданных вашей фирмой в 2008 г. другим организациям.

Долгосрочным считают заем, выданный на срок более 12 месяцев.

Если заем был выдан на более короткий срок, его сумму впишите в раздел "Движение денежных средств по финансовой деятельности" во вписываемых строках.

Операцию, связанную с выдачей займа, отразите в учете записью:

Дебет 58-3 Кредит 50 (51, 52...)

- предоставлен долгосрочный заем.

В строке 310 отразите кредитовый оборот по счетам 50, 51, 52 в корреспонденции со счетом 58, субсчет 3 "Предоставленные займы".

Пример. В сентябре 2008 г. ООО "Пассив" предоставило ЗАО "Актив" беспроцентный заем на сумму 300 000 руб. сроком на 2 года.

Бухгалтер "Пассива" отразил это так:

Дебет 58-3 Кредит 51

- 300 000 руб. - предоставлен заем.

В отчете "Пассива" за 2008 г. по строке 310 указана сумма займа в размере 300 000 руб.

Строка 340 "Чистые денежные средства от инвестиционной деятельности"

В этой строке отразите разницу между деньгами, поступившими и израсходованными в рамках вашей инвестиционной деятельности. Для этого из суммы поступивших денег вычтите выплаченные деньги.

Если при этом вы получили отрицательный результат, то впишите его в Отчет в круглых скобках.

Пример. В течение 2008 г. ЗАО "Актив" продало основные средства на сумму 590 000 руб. Их остаточная стоимость составила 250 000 руб. В этом же году фирма выдала долгосрочный заем на сумму 300 000 руб. В строке "Чистые денежные средства от инвестиционной деятельности" Отчета за 2008 г. бухгалтер в графе 3 отразил:

590 000 руб. - 300 000 руб. = 290 000 руб.

Раздел "Движение средств по финансовой деятельности"

В этом разделе отражают данные о поступлении и расходовании наличных и безналичных средств по финансовой деятельности организации.

Финансовая деятельность - это краткосрочные (на срок не более 12 месяцев) вложения фирмы. Например, выпуск облигаций, векселей, других ценных бумаг и т.д.

Строка "Поступления от эмиссии акций или иных долевых бумаг"

Эту строку должны заполнять акционерные общества. В ней бухгалтер должен указать объем средств, поступивших в 2008 г. в результате размещения (продажи) фирмой собственных (эмитированных ею) акций.

Операции по размещению акций отразите в учете записями:

Дебет 75-1 Кредит 80

- отражена задолженность по оплате акций;

Дебет 50 (51, 52) Кредит 75-1

- поступили деньги в оплату акций.

Если акции фирмы проданы по цене выше их номинальной стоимости, то разница между продажной и номинальной стоимостью этих акций относится в кредит счета 83 "Добавочный капитал". В такой ситуации сделайте в учете дополнительную запись:

Дебет 75-1

Кредит 83, субсчет "Эмиссионный доход"

- учтена разница между продажной и номинальной ценой акций (отражен эмиссионный доход).

В строке Отчета "Поступления от эмиссии акций или иных долевых бумаг" укажите дебетовый оборот, отраженный на счетах: 50 "Касса", 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета" в корреспонденции со счетом 75, субсчет 1 "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал".

Пример. В 2008 г. ОАО "Инвест" дополнительно выпустило акции на сумму 500 000 руб.

Выпуск состоит из 100 акций номиналом 5000 руб. каждая.

Все акции размещены среди учредителей по цене 5300 руб.

В оплату уставного капитала поступило 530 000 руб. (5300 руб. x 100 акц.).

Бухгалтер "Инвеста" сделал проводки:

Дебет 75-1 Кредит 80

- 500 000 руб. - учтена задолженность учредителей по оплате акций;

Дебет 51 Кредит 75-1

- 530 000 руб. - оплачены акции (по цене выше номинала);

Дебет 75-1 Кредит 83

- 30 000 руб. (530 000 - 500 000) - отражен эмиссионный доход.

По строке "Поступления от эмиссии акций или иных долевых бумаг" отчета за 2008 г. бухгалтер "Инвеста" записал 530 000 руб.

Строка "Поступления от займов и кредитов, предоставленных другими организациями"

В эту строку впишите суммы краткосрочных займов, полученных вашей фирмой в 2008 г. от других организаций. Заем считают краткосрочным, если он предоставлен на период не более 12 месяцев.

Если займы получены на более длительный срок, то их сумму впишите в раздел "Движение денежных средств по инвестиционной деятельности".

Операции по получению и погашению займа запишите так:

Дебет 50 (51, 52...) Кредит 66

- предоставлен заем;

Дебет 66 Кредит 50 (51, 52...)

- погашен заем.

В строке "Поступления от займов и кредитов, предоставленных другими организациями" отразите дебетовый оборот по счетам: 50 "Касса", 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета" в корреспонденции со счетом 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам".

Пример. 2 февраля 2008 г. ЗАО "Актив" получило от ООО "Пассив" краткосрочный заем в сумме 1 000 000 руб. под 10% годовых. Сумма процентов должна быть возвращена единовременно с основной суммой долга. По условиям договора заем должен быть возвращен "Пассиву" через 6 месяцев, то есть 2 августа 2008 г.

Бухгалтер "Актива" отразил операции по получению и возврату займа проводками:

Дебет 51 Кредит 66

- 1 000 000 руб. - получен заем;

Дебет 91-2 Кредит 66

- 50 000 руб. (1 000 000 руб. x 10% : 12 мес. x 6 мес.) - начислены проценты по займу;

Дебет 66 Кредит 51

- 1 050 000 руб. - возвращена сумма займа с процентами.

По строке "Поступления от займов и кредитов, предоставленных другими организациями" отчета за 2008 г. бухгалтер "Актива" записал 1 000 000 руб. Кроме того, эта сумма указана и по строке "Погашение займов и кредитов (без процентов)" формы N 4.

Строка "Погашение займов и кредитов (без процентов)"

В эту строку впишите суммы краткосрочных займов, ранее полученных вашей фирмой и возвращенных заимодавцам в 2008 г.

Краткосрочным считают заем, полученный на период не более 12 месяцев. Если деньги были взяты на более длительный срок, то сумму возвращенного займа укажите во вписываемой строке раздела "Движение денежных средств по инвестиционной деятельности".

Операции, связанные с получением и погашением займов, отразите в учете записью:

Дебет 50 (51, 52...) Кредит 66

- получен заем;

Дебет 66 Кредит 50 (51, 52...)

- погашен заем.

В этой строке отразите кредитовый оборот, числящийся по счетам: 50 "Касса", 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета" в корреспонденции со счетом 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам".

Пример. В январе 2008 г. ООО "Пассив" получило от ЗАО "Актив" беспроцентный заем на сумму 800 000 руб. В сентябре 2008 г. "Пассив" заем вернул.

Бухгалтер "Пассива" отразил это так:

Дебет 51 Кредит 66

- 800 000 руб. - получен заем;

Дебет 66 Кредит 51

- 800 000 руб. - возвращен заем.

В отчете "Пассива" за 2008 г. по строке "Погашение займов и кредитов (без процентов)" указана сумма займа в размере 800 000 руб. Кроме того, она отражена и по строке "Поступления от займов и кредитов, предоставленных другими организациями".

Строка "Погашение обязательств по финансовой аренде"

Эту строку нужно заполнить, если ваша фирма взяла имущество в лизинг. Здесь укажите лизинговые платежи, перечисленные вами в 2008 г.

Начисление и уплату лизинговых платежей необходимо отразить следующими проводками:

Дебет 20 (23, 26...) Кредит 60 (76)

- начислены лизинговые платежи в соответствии с договором;

Дебет 60 (76) Кредит 50 (51, 52...)

- перечислены лизинговые платежи в оплату за оборудование.

В этой строке отразите кредитовый оборот по счетам: 50 "Касса", 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета" в корреспонденции со счетами 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" и 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (аналитика "Финансовая аренда").

Пример. В 2008 г. ЗАО "Актив" заплатило по договору лизинга основных средств 59 000 руб. (в том числе НДС - 9000 руб.). В учете фирмы были сделаны записи:

Дебет 20 Кредит 60

- 50 000 руб. - учтены расходы по лизингу;

Дебет 19 Кредит 60

- 9000 руб. - учтен НДС;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"

Кредит 19

- 9000 руб. - НДС принят к вычету;

Дебет 60 Кредит 51

- 59 000 руб. - оплачены лизинговые платежи.

В строке "Погашение обязательств по финансовой аренде" отчета за 2008 г. бухгалтер "Актива" должен записать 59 000 руб.

Строка "Чистые денежные средства от финансовой деятельности"

В этой строке отразите разницу между деньгами, которые поступили и израсходованы в рамках финансовой деятельности фирмы.

Если вы получили отрицательный результат, впишите его в Отчет в круглых скобках.

Пример. В течение 2008 г. ЗАО "Актив" получило краткосрочные беспроцентные займы от других фирм на сумму 1 800 000 руб. Из них "Актив" погасил за этот период часть займов на сумму 1 000 000 руб. Кроме того, фирма оплатила расходы по долгосрочной аренде товарного склада в сумме 708 000 руб.

Эти операции отражены в учете "Актива" проводками:

Дебет 51 Кредит 66

- 1 800 000 руб. - получены займы (в сумме за год);

Дебет 66 Кредит 51

- 1 000 000 руб. - погашена часть займов;

Дебет 44 Кредит 76

- 600 000 руб.- отражена арендная плата (в сумме за год);

Дебет 19 Кредит 76

- 108 000 руб. - отражен НДС по арендной плате (в сумме за год);

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"

Кредит 19

- 108 000 руб. - НДС по арендной плате принят к вычету (в сумме за год);

Дебет 76 Кредит 51

- 708 000 руб. - перечислена арендная плата (в сумме за год).

В строке "Чистые денежные средства от финансовой деятельности" отчета за 2008 г. в графе 3 бухгалтер "Актива" записал:

1 800 000 руб. - 1 000 000 руб. - 708 000 руб. = 92 000 руб.

Строка "Чистое увеличение (уменьшение) денежных средств и их эквивалентов"

Здесь укажите разницу между суммами денежных средств, поступивших и израсходованных в рамках всех видов деятельности фирмы (текущей, инвестиционной и финансовой).

Ее значение вы можете рассчитать по следующей формуле:

Чистое увеличение (уменьшение) денежных средств и их эквивалентов	=	Чистые денежные средства от текущей деятельности	+/-	Чистые денежные средства от инвестиционной деятельности	+/-	Чистые денежные средства от финансовой деятельности

Если у вас получился отрицательный результат, запишите его в Отчет в круглых скобках.

Пример. По итогам 2008 г. ЗАО "Актив" получило следующие показатели:
- чистые денежные средства от текущей деятельности - 300 000 руб.;
- чистые денежные средства от инвестиционной деятельности - (-50 000 руб.);
- чистые денежные средства от финансовой деятельности - 40 000 руб.

В строке "Чистое увеличение (уменьшение) денежных средств и их эквивалентов" отчета за 2008 г. бухгалтер "Актива" записал 290 000 руб. (300 000 - 50 000 + 40 000).

Строка "Остаток денежных средств на конец отчетного периода"

В эту строку Отчета впишите сумму денежных средств, которая осталась в кассе организации, а также на расчетных, валютных и специальных счетах в банках фирмы по состоянию на 31 декабря 2008 г.

Если форма заполнена правильно, этот показатель будет равен сумме денежных средств на начало отчетного года и чистого увеличения (уменьшения) денег фирмы за год по всем видам деятельности.

Пример. По итогам 2008 г. ЗАО "Актив" получило следующие показатели:
- остаток денежных средств на начало отчетного периода - 80 000 руб.;
- чистое увеличение (уменьшение) денежных средств и их эквивалентов - 120 000 руб.

В строке "Остаток денежных средств на конец отчетного периода" отчета за 2008 г. бухгалтер "Актива" записал 200 000 руб. (80 000 + 120 000).

Строка "Величина влияния изменений курса иностранной валюты..."

Эту строку заполните, если у вас в 2008 г. числилась иностранная валюта на банковских счетах или в кассе. Здесь укажите разность между всеми положительными и отрицательными курсовыми разницами, которые образовались в 2008 г. по счетам 50 и 52.

Пример. ООО "Пассив" совершает экспортно-импортные операции, поэтому работает с иностранной валютой. В течение 2008 г. по счету 52 "Валютные счета" у фирмы образовались:
- положительные курсовые разницы в сумме 130 000 руб.;
- отрицательные курсовые разницы в сумме 70 000 руб.

Для сотрудников, направляемых в зарубежные командировки, в 2008 г. "Пассив" получал в кассу иностранную валюту.

В этой связи по субсчету 50-2 "Касса в валюте" образовались:
- положительные курсовые разницы в сумме 2000 руб.;
- отрицательные курсовые разницы в сумме 1000 руб.

Курсовые разницы бухгалтер отражал в учете фирмы проводками:
Дебет 50-2 (52) Кредит 91-1
- отражены положительные курсовые разницы;

Дебет 91-2 Кредит 50-2 (52)
- отражены отрицательные курсовые разницы.

В строке "Величина влияния изменений курса иностранной валюты..." отчета за 2008 г. бухгалтер "Пассива" записал 61 000 руб. (130 000 - 70 000 + 2000 - 1000).

Пример заполнения формы

Рассмотрим порядок заполнения Отчета о движении денежных средств (форма N 4) за 2008 г. на примере.

Пример. По состоянию на 31 декабря 2007 г. ЗАО "Актив" имело остатки денежных средств:
- на счете 50 "Касса" - 6000 руб.;
- на счете 51 "Расчетные счета" - 120 000 руб.

По строке "Остаток денежных средств на начало года" отразите сумму:
6000 руб. + 120 000 руб. = 126 000 руб.

Раздел "Движение денежных средств по текущей деятельности".

Общая сумма выручки от продажи продукции, поступившей в кассу и на расчетный счет "Актива" в течение 2008 г. составила 1 180 000 руб. (в том числе НДС - 180 000 руб.). Кроме того, в 2008 г. на расчетный

счет "Актива" поступили авансовые платежи от покупателей на сумму 472 000 руб. (в том числе НДС - 72 000 руб.). По строке "Средства, полученные от покупателей, заказчиков" укажите:

1 180 000 руб. + 472 000 руб. = 1 652 000 руб.

В 2008 г. на расчетный счет "Актива" зачислены денежные средства в размере 140 000 руб., безвозмездно полученные от другой организации. Эти средства были использованы в текущей деятельности фирмы. Поскольку в данном случае безвозмездная помощь отвечает признаку существенности (составляет более 5% от суммы выручки фирмы), ее следует отразить по вписываемой строке "Безвозмездно полученные средства" формы N 4.

В этом же году сотрудник "Актива" вернул в кассу неиспользованный остаток подотчетной суммы, ранее выданной на закупку материалов. Размер остатка - 18 000 руб. Кроме того, в 2008 г. на расчетный счет поступили деньги от взыскания неустоек за нарушение хозяйственных договоров на продажу "Активом" продукции в сумме 420 000 руб.

По строке "Прочие доходы" отразите сумму:

18 000 руб. + 420 000 руб. = 438 000 руб.

Обратите внимание: данные о расходах фирмы в Отчете нужно привести в круглых скобках.

В течение 2008 г. "Актив" перечислил поставщикам сырья и материалов денежные средства в общей сумме 1 062 000 руб. (в том числе НДС - 162 000 руб.). Их отразите по строке 150 "На оплату приобретенных товаров, работ, услуг, сырья и иных оборотных активов".

Общая сумма денег, выданных за год из кассы на оплату труда сотрудников, составила 200 000 руб. Эту сумму укажите по строке 160 "На оплату труда".

Сумма налоговых платежей и взносов в Пенсионный фонд и ФСС "по травматизму", перечисленных в бюджет в 2008 г., составила 275 000 руб. Эту сумму запишите по строке 180 "На расчеты по налогам и сборам".

В течение 2008 г. общая сумма наличных денег, выданных работникам в качестве материальной помощи и других выплат (не включаемых в фонд оплаты труда), составила 60 000 руб. За счет средств Фонда социального страхования оплачены больничные сотрудникам "Актива" в размере 30 000 руб. Общую сумму этих показателей - 90 000 руб. (60 000 + 30 000) впишите по строке "На прочие расходы".

По строке "Чистые денежные средства от текущей деятельности" укажите разницу между деньгами, полученными и потраченными в рамках текущей деятельности фирмы. Эта разница составит:

1 652 000 руб. + 140 000 руб. + 438 000 руб. - 1 062 000 руб. - 200 000 руб. - 275 000 руб. - 90 000 руб. = 603 000 руб.

Раздел "Движение денежных средств по инвестиционной деятельности".

В 2008 г. фирма продала бывший в употреблении автомобиль и недостроенное здание. Выручка от их реализации составила 2 360 000 руб. (в том числе НДС - 360 000 руб.). Полученные средства (2 360 000 руб.) отразите по строке 210 "Выручка от продажи объектов основных средств и иных внеоборотных активов".

"Актив" также продал акции другой организации на сумму 140 000 руб. Их стоимость (140 000 руб.) отразите по строке 220 "Выручка от продажи ценных бумаг и иных финансовых вложений". "Актив" в 2007 г. приобрел финансовый вексель коммерческого банка. В 2008 г. фирма получила по нему доход в сумме 160 000 руб. Эту цифру впишите в строку 240 "Полученные проценты".

ЗАО "Актив" имеет дочернюю компанию ООО "Пассив". В 2006 г. "Пассиву" был выдан долгосрочный заем на сумму 250 000 руб. В 2008 г. заем был возвращен "Активу". Эту сумму (250 000 руб.) отразите по строке 250 "Поступления от погашения займов, предоставленных другим организациям".

В 2008 г. "Актив" вновь предоставил долгосрочный заем другой фирме. Его сумма составила 140 000 руб. Отразите ее в строке 310 "Займы, предоставленные другим организациям".

В 2008 г. "Актив" приобрел новое производственное оборудование. На его покупку фирма потратила 826 000 руб. (в том числе НДС - 126 000 руб.).

Эту сумму (826 000 руб.) надо записать по строке 290 "Приобретение объектов основных средств...".

Поскольку фирма не приобретала в 2008 г. других компаний, ценных бумаг и не делала прочих финансовых вложений, в строках 280 "Приобретение дочерних организаций" и 300 "Приобретение ценных бумаг и иных финансовых вложений" поставьте прочерк.

Строка 340 "Чистые денежные средства от инвестиционной деятельности" - итоговая по разделу. В ней укажите разницу между полученными и потраченными в рамках инвестиционной деятельности деньгами фирмы. Она составит:

2 360 000 руб. + 140 000 руб. + 160 000 руб. + 250 000 руб. - 826 000 руб. - 140 000 руб. = 1 944 000 руб.

Раздел "Движение денежных средств по финансовой деятельности".

В 2008 г., испытывая временный недостаток денежных средств, фирма получила заем у своего делового партнера в сумме 55 000 руб. Сумму займа (55 000 руб.) отразите по строке "Поступления от займов и кредитов, предоставленных другими организациями". Кроме того, фирма вернула кредит, ранее взятый в банке. Сумма кредита составила 600 000 руб. Эту сумму укажите по строке "Погашение займов и кредитов (без процентов)". Проценты по кредиту, которые заплатил "Актив", составили 45 000 руб. Их отразите во вписываемой строке этого раздела "Погашение процентов по кредиту". По строке "Чистые денежные средства от финансовой деятельности" отразите:

55 000 руб. - 600 000 руб. - 45 000 руб. = -590 000 руб.

Поскольку сумма отрицательная, запишите ее в круглых скобках. Разница между суммами денежных средств, поступивших и израсходованных в рамках всех видов деятельности фирмы (текущей, инвестиционной и финансовой), составит:

603 000 руб. + 1 944 000 руб. - 590 000 руб. = 1 957 000 руб.

Ее отразите по строке "Чистое увеличение (уменьшение) денежных средств и их эквивалентов".

По строке "Остаток денежных средств на конец отчетного периода" укажите сумму денег фирмы на 31 декабря 2008 г. Она составит:

126 000 руб. + 1 957 000 руб. = 2 083 000 руб.

В последней строке Отчета по форме N 4 справочно указывают, как повлияло изменение курса иностранной валюты на остаток денег фирмы.

За 2008 г. у "Актива" по счету 52 "Валютные счета" образовались:

- положительные курсовые разницы в сумме 130 000 руб.;
- отрицательные курсовые разницы в сумме 70 000 руб.

Кроме того, по субсчету 50-2 "Касса в валюте" образовались:

- положительные курсовые разницы в сумме 2000 руб.;
- отрицательные курсовые разницы в сумме 1000 руб.

В строке "Величина влияния изменений курса иностранной валюты..." формы N 4 за 2008 г. отразите сумму 61 000 руб. (130 000 - 70 000 + 2000 - 1000).

Заполненный Отчет о движении денежных средств (форма N 4) за 2008 г. будет выглядеть так:

ОТЧЕТ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

Показатель		За отчетный год
наименование	код	
1	2	3
Остаток денежных средств на начало отчетного года		126
Движение денежных средств по текущей деятельности Средства, полученные от покупателей, заказчиков		1652
Безвозмездно полученные средства		140
Прочие доходы		438
Денежные средства, направленные:		
на оплату приобретенных товаров, работ, услуг, сырья и иных оборотных активов	150	(1062)
на оплату труда	160	(200)
на выплату дивидендов, процентов	170	(-)
на расчеты по налогам и сборам	180	(275)
на прочие расходы		(90)
Чистые денежные средства от текущей деятельности		603
Движение денежных средств по инвестиционной деятельности Выручка от продажи объектов основных средств и иных внеоборотных активов	210	2360
Выручка от продажи ценных бумаг и иных финансовых вложений	220	140
Полученные дивиденды	230	-
Полученные проценты	240	160
Поступления от погашения займов, предоставленных другим организациям	250	250
Приобретение дочерних организаций	280	(-)
Приобретение объектов основных средств, доходных вложений в материальные ценности и нематериальных активов	290	(826)

Приобретение ценных бумаг и иных финансовых вложений	300	(-)
Займы, предоставленные другим организациям	310	(140)
Чистые денежные средства от инвестиционной деятельности	340	1944
Движение денежных средств по финансовой деятельности Поступления от эмиссии акций или иных долевых бумаг		-
Поступления от займов и кредитов, предоставленных другими организациями		55
Погашение займов и кредитов (без процентов)		(600)
Погашение обязательств по финансовой аренде		(-)
Погашение процентов по кредиту		(45)
Чистые денежные средства от финансовой деятельности		(590)
Чистое увеличение (уменьшение) денежных средств и их эквивалентов		1957
Остаток денежных средств на конец отчетного периода		2083
Величина влияния изменений курса иностранной валюты по отношению к рублю		61

ПРИЛОЖЕНИЕ К БУХГАЛТЕРСКОМУ БАЛАНСУ (ФОРМА N 5)

В Приложении к бухгалтерскому балансу (форма N 5) расшифруйте некоторые показатели самого Баланса.

В форме N 5 показывают движение за отчетный период по имуществу (основным средствам и нематериальным активам) и некоторым видам расходов. То есть отражают их стоимость на начало 2008 г., поступление и выбытие в течение года, а также стоимость на конец 2008 г. В отличие от других форм отчетности (N N 2, 3 и 4), данные в Приложении к балансу в основном приводят только за отчетный год.

В форме N 5 предусмотрены свободные строки. В них вы можете вписать дополнительную информацию, которую считаете необходимым отразить в том или ином разделе. При этом строки, которым не присвоены коды органами статистики, фирма может закодировать самостоятельно. Только не забудьте указать это в учетной политике.

Обратите внимание: поскольку форма N 5 является лишь детализацией отдельных статей баланса, сводные данные по разделам Приложения должны с ними совпадать.

Подробнее об этом смотрите раздел "Взаимоувязка форм отчетности за 2008 год" на с. 292.

Раздел "Нематериальные активы"

Этот раздел состоит из двух таблиц.

Первая детализирует нематериальные активы по видам. В ней отразите данные по состоянию на начало (столбец 3) и конец (столбец 6) 2008 г., а также стоимость поступивших (столбец 4) и выбывших (столбец 5) за 2008 г. нематериальных активов.

В строке 010 "Объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на результаты интеллектуальной собственности)" покажите стоимость исключительных прав, которыми обладает ваша фирма.

Их расшифровку приведите в строках 011 - 015.

Строку 011 заполните, если фирме принадлежит патент на изобретение, на промышленный образец, на полезную модель.

В строку 012 впишите стоимость программы ЭВМ или базы данных, если вашей фирме принадлежат исключительные права на них.

Расходы на приобретение программ, на которые у вашей фирмы нет исключительных прав (например, "Гарант" или "Консультант+"), не относят к нематериальным активам, поэтому их здесь отражать не нужно. Если фирма является правообладателем топологии интегральных микросхем, то заполните строку 013.

В строке 014 укажите стоимость права на товарный знак, знак обслуживания или наименование места происхождения товаров, оформленного и зарегистрированного в соответствии с законом. Фирмы, которые вывели новые виды, сорта, гибриды растений или животных, штаммы клеток и т.п. и оформили права на них либо приобрели такой патент, заполняют строку 015 "У патентообладателя на селекционные достижения". Согласно п. 4 ПБУ 14/2007 организационные расходы не относят к материальным активам. Компании, которые до 1 января 2008 г. учитывали организационные расходы в составе нематериальных активов, должны были списать оставшуюся часть этих расходов на счет 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)". Изменения, которые возникли в связи с этим, необходимо указать в Отчете об изменении капитала, а также в Пояснительной записке.

Строку 030 "Деловая репутация организации" заполняют фирмы, приватизированные в ходе аукциона или конкурса. Но только в том случае, когда фактическая цена приватизированной фирмы оказалась выше, чем ее оценочная (начальная) стоимость. Эту разницу называют положительной деловой репутацией фирмы (гудвиллом) и отражают в составе нематериальных активов. Отрицательная деловая репутация полностью относится на финансовые результаты организации в виде прочих расходов.

Строку 030 могут заполнять также компании, составляющие сводную отчетность по группе взаимозависимых фирм, если номинальная стоимость акций дочернего общества ниже финансовых вложений в него (в балансовой оценке) со стороны головной организации.

Разницу в стоимости акций укажите по строке 030 формы N 5.

Все виды нематериальных активов в данном разделе отразите по первоначальной стоимости.

Необходимые данные возьмите из регистров к счету 04 "Нематериальные активы".

В упомянутых строках формы укажите сальдо счета 04 на 31 декабря 2007 г. (столбец 3), оборот по дебету счета 04 (столбец 4), оборот по кредиту счета 04 (столбец 5) и сальдо этого счета на 31 декабря 2008 г. (столбец 6).

Во второй таблице Приложения приведите сумму начисленной по нематериальным активам амортизации на начало и конец отчетного года. Для этого предназначены строка 050 и последующие свободные строки. Для заполнения строк в этой таблице используйте начальное и конечное сальдо по счету 05, а также обороты по этому счету.

Пример. В 2007 г. ЗАО "Актив" приобрело исключительные права на изобретение. Их первоначальная стоимость составила 200 000 руб. На начало 2008 г. сумма амортизации по нематериальному активу равнялась 16 000 руб. В течение отчетного года по нему начислена амортизация в сумме 24 000 руб. В 2008 г. фирма зарегистрировала товарный знак, израсходовав на его оформление 50 000 руб. Амортизация товарного знака на конец отчетного года составила 8000 руб.

Раздел "Нематериальные активы" формы N 5 бухгалтер заполнил так:

НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ

Показатель		Наличие на начало отчетного года	Поступило	Выбыло	Наличие на конец отчетного периода
наименование	код				
1	2	3	4	5	6
Объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на результаты интеллектуальной собственности)	010	200	50	(-)	250
в том числе: у патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель	011	200	-	(-)	200
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	-	50	(-)	50
у патентообладателя на селекционные достижения	015	-	-	(-)	-
Организационные расходы	020	-	-	(-)	-
Деловая репутация организации	030	-		(-)	-

Показатель		На начало отчетного	На конец отчетного
наименование	код	года	периода
1	2	3	4
Амортизация нематериальных активов - всего	050	16	48
в том числе:			
Изобретение		16	40
Товарный знак		-	8
...		-	-

Раздел "Основные средства"

Этот раздел также состоит из двух таблиц. Первая группирует сведения о первоначальной стоимости всех основных средств, числящихся на балансе фирмы, с разбивкой их по группам:

- 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.

В столбце 3 отразите стоимость объектов на 31 декабря 2007 г. В столбце 4 запишите стоимость основных средств и капвложений, поступивших на фирму в 2008 г., а в столбце 5 - стоимость выбывшего имущества. Результат на 31 декабря 2008 г. укажите в графе 6 таблицы.

Необходимые данные возьмите из регистров к счету 01 "Основные средства".

В упомянутых строках формы укажите сальдо счета 01 на 31 декабря 2007 г. (столбец 3), оборот по дебету счета 01 (столбец 4), оборот по кредиту счета 01 (столбец 5) и сальдо этого счета на 31 декабря 2008 г. (столбец 6).

Общую сумму амортизации всех основных средств фирмы отразите по строке 140 "Амортизация основных средств - всего" второй таблицы этого раздела.

В последующих строках расшифруйте эти суммы. Так, отдельно нужно указать амортизацию по зданиям и сооружениям, машинам и оборудованию, транспортным средствам, а также по другим объектам основных средств.

В следующих строках таблицы отразите движение основных средств:

- сдача в аренду;
- перевод на консервацию;
- получение в аренду.

Покажите здесь также принятые в эксплуатацию объекты недвижимости, документы по которым сданы на государственную регистрацию.

Если фирма переоценивала свои основные средства, то результаты переоценки отразите в разделе "Справочно".

Сумму увеличения (уменьшения) балансовой стоимости основных средств после проведенной переоценки покажите по строке 171. Запишите в нее сумму оборотов по дебету счета 01 "Основные средства" в корреспонденции с кредитом счета 83 "Добавочный капитал".

В случае уценки (уменьшения стоимости) основных средств запишите ее в круглых скобках.

По строке 172 "Амортизации" отразите сумму оборотов по дебету счета 83 "Добавочный капитал" в корреспонденции с кредитом счета 02 "Амортизация основных средств". Но здесь в круглых скобках отражается амортизация лишь в случае увеличения стоимости объектов основных средств в результате переоценки.

Если отдельные объекты основных средств фирма достраивала, дооборудовала, модернизировала или частично ликвидировала, заполните последнюю строку этого раздела.

Пример. На начало 2008 г. на балансе ЗАО "Актив" числились автомобиль и здание. Их первоначальная стоимость составила соответственно 360 000 и 2 000 000 руб. На 31 декабря 2007 г. по ним начислена амортизация в следующих размерах:

- автомобиль - 72 000 руб.;
- здание - 480 000 руб.

По состоянию на 1 января 2008 г. автомобиль был переоценен по рыночным ценам с коэффициентом 2.

В течение 2008 г. по автомобилю начислена амортизация в сумме 48 000 руб., по зданию - 100 000 руб.

Кроме того, в 2008 г. "Актив" построил склад стоимостью 2 600 000 руб. На конец этого года сумма амортизации по нему составила 28 000 руб.

Раздел "Основные средства" Приложения к бухгалтерскому балансу будет заполнен так:

Показатель		Наличие на начало отчетного года	Поступило	Выбыло	Наличие на конец отчетного периода
наименование	код				
1	2	3	4	5	6
Здания		2000	2600	(-)	4600
Сооружения и передаточные устройства		-	-	(-)	-
Машины и оборудование		-	-	(-)	-
Транспортные средства		720	-	(-)	720
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		-	-	(-)	-
Итого		2720	2600	(-)	5320

Показатель		На начало отчетного года	На конец отчетного периода
наименование	код		
1	2	3	4
Амортизация основных средств - всего	140	624	800
в том числе: зданий и сооружений		480	608
машин, оборудования, транспортных средств		144	192
других		-	-
Передано в аренду объектов основных средств - всего		-	-
в том числе: здания		-	-
сооружения		-	-
		-	-
		-	-
Переведено объектов основных средств на консервацию		-	-
Получено объектов основных средств в аренду - всего		-	-
в том числе:		-	-

		-	-
		-	-
Объекты недвижимости, принятые в эксплуатацию и находящиеся в процессе государственной регистрации		-	-
СПРАВОЧНО.	код	На начало отчетного года	На начало предыдущего года
	2	3	4
Результат от переоценки объектов основных средств:		288	-
первоначальной (восстановительной) стоимости	171	360	-
амортизации	172	(72)	-
	код	На начало отчетного года	На конец отчетного периода
	2	3	4
Изменение стоимости объектов основных средств в результате достройки, дооборудования, реконструкции, частичной ликвидации		-	-

Раздел "Доходные вложения в материальные ценности"

Этот раздел посвящен имуществу, сданному во временное пользование другим фирмам или гражданам для получения дохода. Приведите здесь сведения об основных средствах, переданных в лизинг, и ценностях, предоставляемых по договору проката.

Для этого в разделе предусмотрены следующие строки:

- "Имущество для передачи в лизинг";
- "Имущество, предоставляемое по договору проката";
- "Прочие".

Чтобы их заполнить, используйте данные счета 03 "Доходные вложения в материальные ценности". Стоимость имущества покажите в его первоначальной оценке (то есть без учета начисленной амортизации).

В графу 3 впишите стоимость ценностей на начало отчетного года. В графу 4 занесите стоимость имущества, поступившего в отчетном году, а в графу 5 - стоимость выбывшего имущества. Стоимость имущества на конец отчетного года укажите в графе 6. Таким образом в этих строках формы укажите сальдо счета 03 на 31 декабря 2007 г. (столбец 3), оборот по дебету счета 03 (столбец 4), оборот по кредиту счета 03 (столбец 5) и сальдо этого счета на 31 декабря 2008 г. (столбец 6).

Строка "Итого" является расчетной. Определите ее значение, суммировав данные по предыдущим строкам.

Сумму амортизации, начисленной по таким материальным ценностям, отразите в последней строке раздела. Данные приведите на начало (графа 3) и конец (графа 4) 2008 г.

Пример. Основной вид деятельности ЗАО "Актив" - прокат легковых автомобилей. По состоянию на начало 2008 г. фирма имела 10 машин общей балансовой стоимостью 2 000 000 руб.

Сумма начисленной по ним амортизации составляла 500 000 руб.

За 2008 г. она увеличилась на 400 000 руб.

В июне 2008 г. "Актив" купил еще 1 автомобиль стоимостью 360 000 руб. (без учета НДС).

До конца этого года по нему начислена амортизация в сумме 36 000 руб.

Кроме того, в сентябре 2008 г. фирма сдала в аренду подсобное помещение первоначальной стоимостью 200 000 руб.

На начало 2008 г. его амортизация равнялась 100 000 руб. За год по нему начислена амортизация в сумме 14 000 руб.

Амортизация начислена в сумме:

- на начало 2008 г. - 600 000 руб. (500 000 + 100 000);
- на конец 2008 г. - 1 050 000 руб. (600 000 + 400 000 + 36 000 + 14 000).

Составляя Приложение к бухгалтерскому балансу, бухгалтер "Актива" заполнил раздел "Доходные вложения в материальные ценности" так:

ДОХОДНЫЕ ВЛОЖЕНИЯ В МАТЕРИАЛЬНЫЕ ЦЕННОСТИ

Показатель		Наличие на начало отчетного года	Поступило	Выбыло	Наличие на конец отчетного периода
наименование	код				
1	2	3	4	5	6
Имущество для передачи в лизинг				(-)	
Имущество, предоставляемое по договору проката		2000	360	(-)	2360
				(-)	
Прочие		-	200	(-)	200
Итого		2000	560	(-)	2560

	код	На начало отчетного года	На конец отчетного периода
1	2	3	4
Амортизация доходных вложений в материальные ценности		600	1050

Раздел "Расходы на НИОКР"

Для учета подобных расходов используйте счет 08 "Вложение во внеоборотные активы", к которому открывают субсчет "Выполнение НИОКР".

Расходы на НИОКР отразите в строке 310.

В графу 3 впишите сумму, которая числится на счете 04, субсчет "Выполнение НИОКР", на начало отчетного года. В графе 4 укажите сумму расходов, направленных фирмой на эти цели в 2008 г. В графе 5 запишите сумму затрат на научные работы. В графе 6 выведите итоговую сумму расходов на исследования, не списанных в течение отчетного года.

Таким образом в этих строках формы укажите сальдо счета 04 (соответствующий субсчет) на 31 декабря 2007 г. (столбец 3), оборот по дебету счета 04 (столбец 4), оборот по кредиту счета 04 (столбец 5) и сальдо этого счета на 31 декабря 2008 г. (столбец 6).

Если опытно-конструкторские работы еще не завершены, то затраты по ним отразите по строке 320. При этом данные возьмите по счету 08 (субсчет "Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ") на начало и конец отчетного периода.

Если же работы завершены, но не дали положительных результатов, расходы по ним в бухучете спишите на прочие расходы. Эту сумму за отчетный и предыдущий годы отразите в последней строке данного раздела.

Пример. ООО "Пассив" выпускает цветные телевизоры. В марте 2008 г. фирма занялась разработкой видеотехники нового поколения. На это фирма выделила средства в размере 3 000 000 руб.

До конца 2008 г. 2 700 000 руб. было истрачено. Так как работы по НИОКР еще не закончены, а результат от них не выявлен, то расходы по ним нужно показать по строке 320 в графе 4.

Работа над новой моделью телевизора будет закончена в феврале 2009 г.

Раздел "Расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы" формы N 5 бухгалтер "Пассива" заполнил так:

РАСХОДЫ НА НАУЧНО-ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЕ,
ОПЫТНО-КОНСТРУКТОРСКИЕ И ТЕХНОЛОГИЧЕСКИЕ РАБОТЫ

Виды работ		Наличие на начало отчетного года	Поступило	Списано	Наличие на конец отчетного периода
наименование	код				
1	2	3	4	5	6
Всего	310	-	3000	(2700)	300
в том числе:				( )	
разработка новой модели		-		(2700)	300
				( )	

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	-	2700

	код	За отчетный период	За аналогичный период предыдущего года
	2	3	4
Сумма не давших положительных результатов расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам, отнесенных на прочие расходы		-	-

Раздел "Расходы на освоение природных ресурсов"

Этот раздел заполняют в том же порядке, что и раздел "Расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы". Здесь отразите данные о затратах фирмы на разведку природных месторождений полезных ископаемых и их оценку, пробное бурение скважин и т.д. Показатели для заполнения настоящего раздела возьмите из соответствующих оборотов счета 97 (аналитика "Расходы на освоение природных ресурсов").

Раздел "Финансовые вложения"

В этом разделе подробно расшифруйте показатели строк 140 "Долгосрочные финансовые вложения" и 250 "Краткосрочные финансовые вложения" бухгалтерского баланса. Напомним, что для их учета используются счета 58 и 55. Данные по их субсчетам на начало и конец 2008 г. приведите в форме N 5.

В графе 3 раздела укажите остаток по счетам 58, субсчет "Долгосрочные финансовые вложения", и 55, субсчет "Депозитные счета", на 31 декабря 2007 г., в графе 4 - остаток на 31 декабря 2008 г. В графах 5 и 6 отразите остатки по указанным счетам.

Данные в форме N 5 приведите по видам финансовых вложений:

- вклады в уставные капиталы других организаций (в том числе дочерних и зависимых обществ) - строки 510 и 511;

- покупка государственных и муниципальных ценных бумаг - строка 515;
- приобретение ценных бумаг других организаций (облигаций, векселей и др.) - строка 520, 521;
- выдача займов другим организациям и гражданам - строка 525;
- открытие депозитных вкладов в банках - строка 530;
- прочие - строка 535.

В строке 540 Приложения к бухгалтерскому балансу подведите общую сумму всех финансовых вложений (сумма строк 510, 515, 520, 521, 525, 530 и 535).

Пример. ООО "Пассив" является одним из учредителей ЗАО "Актив". Вклад фирмы в уставный капитал "Актива" равен 40 000 руб., что составляет 50%. В 2007 г. "Пассив" получил вексель номиналом 32 000 руб. На конец 2008 г. он не был погашен.

В 2008 г. фирма приобрела пакет акций (на бирже они не котируются) третьей компании стоимостью 16 000 руб. Кроме того, "Пассив" предоставил другой фирме заем на сумму 30 000 руб. сроком на 10 месяцев.

Раздел "Финансовые вложения" формы N 5 бухгалтер "Пассива" заполнил так:

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
Вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций - всего	510	40	40	-	-
в том числе дочерних и зависимых хозяйственных обществ	511	40	40	-	-
Государственные и муниципальные ценные бумаги	515	-	-	-	-
Ценные бумаги других организаций - всего	520	32	32	-	16
в том числе долговые ценные бумаги (облигации, векселя)	521	32	32	-	-
Предоставленные займы	525	-	-	-	30
Депозитные вклады	530	-	-	-	-
Прочие	535	-	-	-	-
Итого	540	72	72	-	46

Раздел "Дебиторская и кредиторская задолженность"

Здесь расшифруйте дебиторскую (строки 230 и 240 баланса) и кредиторскую (строка 620 баланса) задолженность фирмы. Чтобы заполнить таблицу, используйте данные по следующим счетам:
- 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", субсчет "Расчеты по авансам выданным";
- 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками";
- 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам";
- 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам";
- 68 "Расчеты по налогам и сборам";
- 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению";
- 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" (излишне начисленная работникам зарплата);
- 71 "Расчеты с подотчетными лицами";
- 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям";
- 75 "Расчеты с учредителями";
- 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (выборочно), например долг фирме за оказанные ею услуги, по претензиям и т.п.

Предварительно всю задолженность разделите по срокам ее погашения на краткосрочную (должна быть оплачена в течение года) и долгосрочную (со сроком погашения более года).

Заполняя данный раздел формы N 5, в графе 3 отразите сальдо по соответствующим счетам на 31 декабря 2007 г.:

- по дебиторской задолженности - дебетовое;
- по кредиторской - кредитовое.

В графе 4 укажите остатки дебиторской и кредиторской задолженности по состоянию на 31 декабря 2008 г.

Пример. В 2008 г. ЗАО "Актив" взяло в банке кредит на сумму 300 000 руб. По договору его нужно погасить единовременным платежом через 2 года.

На 2008 г. за бюджетом числилась задолженность по невозмещенному "экспортному" НДС в размере 320 000 руб. В 2008 г. фирма получила из бюджета эти деньги. Кроме того, в декабре "Актив" реализовал партию товара на сумму 100 000 руб. Оплата за нее поступила только в январе 2009 г.

Раздел "Дебиторская и кредиторская задолженность" выглядит так:

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		320	100
в том числе: расчеты с покупателями и заказчиками		-	100
авансы выданные		-	-
прочая		320	-
долгосрочная - всего		-	-
в том числе: расчеты с покупателями и заказчиками		-	-
авансы выданные		-	-
прочая		-	-
Итого		320	100
Кредиторская задолженность: краткосрочная - всего		-	-
в том числе: расчеты с поставщиками и подрядчика-ми		-	-
авансы полученные		-	-
расчеты по налогам и сборам		-	-
кредиты		-	-
займы		-	-
прочая		-	-
долгосрочная - всего		-	300
в том числе: кредиты		-	300

займы		-	-
		-	-
Итого		-	300

Раздел "Расходы по обычным видам деятельности
(по элементам затрат)"

В разделе приведите подробный перечень расходов фирмы, который отражает их как за 2008, так и за 2007 гг. При заполнении формы N 5 распределите расходы по основным элементам в соответствии с ПБУ "Расходы организации" (ПБУ 10/99):

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

Чтобы заполнить строку 710 "Материальные затраты" Приложения к бухгалтерскому балансу, сложите кредитовые обороты по счетам: 10 "Материалы", 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей", 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" и 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (в части работ и услуг производственного характера) в корреспонденции со счетами учета затрат (20, 23, 25, 26, 29 и 44).

Если ваша фирма занимается торговлей, то в строке 710 отразите также суммы, списанные с кредита счета 41 "Товары" в дебет счета 90 "Продажи".

В строке 720 "Затраты на оплату труда" отразите кредитовый оборот по счету 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" в корреспонденции со счетами учета затрат.

По строке 730 "Отчисления на социальные нужды" укажите суммы, списанные на счета учета затрат с кредита счетов 68, субсчет "Расчеты по ЕСН", и 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению".

Для заполнения строки 740 "Амортизация" суммируйте обороты по кредиту счетов 02 и 05 в корреспонденции со счетами учета затрат.

В строке 750 "Прочие затраты" приведите стоимость работ и услуг непроизводственного характера. Например, это могут быть консультационные, юридические, рекламные услуги. Информацию о них возьмите из кредита счетов 60, 71 и 76 в корреспонденции со счетами учета расходов.

Все показатели приведите за 2008 (графа 3) и 2007 (графа 4) годы.

В строке 760 "Итого по элементам затрат" отразите общую сумму затрат фирмы по обычным видам деятельности за 2008 и 2007 гг. Это сумма строк с 710 по 750 включительно.

По строкам 765 - 767 покажите изменение стоимости незавершенного производства, расходов будущих периодов и резервов предстоящих расходов по сравнению с предыдущим годом. Увеличение этих показателей приведите в таблице со знаком "плюс", уменьшение - со знаком "минус".

Пример. ЗАО "Актив" занимается оказанием транспортных услуг и имеет на балансе 3 автомобиля.

Данные о расходах фирмы за 2008 и 2007 гг. представлены в таблице:

Вид затрат	Сумма затрат, руб.	
	за 2008 г.	за 2007 г.
Амортизация автомобилей	110 000	80 000
Начисленная оплата труда	400 000	320 000
Начисленный ЕСН и взносы на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний	106 000	84 800
Расходы на бензин, ремонт автомобилей и т.п.	3 000 000	2 400 000

Кроме того, на начало 2007 г. по счету 97 "Расходы будущих периодов" у "Актива" числился остаток 16 000 руб., а на конец 2007 г. - 18 000 руб.

По состоянию же на 31 декабря 2008 г. он равнялся 12 000 руб.

Таким образом, за 2007 г. сумма расходов будущих периодов увеличилась на 2000 руб., а затем, в 2008 г., уменьшилась на 6000 руб.

Раздел "Расходы по обычным видам деятельности (по элементам затрат)" бухгалтер "Актива" заполнил так:

РАСХОДЫ ПО ОБЫЧНЫМ ВИДАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
(ПО ЭЛЕМЕНТАМ ЗАТРАТ)

Показатель		За отчетный год	За предыдущий год
наименование	код		
1	2	3	4
Материальные затраты	710	3000	2400
Затраты на оплату труда	720	400	320
Отчисления на социальные нужды	730	106	85
Амортизация	740	110	80
Прочие затраты	750	-	-
Итого по элементам затрат	760	3616	2885
Изменение остатков (прирост [+], уменьшение [-]): незавершенного производства	765	-	-
расходов будущих периодов	766	+2	-6
резервов предстоящих расходов	767	-	-

Раздел "Обеспечения"

Для его заполнения используйте данные забалансового счета 008 "Обеспечения обязательств и платежей - полученные". Суммы обеспечений, учтенные на этом счете, списывайте по мере погашения задолженности, в счет которой они выданы (например, займа).

Отдельно представьте информацию о стоимости имущества, полученного в залог от других фирм.

В этом же разделе приведите данные, отраженные в учете по счету 009 "Обеспечения обязательств и платежей - выданные". По ним также отдельно запишите сведения о стоимости имущества, переданного вашей фирмой в залог.

Таким образом в этих строках формы укажите сальдо счетов 008 и 009 на 31 декабря 2007 г. (графа 3) и на 31 декабря 2008 г. (графа 4).

Пример. В 2008 г. ЗАО "Актив" дало ООО "Пассив" взаймы на 2 года 3 000 000 руб. В качестве гарантии возврата займа "Пассив" передал в залог здание. Его договорная стоимость - 4 000 000 руб.

Раздел "Обеспечения" ООО "Пассив" имеет следующий вид:

ОБЕСПЕЧЕНИЯ

Показатель		Остаток на начало отчетного года	Остаток на конец отчетного периода
наименование	код		
1	2	3	4
Полученные - всего		-	-
в том числе: векселя		-	-
Имущество, находящееся в залоге		-	4000
из него: объекты основных средств		-	4000

ценные бумаги и иные финансовые вложения		-	-
прочее		-	-
		-	-
Выданные - всего		-	-
в том числе: векселя		-	-
Имущество, переданное в залог		-	-
из него: объекты основных средств		-	-
ценные бумаги и иные финансовые вложения		-	-
прочее		-	-
		-	-

Раздел "Государственная помощь"

Его заполняют фирмы, которые в 2008 или 2007 г. получили из бюджета деньги на свою деятельность. Этот раздел заполните в соответствии с ПБУ "Учет государственной помощи" (ПБУ 13/2000).

Государственная помощь может предоставляться в виде субвенций, субсидий, бюджетных кредитов (кроме налоговых) и т.д. Данные о бюджетном финансировании для заполнения формы N 5 возьмите из оборотов по счету 86 "Целевое финансирование". Показатели приведите за 2008 (столбец 3) и 2007 (столбец 4) годы.

В строке 910 укажите размер полученных бюджетных средств, а в следующей свободной строке расшифруйте их целевое назначение. В строке 920 отразите данные о сумме бюджетных кредитов. Для заполнения данной строки используйте аналитические данные счетов 66 и 67 в части бюджетных кредитов, полученных компанией на возмездной и возвратной основе.

Следует отметить, что налоговые кредиты, отсрочки и рассрочки по уплате налогов и платежей не учитываются как суммы государственной помощи.

ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА

В состав бухгалтерской отчетности фирм помимо утвержденных форм входит пояснительная записка. Этого требует ст. 13 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете". Малые предприятия могут записку не представлять.

В пояснительной записке укажите дополнительные сведения о финансовом положении фирмы, не нашедшие отражения в основных формах отчетности. Такие сведения могут быть выражены не только количественными показателями. Информация о них может носить также описательный характер.

В пояснительную записку включите лишь ту информацию о фирме, которая отвечает основным критериям существенности для заинтересованных пользователей. Например, поставщиков в первую очередь интересует платежеспособность вашей фирмы, отсутствие просроченной кредиторской задолженности, а инвесторов - перспективные направления деятельности и возможность быстрой окупаемости вложений.

Записка составляется в произвольной форме.

При необходимости она может содержать следующие разделы:

- сведения о деятельности фирмы;
- изменения в учетной политике;
- сведения о финансовой деятельности, например о покупке акций других предприятий;
- сведения об инвестиционной деятельности фирмы, например о развитии материально-технической базы;
- информация о дочерних и зависимых обществах, например о размере доли в чужих уставных капиталах;
- сведения о реорганизации фирмы;
- события после отчетной даты и др.

Сведения о деятельности фирмы

В этом разделе можно привести:

- краткую характеристику размеров и структуры фирмы;
- краткую характеристику ее основных видов деятельности;
- объемы продаж продукции, товаров, работ, услуг по видам и географическим рынкам сбыта;
- данные о чрезвычайных фактах хозяйственной деятельности и их последствиях;
- сведения о деловой активности организации;
- показатели эффективности использования ресурсов и т.д.

Информацию в пояснительной записке по возможности представьте в динамике (за несколько лет). При этом укажите факторы, повлиявшие в отчетном году на финансовые результаты фирмы.

О размерах фирмы отчасти можно судить по величине ее уставного капитала, численности работающих, размерах производственных площадей и других ресурсов. Кратко опишите производственную структуру организации: все ее производства, цеха, службы, а также обособленные подразделения, филиалы и представительства.

Это может выглядеть так:

Пояснительная записка
к годовому отчету ООО "Пассив" за 2008 г.

Раздел I. Общие сведения о деятельности фирмы

1.1. Общество с ограниченной ответственностью "Пассив" создано в 1995 г. Его учредителями являются граждане России. Уставный капитал общества составляет 150 000 руб. На конец отчетного периода в фирме работали 66 человек.

Организационно ООО "Пассив" состоит из следующих отделов и служб:

- отдел продаж (10 человек);
- бригада монтажников (16 человек);
- сервисная служба (18 человек);
- транспортная служба (10 человек);
- финансовая служба (5 человек);
- отдел логистики (4 человека).

1.2. Фирма имеет собственную производственную базу по адресу: 142650, Московская область, г. Подольск, ул. Строителей, д. 8. Она представлена капитальным складом общей площадью 600 кв. м и гаражом на шесть автомобилей, над которыми располагаются офис и производственные службы.

<...>

Характеризуя деятельность фирмы по видам, приведите сведения:

- об ассортименте и объемах производимой продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг) за 2008 г. и предшествующие годы;

- о направлениях ее инвестиций (покупка, создание и продажа основных средств, нематериальных активов, ценных бумаг; предоставление займов; участие в уставных капиталах других организаций);

- о планах расширения или изменения отраслевой и видовой структуры деятельности фирмы.

Раскрывая информацию об объемах продаж продукции (товаров, работ и услуг) по видам, приведите не только общие данные, но и сведения об основных географических районах сбыта (в том числе за рубеж).

В пояснительной записке это может выглядеть так:

<...>

1.3. "Пассив" продает оптом торгово-технологическое и холодильное оборудование для магазинов, осуществляет в большинстве случаев его монтаж и дальнейшее сервисное обслуживание. Оптовая торговля является основным видом деятельности - ее доля в выручке фирмы за последние пять лет в среднем составила 84%.

Структура продаж "Пассива" представлена в таблице.

Выручка от реализации	2004 г.	2005 г.	2006 г.	2007 г.	2008 г.
Торгового оборудования, тыс. руб.	2 200	2 100	2 200	2 070	2 000
%	34	25	22	19	17
Холодильного оборудования, тыс. руб.	3 300	4 900	6 300	6 930	8 000
%	51	59	62	65	67
Монтажных работ, тыс. руб.	800	1 100	1 300	1 450	1 700
%	12	13	13	14	14
Сервисного обслуживания оборудования, тыс. руб.	200	200	300	250	300
%	3	3	3	2	2
Итого, тыс. руб.	6 500	8 300	10 100	10 700	12 000
%	100	100	100	100	100

<...>

Если в 2008 г. произошли чрезвычайные события (пожар, авария, кража), то в пояснительной записке укажите их.

Отразите также экономические последствия этих происшествий: размер прямого ущерба и расходов на ликвидацию, сумму полученных с виновных граждан и организаций или от страховых компаний возмещений и т.д.

Приведем пример такого события в пояснительной записке:

<...>

1.4. В мае 2008 г. автомобиль "ГАЗ-52" "Пассива" попал в дорожно-транспортное происшествие. В результате аварии нанесен ущерб личному имуществу гражданина в сумме 60 000 руб. и собственному автомобилю "Пассива" (повреждены мотор и кузов).

Ремонт обошелся фирме в 32 000 руб.

Все расходы оплатила страховая компания ОАО "Поддержка".

<...>

О деловой активности фирмы свидетельствуют следующие данные:

- наличие договоров на экспортные поставки, косвенно подтверждающие широту рынков сбыта;

- наличие известных клиентов, приобретающих продукцию, работы и услуги фирмы;
- участие фирмы в научно-исследовательских и опытно-конструкторских работах, эффективность такой деятельности;
- проведение природоохранных и других аналогичных мероприятий.

Кратко охарактеризовать деловую активность фирмы можно так:

```
   <...>
   1.5. "Пассив" поставляет, монтирует и налаживает оборудование таким
известным торговым фирмам, как "Седьмой континент", "Маркткауф",
"Столица", "Пятерочка" и др.
   <...>
```

Изменения в учетной политике

Согласно п. 16 ПБУ 1/98, фирма может изменить учетную политику, если:
- поменялось законодательство России или нормативно-правовые акты по бухучету;
- разработан новый способ ведения бухгалтерского учета;
- изменились условия деятельности фирмы (например, она была реорганизована).

В записке укажите те положения учетной политики на 2008 г., которые отличаются от соответствующих положений за прошлый год, а также перечислите причины этих несовпадений.

Это нужно сделать только при одном условии - изменения существенно повлияли на бухгалтерскую отчетность.

В данном разделе пояснительной записки приведите также сведения о планируемых изменениях учетной политики на 2009 г.

Вот пример заполнения раздела:

```
   <...>

              Раздел II. Изменения в учетной политике

   2.1. "Пассив" торгует товарами в розницу. Учет ведется по продажным
ценам с использованием счетов 41 "Товары" и 42 "Торговая наценка". С
2009 г. фирма изменяет вид своей деятельности: торговля товарами будет
производиться только оптом. Для оптовых фирм ведение учета по продажным
ценам не предусмотрено Положением по ведению бухгалтерского учета и
бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (Приказ Минфина России
от 29 июля 1998 г. N 34н).
   В связи с этим с 1 января 2009 г. учет товаров ведется по покупным
ценам с использованием счета 41 "Товары".
   <...>
```

Финансовая деятельность

В данном разделе покажите динамику важнейших экономических и финансовых показателей деятельности фирмы за последние несколько лет.

Для этого расшифруйте состав прибылей и убытков, внереализационных доходов и расходов фирмы (строки 050, 120 и 130 Отчета о прибылях и убытках). Например:

<...>

Раздел III. Финансовая деятельность

3.1. Финансовые результаты деятельности "Пассива" представлены в таблице:

Размер прибыли (убытка)	2004 г.	2005 г.	2006 г.	2007 г.	2008 г.
От основных видов деятельности (стр. 050 формы N 2) - всего, тыс. руб.	725	1125	1625	1500	2500
в т.ч. от продажи товаров, тыс. руб.	500	900	1125	1035	1750
работ, тыс. руб.	242	250	530	500	790
услуг, тыс. руб.	(17)	(25)	(30)	(35)	(40)
от реализации основных средств, тыс. руб.	2	-	-	-	1

По данным таблицы видно, что наиболее прибыльной для "Пассива" является торговля.

Убыточность сервисного обслуживания объясняется тем, что фирма осуществляет его по большей части бесплатно в период действия гарантии на проданное оборудование.

<...>

При характеристике платежеспособности фирмы обратите внимание:
- на денежную наличность в кассе и на расчетных счетах;
- на сумму убытков;
- на просроченную дебиторскую и кредиторскую задолженность;
- на не погашенные в срок кредиты и займы;
- на расчеты с бюджетом по налогам.

Об этом можно написать так:

<...>

3.2. По состоянию на 31 декабря 2008 г. фирма имеет просроченную (в пределах шести месяцев) дебиторскую задолженность в сумме 700 000 руб. Должникам предъявлены претензии.

Просроченной кредиторской задолженности у "Пассива" нет.

<...>

В этом разделе можно привести решение учредителей фирмы о распределении чистой прибыли:
- на выплату дивидендов;
- на покрытие убытков;
- на формирование специальных резервных фондов (потребления, социальной сферы, накопления и других);
- на погашение тех или иных расходов.

Как это сделать, покажет пример:

<...>
3.3. Собрание учредителей "Пассива" (Протокол от 3 марта 2009 г. N 1) утвердило годовой отчет по итогам деятельности организации за 2008 г. и порядок распределения чистой прибыли.
Согласно Протоколу, прибыль после налогообложения в сумме 1 850 743 руб. направляется:
- на выплату дивидендов учредителям (1 000 000 руб.);
- на ремонт здания детского сада (350 000 руб.);
- на социальное развитие коллектива (500 743 руб.).
<...>

Инвестиционная деятельность

Этот раздел пояснительной записки начните с оценки имущества фирмы. Укажите данные о наличии и структуре основных фондов и нематериальных активов.

Для этого рассчитайте коэффициенты износа, обновления, выбытия и др.

Приведите порядок расчета аналитических показателей.

Здесь же нелишне показать динамику инвестиций за предшествующие годы и инвестиций, планируемых на перспективу.

Например:

<...>

Раздел IV. Инвестиционная деятельность

4.1. Основные производственные фонды организации представлены кирпичным зданием постройки 1975 г.; автопарком из двух тентованных КамАЗов, четырех грузовых "ГАЗелей" и четырех легковых автомашин разных марок; системой кондиционирования; мебелью; оргтехникой и производственным инструментом. Все они находятся в эксплуатации.
4.2. По состоянию на 31 декабря 2008 г. основные фонды "Пассива" изношены на 41%, в том числе:
- здание - на 65%;
- автопарк - на 26%;
- оргтехника - на 35%.

$$\text{Коэффициент износа ОС} = \frac{\text{Сумма износа}}{\text{Первоначальная стоимость ОС}} = \frac{2\,250\,000 \text{ руб.}}{5\,500\,000 \text{ руб.}} = 0{,}41.$$

4.3. За 2008 г. основные фонды обновлены на 7,3% за счет покупки автомобиля и двух компьютеров:

$$\text{Коэффициент обновления} = \frac{\text{Стоимость приобретенных ОС}}{\text{Стоимость ОС на начало года}} = \frac{375\,000 \text{ руб.}}{5\,125\,000 \text{ руб.}} = 0{,}073.$$

4.4. Фондоотдача в 2008 г. составила 218 руб. на каждый рубль основных производственных фондов.
<...>

После этого перейдите к источникам финансирования инвестиций - собственным и привлеченным.

Среди собственных источников выделите:
- амортизационный фонд;
- чистую прибыль;
- резервные фонды.

Если фирма использует привлеченные деньги (например, банковские кредиты, займы от других предприятий, государственное целевое финансирование и т.п.), в пояснительной записке укажите их объемы, сроки, на которые их выдали, и условия возврата.

Вот пример инвестиционного плана:

<...>
4.5. В 2009 г. "Пассив" планирует открыть филиал в г. Екатеринбурге, организовав в нем бригады монтажников и наладчиков для обслуживания близлежащих регионов.
С этой целью на первом этапе производственное помещение фирма намерена арендовать.
На его ремонт и оснащение будут направлены собственные средства организации - амортизационный фонд и чистая прибыль.
<...>

Информация о связанных сторонах

Данный раздел устанавливает порядок раскрытия информации о связанных сторонах в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций, за исключением кредитных организаций и малого предпринимательства.

Информация о связанных сторонах включается в пояснительную записку отдельным разделом (ПБУ 11/2008).

Считается, что фирма контролирует другую организацию, если она имеет право:

- распоряжаться (непосредственно или через принадлежащие ей дочерние общества) более чем 50 процентами ее голосующих акций или уставного капитала;
- распоряжаться (непосредственно или через свои дочерние общества) более чем 20 процентами ее голосующих акций или уставного капитала и принимать те или иные решения в данной организации.

Фирма оказывает значительное влияние на другую организацию, если может участвовать в принятии этой фирмой решений, но не контролирует ее.

Операциями со связанными сторонами являются:

- приобретение и продажа товаров, работ и услуг;
- приобретение и продажа основных средств и других активов;
- финансовые операции, включая предоставление займов и участие в уставных капиталах других организаций;
- другие операции.

В пояснительной записке по каждой связанной стороне раскрывается следующая информация:

- характер взаимоотношений со связанной стороной;
- виды операций, проводимых со связанной стороной;
- объем операций каждого вида;
- условия и сроки осуществления расчетов по операциям;
- величина образованных резервов по сомнительным долгам на конец отчетного периода;
- величина списанной дебиторской задолженности, по которой срок исковой давности истек;
- о вознаграждениях основному управленческому персоналу.

Этот раздел пояснительной записки может выглядеть так:

<...>

Раздел V. Информация о связанных сторонах

5.1. "Пассив" является организацией, которую контролирует ЗАО "Актив", зарегистрированное по адресу: 115113, г. Москва, ул. Полярная, д. 18.
"Актив" владеет 30% уставного капитала "Пассива".
Кроме того, директором обеих фирм является гражданин Медведев Юрий Алексеевич.
5.2. "Пассив" продает "Активу" примерно 25% всего оборудования.
При этом цены реализации на 10% ниже обычных цен на аналогичные товары.
<...>

Сведения о реорганизации фирмы

Этот раздел оформляют фирмы, которые представляют отчетность (в том числе промежуточную) после утверждения учредителями решения о реорганизации.

В этом случае в пояснительной записке приведите сведения:

- о фирмах, участвующих в реорганизации, и правопреемниках;
- о дате составления передаточного акта или разделительного баланса;

- о перечне и величине расходов, связанных с реорганизацией;

- о порядке формирования уставного капитала образованных организаций.

Реорганизуемая фирма также должна указать в пояснительной записке данные об изменениях в активах и обязательствах фирмы, которые произошли в период с даты составления передаточного акта или разделительного баланса и до момента внесения в Государственный реестр соответствующей записи о реорганизации.

В частности, к ним относятся сведения об изменениях:

- в составе и стоимости принадлежащего ей имущества (вводе в эксплуатацию объектов основных средств, нематериальных активов, сумме начисленной по ним амортизации, покупке, продаже и выбытии товаров, материальных ценностей и т.п.);

- в обязательствах фирмы по расчетам с поставщиками и покупателями (размерах дебиторской и кредиторской задолженности).

Если ваша фирма прекратила свою деятельность в результате реорганизации, то приведите в пояснительной записке:

- перечень документов на передачу имущества и обязательств правопреемнику;

- перечень документов, подтверждающих закрытие, переоформление расчетных и других банковских счетов реорганизуемой организации;

- сведения о снятии реорганизуемой организации с учета в налоговой инспекции, фондах государственного пенсионного, социального и медицинского страхования, в управлении статистики и т.д.

Если ваша фирма продолжает деятельность после реорганизации в форме присоединения или выделения, необходимо отразить в пояснительной записке данные передаточного акта (разделительного баланса), которые коснутся изменений уставного и добавочного капитала фирмы.

Если ваша фирма реорганизована путем выделения, вы можете привести доходы, расходы, суммы прибылей (убытков), а также налог на прибыль, относящиеся к выделяемому подразделению.

ВЗАИМОУВЯЗКА ФОРМ ОТЧЕТНОСТИ ЗА 2008 ГОД

Сразу оговоримся.

Сравнивая показатели разных форм, необходимо учитывать специфику деятельности фирмы. В зависимости от деятельности организации одни показатели у нее совпадут, а другие - нет. В книге мы привели взаимоувязку показателей форм отчетности, которая будет действовать для большинства фирм.

Форма N 1	Форма N 2
Строка 470 (столбец 4)	Строка 190 (столбец 3)
Форма N 1	Форма N 3
Строка 410 (столбец 3)	Строка 100 (столбец 3)
Строка 420 (столбец 3)	Строка 100 (столбец 4)
Строка 430 (столбец 3)	Строка 100 (столбец 5)
Строка 431 (столбец 3) + строка 432 (столбец 3)	Строка 100 (столбец 5)
Строка 470 (столбец 3)	Строка 100 (столбец 6)
Строка 490 (столбец 3)	Строка 100 (столбец 7)
Строка 410 (столбец 4)	Строка 140 (столбец 3)
Строка 420 (столбец 4)	Строка 140 (столбец 4)
Строка 430 (столбец 4)	Строка 140 (столбец 5)
Строка 431 (столбец 4) + строка 432 (столбец 4)	Строка 140 (столбец 5)
Строка 470 (столбец 4)	Строка 140 (столбец 6)
Строка 490 (столбец 4)	Строка 140 (столбец 7)
Строка 430 (столбец 3)	Раздел II "Резервы", подраздел "Резервы, образованные в соответствии с законодательством", строка "Данные отчетного года" (столбец 3) + разд. II "Резервы", подраздел "Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами", строка "Данные отчетного года" (столбец 3)
	Раздел II "Резервы", подраздел "Резервы, образованные в соответствии с законодательством", строка "Данные предыдущего года" (столбец 6) + разд. II "Резервы", подраздел "Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами", строка "Данные предыдущего года" (столбец 6)
Строка 431 (столбец 3)	Раздел II "Резервы", подраздел "Резервы, образованные в соответствии с законодательством", строка "Данные отчетного года" (столбец 3)
	Раздел II "Резервы", подраздел "Резервы, образованные в соответствии с законодательством", строка "Данные предыдущего года" (столбец 6)
Строка 432 (столбец 3)	Раздел II "Резервы", подраздел "Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами", строка "Данные отчетного года" (столбец 3)
	Раздел II "Резервы", подраздел "Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами", строка "Данные предыдущего года" (столбец 6)

Строка 430 (столбец 4)	Раздел II "Резервы", подраздел "Резервы, образованные в соответствии с законодательством", строка "Данные отчетного года" (столбец 6) + разд. II "Резервы", подраздел "Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами", строка "Данные отчетного года" (столбец 6)
Строка 431 (столбец 4)	Раздел II "Резервы", подраздел "Резервы, образованные в соответствии с законодательством", строка "Данные отчетного года" (столбец 6)
Строка 432 (столбец 4)	Раздел II "Резервы", подраздел "Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами", строка "Данные отчетного года" (столбец 6)
Строка 650 (столбец 3)	Раздел II "Резервы", подраздел "Резервы предстоящих расходов", строка "Данные отчетного года" (столбец 3)
	Раздел II "Резервы", подраздел "Резервы предстоящих расходов", строка "Данные предыдущего года (столбец 6)
Строка 650 (столбец 4)	Раздел II "Резервы", подраздел "Резервы предстоящих расходов", строка "Данные отчетного года (столбец 6)
Форма N 1	Форма N 4
Строка 260 (столбец 3)	Строка "Остаток денежных средств на начало отчетного года"
Строка 260 (столбец 4)	Строка "Остаток денежных средств на конец отчетного периода"
Форма N 1	Форма N 5
Строка 110 (столбец 3) (без учета расходов на НИОКР)	Сумма строк с 010 по 040 (столбец 3) - строка 050 (столбец 3)
Строка 110 (столбец 4) (без учета расходов на НИОКР)	Сумма строк с 010 по 040 (столбец 6) - строка 050 (столбец 4)
Строка 110 (столбец 3) (с учетом законченных расходов на НИОКР)	Сумма строк с 010 по 040 (столбец 3) + строка 310 (столбец 3) - строка 050 (столбец 3)
Строка 110 (столбец 4) (с учетом законченных расходов на НИОКР)	Сумма строк с 010 по 040 (столбец 6) + строка 310 (столбец 6) - строка 050 (столбец 4)
Строка 120 (столбец 3)	Раздел "Основные средства", строка "Итого" (столбец 3) - строка 140 (столбец 3)
Строка 120 (столбец 4)	Раздел "Основные средства", строка "Итого" (столбец 6) - строка 140 (столбец 4)
Строка 135 (столбец 3)	Раздел "Доходные вложения в материальные ценности", строка "Итого" (столбец 3) - строка "Амортизация доходных вложений..." (столбец 3)
Строка 135 (столбец 4)	Раздел "Доходные вложения в материальные ценности", строка "Итого" (столбец 6) - строка "Амортизация доходных вложений..." (столбец 4)
Строка 140 (столбец 3)	Раздел "Финансовые вложения", строка "Итого" (столбец 3)
Строка 140 (столбец 4)	Раздел "Финансовые вложения", строка "Итого" (столбец 4)
Строка 250 (столбец 3)	Раздел "Финансовые вложения", строка "Итого" (столбец 5)
Строка 250 (столбец 3)	Раздел "Финансовые вложения", строка "Итого" (столбец 6)

Строка 230 (столбец 3)	Раздел "Дебиторская и кредиторская задолженность", подраздел "Дебиторская задолженность", строка "Долгосрочная - всего" (столбец 3)
Строка 231 (столбец 3)	Раздел "Дебиторская и кредиторская задолженность", подраздел "Дебиторская задолженность", строка "Долгосрочная - всего", подстрока "Расчеты с покупателями и заказчиками" (столбец 3)
Строка 230 (столбец 4)	Раздел "Дебиторская и кредиторская задолженность", подраздел "Дебиторская задолженность", строка "Долгосрочная - всего" (столбец 4)
Строка 231 (столбец 4)	Раздел "Дебиторская и кредиторская задолженность", подраздел "Дебиторская задолженность", строка "Долгосрочная - всего", подстрока "Расчеты с покупателями и заказчиками" (столбец 4)
Строка 240 (столбец 3)	Раздел "Дебиторская и кредиторская задолженность", подраздел "Дебиторская задолженность", строка "Краткосрочная - всего" (столбец 3)
Строка 241 (столбец 3)	Раздел "Дебиторская и кредиторская задолженность", подраздел "Дебиторская задолженность", строка "Краткосрочная - всего", подстрока "Расчеты с покупателями и заказчиками" (столбец 3)
Строка 240 (столбец 4)	Раздел "Дебиторская и кредиторская задолженность", подраздел "Дебиторская задолженность", строка "Краткосрочная - всего" (столбец 4)
Строка 241 (столбец 4)	Раздел "Дебиторская и кредиторская задолженность", подраздел "Дебиторская задолженность", строка "Краткосрочная - всего", подстрока "Расчеты с покупателями и заказчиками" (столбец 4)
Строка 510 (столбец 3)	Раздел "Дебиторская и кредиторская задолженность", подраздел "Кредиторская задолженность", строка "Долгосрочная - всего", подстроки "Кредиты" и "Займы" (столбец 3)
Строка 510 (столбец 4)	Раздел "Дебиторская и кредиторская задолженность", подраздел "Кредиторская задолженность", строка "Долгосрочная - всего", подстроки "Кредиты" и "Займы" (столбец 4)
Строка 520 (столбец 3)	Раздел "Дебиторская и кредиторская задолженность", подраздел "Кредиторская задолженность", строка "Долгосрочная - всего" (столбец 3) (за исключением задолженности по кредитам и займам)
Строка 520 (столбец 4)	Раздел "Дебиторская и кредиторская задолженность", подраздел "Кредиторская задолженность", строка "Долгосрочная - всего" (столбец 4) (за исключением задолженности по кредитам и займам)
Строка 610 (столбец 3)	Раздел "Дебиторская и кредиторская задолженность", подраздел "Кредиторская задолженность", строка "Краткосрочная - всего", подстроки "Кредиты" и "Займы" (столбец 3)
Строка 610 (столбец 4)	Раздел "Дебиторская и кредиторская задолженность", подраздел "Кредиторская задолженность", строка "Краткосрочная - всего", подстроки "Кредиты" и "Займы" (столбец 4)
Строка 620 (столбец 3)	Раздел "Дебиторская и кредиторская задолженность", подраздел "Кредиторская задолженность", строка "Краткосрочная - всего" (столбец 3) (за исключением задолженности по кредитам и займам)
Строка 620 (столбец 4)	Раздел "Дебиторская и кредиторская задолженность", подраздел "Кредиторская задолженность", строка "Краткосрочная - всего" (столбец 4) (за исключением задолженности по кредитам и займам)
Строка 621 (столбец 3)	Раздел "Дебиторская и кредиторская задолженность", подраздел "Кредиторская задолженность", строка "Краткосрочная - всего", подстрока "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (столбец 3)

Строка 621 (столбец 4)	Раздел "Дебиторская и кредиторская задолженность", подраздел "Кредиторская задолженность", строка "Краткосрочная - всего", подстрока "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (столбец 4)
Строка 624 (столбец 3)	Раздел "Дебиторская и кредиторская задолженность", подраздел "Кредиторская задолженность", строка "Краткосрочная - всего", подстрока "Расчеты по налогам и сборам" (столбец 3)
Строка 624 (столбец 4)	Раздел "Дебиторская и кредиторская задолженность", подраздел "Кредиторская задолженность", строка "Краткосрочная - всего", подстрока "Расчеты по налогам и сборам" (столбец 4)
Строка 910 (столбец 3)	Раздел "Основные средства", строка "Получено объектов основных средств в аренду - всего" (столбец 3)
Строка 910 (столбец 4)	Раздел "Основные средства", строка "Получено объектов основных средств в аренду - всего" (столбец 4)
Строка 950 (столбец 3)	Раздел "Обеспечения", строка "Полученные - всего" (столбец 3)
Строка 950 (столбец 4)	Раздел "Обеспечения", строка "Полученные - всего" (столбец 4)
Строка 960 (столбец 3)	Раздел "Обеспечения", строка "Выданные - всего" (столбец 3)
Строка 960 (столбец 4)	Раздел "Обеспечения", строка "Выданные - всего" (столбец 4)
Форма N 2	Форма N 3
Раздел "Расшифровка отдельных прибылей и убытков", строка "Отчисления в оценочные резервы" (столбец 4)	Раздел II "Резервы", подраздел "Оценочные резервы" - строка "Данные отчетного года" (столбец 4)
Раздел "Расшифровка отдельных прибылей и убытков", строка "Отчисления в оценочные резервы" (столбец 6)	Раздел II "Резервы", подраздел "Оценочные резервы" - строка "Данные предыдущего года" (столбец 4)

БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ В ОСОБЫХ СЛУЧАЯХ

Иногда бухгалтерскую отчетность составляют в особом порядке. К таким случаям относят:
- прекращение фирмой какого-либо вида деятельности;
- реорганизацию фирмы (например, слияние, присоединение, разделение, выделение, преобразование);
- ликвидацию фирмы.

Как составить отчет при прекращении какой-либо деятельности

Для отражения данных о прекращаемой деятельности используйте ПБУ 16/02. В бухгалтерской отчетности такую информацию отражают обособленно. Необходимо описать прекращаемую деятельность, а также сведения по ней - стоимость активов и долгов, предполагаемых к выбытию или погашению, суммы доходов, расходов, прибыли (убытка) до налогообложения и начисленного налога на прибыль, приход и расход денег.

Эту информацию вы можете привести в пояснительной записке. Однако в ПБУ 16/02 есть и другой способ: доходы и расходы покажите в форме N 2, а движение денег - в форме N 4. Для этого введите в формы дополнительные графы "Продолжаемая деятельность" и "Прекращаемая деятельность".

Пример. Основной деятельностью ЗАО "Актив" является производство гелевых ручек и надувных шаров. 25 октября 2008 г. совет директоров фирмы решил прекратить производство ручек.

До 30 октября 2008 г. все работники, занятые на этом участке, были извещены об увольнении с 1 февраля 2009 г. Предполагаемый размер выходного пособия составляет 9000 руб. Размер неустойки, которую фирме придется заплатить поставщикам, - 14 000 руб.

По решению совета директоров имущество, которое использовалось в производстве ручек, должно быть продано.

В ноябре 2008 г. "Актив" заключил контракт на продажу неиспользованных материалов в количестве 500 кг по цене 700 руб/кг (без НДС). Материалы предполагается передать покупателю в марте 2009 г. Их себестоимость - 760 руб/кг.

Бухгалтер "Актива" создал 2 резерва: на выплату выходных пособий и под снижение стоимости материалов. Кроме того, была начислена неустойка:

Дебет 20 Кредит 96

- 9000 руб. - создан резерв на выходные пособия;

Дебет 91-2 Кредит 14

- 30 000 руб. (500 кг x (760 руб/кг - 700 руб/кг)) - создан резерв под снижение стоимости материалов;

Дебет 91-2 Кредит 76

- 14 000 руб. - начислена неустойка поставщикам.

Выручка от продажи ручек за 2008 г. составила 240 000 руб. (без НДС). Себестоимость проданных ручек - 156 000 руб. (в том числе резерв на выплату выходного пособия в сумме 9000 руб.). Коммерческие расходы, связанные с их продажей, - 18 000 руб.

Отчет о прибылях и убытках за 2008 г. оформлен так:

(тыс. руб.)

Наименование показателя	Продолжаемая деятельность		Прекращаемая деятельность		Организация в целом	
	за отчетный период	за аналогичный период прошлого года	за отчетный период	за аналогичный период прошлого года	за отчетный период	за аналогичный период прошлого года
Доходы и расходы по обычным видам деятельности						
Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг	1160	760	240	320	1400	1080
Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг	(680)	(394)	(156)	206	(836)	(600)
Валовая прибыль	480	366	84	114	564	480
Коммерческие расходы	(40)	(34)	(18)	(30)	(58)	(64)
Управленческие расходы	-	-	-	-	-	-
Прибыль (убыток) от продаж	440	332	66	84	506	416
Прочие доходы и расходы...	...	...	...	...	...	...
...	...	...	...	...	...	...
Прочие операционные расходы	(20)	(10)	(30)	(34)	(50)	(44)
...	...	...	...	...	...	...
Внереализационные расходы	(24)	(20)	(14)	(6)	(38)	(26)
...	...	...	...	...	...	...

¶

Отчет о движении денежных средств за 2008 г. заполняют в аналогичном порядке. В нем отдельно указывают данные по продолжающейся и прекращаемой деятельности, а также по фирме в целом.

Как составить отчет при реорганизации фирмы

Реорганизация компании может проходить в форме слияния, присоединения, разделения, выделения, преобразования.

При слиянии и разделении несколько фирм прекращают свою деятельность и передают имущество вновь созданной организации. Если реорганизация проходит в форме присоединения, то одна или несколько фирм передают все свое имущество уже существующей организации.

При разделении фирма передает только часть своего имущества другой, вновь образованной организации. Например, на базе филиала фирмы может быть создана самостоятельная организация.

Преобразование - это изменение организационно-правовой формы компании. Например, когда ООО становится ЗАО.

Решение о реорганизации принимает общее собрание акционеров (в ОАО или ЗАО) или участников (в ООО). Об этом решении сообщите в налоговую не позднее трех дней после утверждения такого решения. Если этого не сделать, вас оштрафуют на 1000 руб. (ст. 129.1 НК РФ).

После того как налоговая получит уведомление о реорганизации, она проведет у вас выездную проверку.

Если ваша фирма реорганизуется, бухгалтерскую отчетность составьте в соответствии с Методическими указаниями, утвержденными Приказом Минфина России от 20 мая 2003 г. N 44н.

Отразить операции, связанные с реорганизацией (например, списать или оприходовать какое-либо имущество), бухгалтер сможет, когда будут оформлены необходимые документы.

Прежде всего это решение владельцев фирмы о реорганизации, учредительные документы новых предприятий и их свидетельства о госрегистрации.

Дополнительно к этим документам при слиянии, присоединении или преобразовании вашей фирмы составьте передаточный акт.

При реорганизации в форме выделения или разделения оформите разделительный баланс. В некоторых ситуациях оформляют заключительную и вступительную отчетность.

К указанным документам приложите акты инвентаризации имущества фирмы и ее обязательств; бухгалтерскую отчетность, составленную на последнюю отчетную дату; первичные документы по передаваемому имуществу (накладные, акты приемки-передачи и т.д.); расшифровку дебиторской и кредиторской задолженности и уведомления партнерам фирмы о ее реорганизации.

Передаточный акт

Специального бланка для передаточного акта нет. Поэтому составьте его в произвольной форме и укажите:

- реквизиты фирм, которые участвуют в реорганизации;
- данные актива и пассива баланса реорганизуемой фирмы;
- список прилагаемых документов (форм бухгалтерской отчетности, актов инвентаризации, сличительных ведомостей и т.д.).

На основании данных передаточного акта имущество приходуют (или списывают) на баланс фирмы. Копию акта направьте в тот отдел налоговой, который занимается регистрацией организаций.

После этого инспекторы внесут изменения в Госреестр юридических лиц.

Передаточный акт может выглядеть так:

Передаточный акт
между ЗАО "Актив" и ООО "Пассив"

г. Москва 31 марта 2008 г.

1. В соответствии с Решением общего собрания акционеров закрытого акционерного общества "Актив" от 5 марта 2008 г. N 1 о реорганизации организации в форме присоединения по настоящему акту передаются все активы и пассивы фирмы обществу с ограниченной ответственностью "Пассив". Активы и пассивы фирмы сформированы по состоянию на 31 марта 2008 г.

2. Реквизиты организаций:

2.1. Закрытое акционерное общество "Актив":

115561, г. Москва, ул. Садовая, д. 6, оф. 32, ИНН 7715221040, КПП 771501001, р/с 40702810500001048286 в АБ "Коммерческий", к/с 30101810600000000286, БИК 044523286.

2.2. Общество с ограниченной ответственностью "Пассив":

116321, г. Москва, ул. Лесная, д. 125, оф. 45, ИНН 7729083040, КПП 772906001, р/с 40702810600001048286 в АКБ "Инвестиционный", к/с 20104810700000000286, БИК 044523986.

3. Данные об активах и пассивах реорганизуемой организации ЗАО "Актив":

N	Вид имущества (обязательств)	Стоимость имущества (размер обязательств), тыс. руб.
1	Основные средства (по первоначальной стоимости), в том числе:	120 000
	здания	60 000
	сооружения	40 000
	транспортные средства	20 000
2	Объекты незавершенного строительства	60 000
3	Запасы, в том числе:	1 000
	материалы	800
	запасные части	200
4	Кредиторская задолженность, в том числе:	22 000
	перед бюджетом	5 000
	перед внебюджетными фондами	2 000
	перед поставщиками	15 000

4. К настоящему акту прилагаются:

- Бухгалтерский баланс ЗАО "Актив" за I квартал 2008 г.;
- Отчет о прибылях и убытках ЗАО "Актив" за I квартал 2008 г.;
- ...

Генеральный директор ЗАО "Актив" Иванов /Иванов А.Н./
Главный бухгалтер Петрова /Петрова О.Д./

Генеральный директор ООО "Пассив" Медведев /Медведев А.П./
Главный бухгалтер Барышева /Барышева Н.В./

Разделительный баланс

Этот баланс составьте на основе обычной формы бухгалтерского баланса, утвержденной Минфином России.

Только в разделительный баланс дополнительно включите данные ранее действующей фирмы и всех новых организаций.

Пример. ЗАО "Актив" реорганизуется, и на его основе создаются две новые организации:
- торговая фирма ООО "Пассив";
- промышленно-производственное предприятие ЗАО "Сокол".

Соответствующие строки разделительного баланса могут выглядеть так:

Вид имущества и обязательств	Код строки	Реорганизуемая фирма (ЗАО "Актив")	Вновь созданные предприятия	
			торговая фирма (ООО "Пассив")	промышленное предприятие (ЗАО "Сокол")
I. Внеоборотные активы				
Нематериальные активы	110	510 000	200 000	310 000
Основные средства	120	810 000	210 000	600 000
Незавершенное строительство	130	300 000	-	300 000
Итого по разд. I		1 620 000	410 000	1 210 000
II. Оборотные активы				
Запасы	210	1 400 000	400 000	1 000 000
Дебиторская задолженность	230	600 000	250 000	350 000
...	...	...	...	...

Заключительная отчетность

Реорганизуемые фирмы обязаны составить заключительную бухгалтерскую отчетность. В нее входят те же формы, что и в годовую: бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках и приложения к ним. Если отчетность подлежит обязательному аудиту, приложите к ней аудиторское заключение.

Если фирма реорганизуется в форме слияния, разделения или преобразования, сформируйте заключительную бухгалтерскую отчетность по состоянию на тот день, который предшествует дате внесения записи о новых организациях в Единый госреестр.

Перед составлением отчетности в бухучете реорганизуемой фирмы закройте счет 99 "Прибыли и убытки":

Дебет 99 (84) Кредит 84 (99)
- отражена чистая прибыль (непокрытый убыток) отчетного года.

Чистую прибыль учредители новой фирмы направляют на те цели, которые они указали в решении или договоре о реорганизации.

Фирмам, которые не ликвидируются при реорганизации, не нужно оформлять заключительную отчетность. Это бывает в случаях, когда к одной фирме присоединяется другая или из фирмы выделяется только ее часть.

Обычно госрегистрация новой компании происходит после оформления передаточного акта (разделительного баланса). В период до регистрации реорганизуемая фирма может продолжать свою деятельность: продавать товары, рассчитываться с кредиторами и т.д.

Поэтому данные передаточного акта будут отличаться от заключительной бухгалтерской отчетности.

Все возникшие изменения расшифруйте в пояснительной записке или в уточнениях к передаточному акту.

Вступительная отчетность

Вступительную отчетность новой фирмы сформируйте на основании передаточного акта (разделительного баланса) и заключительной отчетности реорганизованных предприятий.

Началом отчетного периода для новой компании считается день ее госрегистрации.

Фирма, возникшая в результате реорганизации, заново устанавливает порядок начисления амортизации по полученным основным средствам и нематериальным активам. Порядок амортизации этого имущества, который применялся ранее, значения не имеет.

Учредители вновь образованной организации определяют также и размер ее уставного капитала. Для этого они принимают решение о порядке конвертации акций (обмена долей или паев) ликвидируемых предприятий в акции (доли или паи) вновь созданных фирм.

Такое решение закрепите, например, в договоре о слиянии или присоединении.

Пример. Предположим, ЗАО "Актив" и ООО "Пассив" заключили договор о присоединении. Уставный капитал "Актива" (основного общества) равен 70 000 руб., а "Пассива" (присоединяемого общества) - 20 000 руб. Образованный в результате присоединения уставный капитал "Актива" составил 90 000 руб. (70 000 + 20 000).

В договоре о присоединении это отражают так:

Утвержден
общим собранием акционеров
ЗАО "Актив"

Протокол N 7
от 24 ноября 2008 г.

Утвержден
общим собранием участников
ООО "Пассив"

Протокол N 3
от 24 ноября 2008 г.

Договор
о присоединении
Общества с ограниченной ответственностью "Пассив"
к Закрытому акционерному обществу "Актив"

г. Москва 24 ноября 2008 г.

4. Уставный капитал Основного общества.

4.1. Уставный капитал Основного общества определяется в размере, равном сумме уставных капиталов Основного и Присоединяемого обществ на день вступления в силу настоящего Договора, то есть в размере 90 000 (Девяносто тысяч) рублей.

4.2. При формировании уставного капитала паи Присоединяемого общества конвертируются в акции Основного общества в соотношении 1:1.

<...>

Размер уставного капитала новой фирмы укажите во вступительной отчетности. Он может быть больше или меньше суммы уставных капиталов реорганизованных предприятий. Возникшую разницу включите в состав нераспределенной прибыли.

Уставный капитал вновь образованной фирмы также может не совпадать с величиной ее чистых активов.

Если он окажется меньше чистых активов после конвертации (обмена) акций, то во вступительном балансе разницу отнесите на добавочный капитал (строка 420 баланса).

Если же размер уставного капитала окажется больше чистых активов, разницу покажите по строке 470 баланса в круглых скобках. При этом в бухучете никаких записей не делайте.

Пример. ЗАО "Актив" образовалось 22 января 2008 г. в результате слияния 2 существовавших ранее акционерных обществ. Уставный капитал одного из них - 110 000 руб., другого - 140 000 руб.

После слияния уставный капитал "Актива" составил 250 000 руб. (110 000 + 140 000). Он образован в результате конвертации принадлежавших этим обществам акций в соотношении 1:1.

Чистые активы новой фирмы равны 320 000 руб. Разницу в размере 70 000 руб. (320 000 - 250 000) бухгалтер "Актива" отразил во вступительном балансе по строке 420 "Добавочный капитал".

Нераспределенная прибыль нового акционерного общества составила 30 000 руб.

Решение о ликвидации принято 17 января 2008 г.

Раздел III баланса за 2008 г. бухгалтер "Актива" заполнил так:

Пассив	Код показателя	На начало отчетного периода	На конец отчетного периода
1	2	3	4
III. Капитал и резервы			
Уставный капитал	410	-	250
Собственные акции, выкупленные у акционеров	411	-	-
Добавочный капитал	420	-	70
...	...	...	...
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	470	-	30
Итого по разд. III	490	-	350

Как составить отчет при ликвидации фирмы

Ликвидация - это прекращение деятельности фирмы без перехода прав и обязанностей к ее правопреемникам. Ликвидация считается законченной, а фирма прекратившей существование с момента ее исключения из Единого госреестра юридических лиц.

Решение о ликвидации принимает общее собрание учредителей (участников) общества.

Общее собрание назначает ликвидационную комиссию. Она оформляет документы, связанные с ликвидацией, и проводит инвентаризацию. О своей ликвидации сообщите налоговой не позднее чем через три дня со дня утверждения такого решения. Если этого не сделать, вас оштрафуют по ст. 129.1 Налогового кодекса на 1000 руб.

После того как налоговая получит уведомление о реорганизации, она проведет у вас выездную проверку.

В процессе ликвидации составьте промежуточный и ликвидационный баланс. В промежуточном балансе укажите сведения о составе активов и пассивов общества, стоимости его имущества, дебиторской и кредиторской задолженности.

Ликвидационный баланс составьте после всех расчетов с кредиторами.

Оставшееся имущество распределите между владельцами фирмы.

В итоге все статьи баланса закройте, а его валюту обнулите.

Промежуточный баланс

Для составления промежуточного баланса используйте данные последнего бухгалтерского баланса, составленного накануне утверждения решения о ликвидации фирмы.

Пример. Учредители ЗАО "Актив" решили ликвидировать фирму. Последний бухгалтерский баланс был составлен по состоянию на 31 декабря 2007 г.

Он выглядел так:

Актив		Пассив	
Наименование статьи баланса	Сумма (руб.)	Наименование статьи баланса	Сумма (руб.)
Основные средства	70 000	Уставный капитал	100 000
Запасы	25 000	Добавочный капитал	96 000
НДС по приобретенным ценностям	11 200	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	(228 000)
Дебиторская задолженность	73 000	Займы и кредиты	311 200
Денежные средства	100 000		
Баланс	279 200	Баланс	279 200

По истечении срока предъявления требований кредиторами (2 месяца с момента опубликования сообщения о ликвидации) фирма составила промежуточный ликвидационный баланс.

За время, прошедшее после составления последнего баланса, были проведены следующие хозяйственные операции:

Дебет 51 Кредит 62

- 60 000 руб. - погашена дебиторская задолженность покупателем;

Дебет 70 (71, 73) Кредит 50

- 10 300 руб. - погашена задолженность перед сотрудниками по зарплате и прочим операциям;

Дебет 60 Кредит 51

- 61 200 руб. - погашена задолженность перед поставщиками;

Дебет 68 Кредит 19

- 10 200 руб. - принят к вычету НДС по оплаченным ценностям;

Дебет 68 (69) Кредит 51

- 28 386 руб. - погашена задолженность "Актива" перед бюджетом и внебюджетными фондами по налогам и взносам.

По состоянию на 6 марта 2008 г. ЗАО "Актив" составило такой промежуточный баланс:

Актив		Пассив	
Наименование статьи баланса	Сумма (руб.)	Наименование статьи баланса	Сумма (руб.)
Основные средства	70 000	Уставный капитал	100 000
Запасы	25 000	Добавочный капитал	96 000
НДС по приобретенным ценностям	1 000	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	(228 000)
Дебиторская задолженность	13 000	Займы и кредиты	201 114
Денежные средства	60 114		
Баланс	169 114	Баланс	169 114

Ликвидационный баланс

После продажи имущества и окончательного расчета с кредиторами комиссия составляет ликвидационный баланс. На его основе собственники принимают совместное решение о распределении оставшегося имущества фирмы между собой. Это решение они отражают в протоколе общего собрания учредителей (акционеров).

Пример. ЗАО "Актив" принято решение о ликвидации.
Ликвидационный баланс на момент закрытия фирмы выглядит так:

Актив		Пассив	
Наименование статьи баланса	Сумма (руб.)	Наименование статьи баланса	Сумма (руб.)
Основные средства	-	Уставный капитал	100 000
Запасы	10 000	Добавочный капитал	66 000
НДС по приобретенным ценностям	-	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	(150 897)
Дебиторская задолженность	-	Займы и кредиты	-
Денежные средства	5 103		
Баланс	15 103	Баланс	15 103

Бухгалтер закрыл баланс проводками:
Дебет 83 Кредит 80
- 66 000 руб. - добавочный капитал присоединен к уставному капиталу;
Дебет 80 Кредит 84
- 150 897 руб. - списан убыток;
Дебет 80 Кредит 75
- 15 103 руб. - имущество распределено между учредителями;
Дебет 75 Кредит 10 (50)
- 15 103 руб. - распределенное имущество получено учредителями.

Сводная отчетность фирм, имеющих филиалы

Фирма может выделить филиал на отдельный баланс или отражать его деятельность внутри общего баланса. Отдельный баланс филиала является составной частью баланса фирмы.

Все расчеты между головной фирмой и филиалом, выделенным на отдельный баланс, отражайте по счету 79 "Внутрихозяйственные расчеты".

Расчеты между головной фирмой и филиалами оформляют с помощью авизо. В учете их отражают зеркальным способом. Переданные филиалам материалы оценивают по фактической себестоимости без учета НДС (п. 153 Приказа Минфина России от 28 декабря 2001 г. N 119н).

Пример. ЗАО "Актив" открыло филиал в Самаре. Филиал выделен на отдельный баланс. ЗАО "Актив" приобрело материалы на сумму 59 000 руб. (в том числе НДС - 9000 руб.). Эти материалы были переданы филиалу в Самаре. На текущий счет филиала "Актив" перечислил 30 000 руб. Материалы поставщику оплачены не были.

Бухгалтер головного отделения сделал проводки:
Дебет 10 Кредит 60
- 50 000 руб. (59 000 - 9000) - оприходованы материалы на склад "Актива";
Дебет 19 Кредит 60
- 9000 руб. - учтен НДС;
Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"
Кредит 19
- 9000 руб. - НДС по материалам принят к вычету;
Дебет 79 Кредит 10
- 50 000 руб. - переданы филиалу материалы;
Дебет 57
Кредит 51, субсчет "Расчетный счет филиала"
- 30 000 руб. - перечислены деньги филиалу;
Дебет 79 Кредит 57
- 30 000 руб. - переведены деньги на счет филиала.

Бухгалтер филиала сделал проводки:
Дебет 10 Кредит 79
- 50 000 руб. - получен материал от головного отделения;
Дебет 57 Кредит 79
- 30 000 руб. - отражено перечисление денег "Активом" (на основании авизо);

Дебет 51, субсчет "Текущий счет филиала"
Кредит 57
- 30 000 руб. - получены деньги от "Актива".

Расчеты между самими филиалами, выделенными на отдельный баланс, отражают также на счете 79. Такие взаиморасчеты отразите и на балансе головной фирмы проводкой:

Дебет 79, субсчет "Филиал N 1"
Кредит 79, субсчет "Филиал N 2"
- переданы ценности с баланса филиала N 2 на баланс филиала N 1.

Финансовый результат, полученный филиалом по итогам 2008 г., отразите проводкой:

Дебет 79 Кредит 99
- показана прибыль филиала у головной фирмы.

ЧТО ДЕЛАТЬ С ОТЧЕТНОСТЬЮ

После того как бухгалтерская отчетность была составлена, фирме необходимо сделать следующее:

- провести аудит отчетности (то есть отдать ее на проверку аудиторской фирме). Сразу скажем, что аудит обязаны проводить только определенные категории организаций;
- утвердить отчетность у участников или акционеров фирмы;
- сдать отчетность в налоговую инспекцию и Госкомстат;
- опубликовать отчетность в печати (это должны делать также только определенные категории фирм).

Как провести аудит отчетности

Аудит - это проверка того, насколько правильно фирма ведет учет и составляет бухгалтерскую отчетность. Такую проверку проводят частные аудиторские компании или индивидуальные предприниматели за счет денег фирмы.

Аудиторская проверка бывает двух видов:

- обязательная;
- добровольная (инициативная).

Обязательный аудит

По Федеральному закону от 7 августа 2001 г. N 119-ФЗ "Об аудиторской деятельности" обязательному аудиту подлежат:

- открытые акционерные общества;
- фирмы, которые получили в течение года выручку (строка 010 формы N 2) свыше 50 000 000 руб. (без учета НДС, акцизов и экспортных пошлин);
- фирмы, у которых сумма активов баланса (строка 300) превышает 20 000 000 руб.;
- банки, страховые компании, биржи и другие финансовые учреждения.

Налоговый инспектор, принимая годовую отчетность, может обнаружить, что ваша фирма подлежит обязательному аудиту (для этого достаточно данных Бухгалтерского баланса или Отчета о прибылях и убытках). В результате инспектор может отказаться принять ваш отчет, сославшись на то, что без аудиторского заключения он не является полным. В этом случае можно отправить отчетность по почте, но штрафов все равно не избежать (ст. 126 НК РФ и ст. 15.6 КоАП РФ).

Добровольный (инициативный) аудит

Если фирма не обязана проходить аудит, она может пройти проверку по собственному желанию (инициативный аудит).

Чаще всего добровольный аудит проводят, чтобы подстраховаться на случай возможной налоговой проверки. Ведь аудиторы не только помогают обнаружить ошибки в бухучете и расчете налогов, но и объясняют, как эти ошибки исправить.

Иногда аудит заказывают учредители, чтобы определить, насколько добросовестно руководитель и главный бухгалтер ведут дела фирмы. Желание провести аудиторскую проверку может возникнуть и у самого руководителя, например, при смене главбуха.

Заказчиками аудита также могут быть организации или граждане, которые планируют вложить в фирму свои средства. В этом случае их интересует финансовое состояние и платежеспособность возможного должника.

При инициативном аудите ваша фирма сама определяет, что и как должны проверять аудиторы. Вы можете провести как комплексную (то есть всей отчетности), так и тематическую (то есть отдельных участков учета или расчетов по конкретному налогу) проверку, а также определить период, который будут просматривать проверяющие.

Аудиторские проверки бывают выборочными и сплошными. Первый вариант встречается чаще.

При выборочной проверке аудиторы смотрят часть документов (например, только крупные операции или документы за один квартал). На основании изученных бумаг аудиторы делают вывод о том, насколько хорошо ведется бухучет в фирме.

Риск, что аудиторы не обнаружат ошибки, есть всегда. Однако при выборочной проверке этот риск возрастает.

Ведь недочеты могут оказаться именно в тех документах, которые аудиторы не посмотрели. Поэтому нередко заказчики аудита требуют проведения сплошных проверок всех бухгалтерских документов.

Понятно, что такие проверки более трудоемки и, следовательно, стоят дороже.

Проверки, при которых аудиторы проверяют какой-то один участок бухучета (например, расчет зарплаты или кассовые операции), называют тематическими.

Большой популярностью пользуется также налоговый аудит, когда проверяющие контролируют правильность расчета налогов и налоговую отчетность фирмы.

Как выбрать аудитора

В обществах с ограниченной ответственностью принять решение пригласить аудиторов и утвердить выбранную аудиторскую компанию должно общее собрание участников (ст. 33 Федерального закона от 8 февраля 1998 г. N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью").

В Законе об акционерных обществах содержится аналогичное требование. Следовательно, выбирать аудиторскую компанию может общее собрание акционеров.

При выборе аудиторов нужно соблюдать принцип независимости. Для этого должны выполняться следующие условия:

- проверяющие не могут занимать в вашей фирме каких-либо должностей;
- аудиторы не могут быть близкими родственниками учредителей или работников вашей фирмы;
- ваша фирма не должна быть учредителем аудиторской компании;
- аудиторская компания не должна быть среди учредителей вашей фирмы;
- у аудиторской компании и вашей фирмы не должно быть общих учредителей;
- выбранная аудиторская компания в течение последних трех лет не должна была заниматься восстановлением и ведением бухучета на вашей фирме.

Последнее ограничение легко обойти. Если аудиторы восстанавливали бухучет фирмы, сформулируйте предмет договора, по которому они это делали, как консультационные услуги. Тогда впоследствии вы сможете заключить с этой же фирмой договор об аудите отчетности.

Нередко вопрос о том, какой же аудиторской компании отдать предпочтение, ложится на плечи главного бухгалтера фирмы. Универсальных "рецептов" для выбора аудиторов нет. Многое зависит от финансовых возможностей и целей фирмы.

Некоторым фирмам качественная проверка не требуется. Их основная цель - получить положительное аудиторское заключение о годовой бухгалтерской отчетности. Есть аудиторские компании, которые могут его оформить. При этом саму отчетность никто смотреть не будет. Естественно, что такие "проверки" дешевле всего. Однако будьте внимательны: у аудиторской компании обязательно должна быть лицензия, действующая на момент проведения аудита. Лучше всего вам запастись ее копией.

Если же фирме нужно не просто формальное заключение, а реальная помощь, то за проверку придется заплатить больше.

Критериев, по которым можно заранее определить качество предстоящей проверки, немного. Например, вы можете выяснить, сколько в штате компании работает аудиторов с профессиональными аттестатами, какой стаж работы у потенциальных ревизоров, как долго фирма оказывает аудиторские услуги (это можно определить по дате выдачи ей лицензии) и т.д.

Самым надежным показателем качества работы аудиторов является репутация их компании. Поэтому многие выбирают аудиторов по отзывам своих знакомых.

Положение компании на рынке аудиторских услуг (например, место, которое она занимает в рейтингах аудиторских фирм) тоже может свидетельствовать о хорошей работе организации. Однако стоимость услуг компаний-лидеров значительно выше, чем у рядовых фирм.

Как составить договор

Обычно аудиторские компании сами предлагают типовой договор на проведение проверки. Проследите, чтобы в договоре был четко указан срок выполнения работы (даты ее начала и окончания). Нелишним будет зафиксировать и количество часов, которые аудиторы планируют потратить на проверку. Особенно это актуально, если стоимость своих услуг аудиторы определяют исходя именно из этого показателя.

Как правило, аудиторы проводят выборочные проверки. То есть просматривают только часть документов. Вы можете потребовать, чтобы наиболее важные и проблемные участки учета аудиторы проверили сплошным методом. Зафиксировать такое требование в договоре можно следующим образом:

```
    Статья 4. Порядок проведения проверки
    4.1. Исполнитель (ЗАО "Аудит-Консалт-Групп") проводит указанную в
п. 2.1 настоящего Договора аудиторскую проверку в соответствии с
действующим законодательством Российской Федерации. Указанная проверка
проводится выборочным методом.
    4.2. Проверка первичной документации, связанной с экспортными
операциями Заказчика (ООО "Пассив"), осуществляется сплошным методом.
```

Однако сплошная проверка является более трудоемкой и увеличивает стоимость услуг аудиторов.

Один из разделов договора должен быть посвящен ответственности аудиторской компании.

Вы можете настоять, чтобы в нем были указаны конкретные суммы неустойки, которую заплатит компания, если проверка будет проведена некачественно. Например, можно оговорить, что если после аудита тот же период проверит налоговая инспекция и начислит штрафы за неправильное отражение в учете тех или иных операций, то их будет компенсировать аудиторская компания.

Этот пункт договора может звучать так:

Статья 7. Ответственность исполнителя
7.1. Исполнитель (ЗАО "Аудит-Консалт-Групп") несет ответственность в случае необнаружения им ошибок в отчетности Заказчика (ООО "Пассив"). Если эти ошибки будут выявлены налоговой инспекцией, Исполнитель обязуется заплатить Заказчику неустойку в сумме начисленных штрафных санкций.

Правда, в этом случае аудиторы будут нести дополнительный риск и стоимость договора может возрасти.

Какие документы вправе потребовать аудиторы

При обязательной проверке аудиторы имеют право потребовать любые финансовые документы, которые относятся к проверяемому году. Если вы их не представите, то проверяющие вправе будут отказаться выдать заключение.

Вы также обязаны давать аудиторам устные разъяснения по возникшим в ходе проверки вопросам. Кроме того, ревизоры могут проверить фактическое наличие у фирмы имущества, отраженного на ее балансе (то есть провести инвентаризацию).

При добровольной проверке перечень документов, которые нужно проверить, вы определяете самостоятельно по согласованию с аудиторской компанией.

Аудиторское заключение

Результаты проверки аудиторы должны отразить в официальном документе - аудиторском заключении. В нем проверяющие высказывают свое мнение о том, насколько достоверна бухгалтерская отчетность фирмы.

В исключительных случаях аудиторы вправе отказаться от выдачи заключения (например, если вы не представите документы, необходимые для проверки).

Свое мнение об отчетности аудиторы могут сформулировать в виде:

- безусловно положительного заключения;
- условно положительного заключения;
- отрицательного заключения.

Безусловно положительное аудиторское заключение означает, что подготовленная фирмой отчетность правильно отражает финансовое состояние фирмы, ее активы и обязательства.

Условно положительное заключение аудиторы дают, если отчетность подготовлена в основном верно, но в ней встречаются отдельные неточности.

В этом случае о недостатках отчетности аудиторы должны написать более подробно.

Если же, по мнению аудиторов, отчетность составлена неправильно и искажает данные о реальном положении дел, то они выдают отрицательное заключение.

Чаще всего аудиторы составляют безусловно положительное или условно положительное заключение. Ведь, даже если они обнаружат какие-то недочеты, вы можете исправить их во время проверки, и в заключении о них не будет сказано ни слова.

Обратите внимание: налоговая инспекция обязана принять отчетность независимо от того, какое заключение вам выдали (безусловно положительное, условно положительное или отрицательное).

Аудиторское заключение состоит из трех частей:

- вводной;
- аналитической;
- итоговой.

Вводная часть содержит сведения об аудиторской компании (ее название, номер лицензии и другие реквизиты).

Аналитическая часть заключения называется "Отчет аудиторской фирмы". В ней аудиторы дают общую оценку тому, как фирма ведет бухучет, и указывают на выявленные нарушения.

Итоговая часть содержит выводы - мнение аудиторов о том, насколько достоверна бухгалтерская отчетность фирмы.

Если аудиторы составили условно положительное или отрицательное заключение, то в итоговой части должны объяснить, по какой причине они это сделали.

К заключению прилагают проверенную отчетность, которую аудиторы заверяют подписью или штампом аудиторской компании.

Проверяющие составляют как минимум два экземпляра заключения: один - для руководства фирмы, а другой - для налоговой инспекции. Причем отчет для руководителя будет полным, а для налоговой инспекции предназначены только вводная и итоговая части заключения.

За что отвечают аудиторы

По итогам проверки аудиторы высказывают только свое мнение о достоверности отчетности фирмы.

И отвечают они только за то, что проверят вашу отчетность, напишут заключение и выполнят прочие договорные условия.

Ответственность за состояние учета, даже проверенного аудиторами, все равно несет руководство фирмы.

Если после аудиторов вас посетят налоговые инспекторы и начислят фирме штрафы, то взыскать эти убытки с аудиторской фирмы будет очень сложно.

Аудиторы смогут заявить, что всегда существует риск необнаружения ошибок, особенно при выборочной проверке.

Правда, Закон "Об аудиторской деятельности" предусматривает страхование риска при проведении обязательного аудита.

Однако и в этом случае речь идет только о страховании ответственности за нарушение договора, а не о возмещении убытков от будущих штрафов.

Заставить аудиторскую фирму возместить ущерб можно, если понесенные вами потери стали прямым следствием действий аудиторов.

Например, если они дали неверные письменные рекомендации в ответ на ваш запрос.

Кроме того, аудиторы будут обязаны возместить потери, если это прямо предусмотрено договором.

Как учесть расходы на аудит

Затраты на проведение аудиторской проверки отражают в составе расходов.

Если ваша фирма платит НДС, то сумма этого налога, которую вы перечислили аудиторской компании, принимается к вычету.

Если ваша фирма не платит НДС, то сумму этого налога включают в состав расходов.

Стоимость аудиторской проверки отразите записями:

Дебет 26 (44) Кредит 60

- учтены расходы на проведение аудита;

Дебет 19 Кредит 60

- учтен НДС по расходам на аудит;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"

Кредит 19

- НДС по аудиторской проверке принят к вычету (если фирма платит НДС);

или

Дебет 26 (44) Кредит 19

- НДС по аудиторской проверке включен в состав расходов (если фирма не платит НДС);

Дебет 60 Кредит 51

- перечислены деньги аудиторам.

В аналогичном порядке учитывают расходы на сопутствующие аудиту услуги (консультирование, ведение учета и т.д.).

Обратите внимание: фирмы, которые работают на "упрощенке", могут включать в расходы только ограниченный перечень затрат (ст. 346.16 НК РФ).

В этом перечне отсутствуют, например, затраты на консультационные услуги.

Однако если договор об оказании таких услуг вы заключили с аудиторской фирмой, то уплаченные ей средства можно будет учесть как расходы на аудиторские услуги.

Как утвердить отчет

После составления отчетности и проведения аудита ее должны утвердить владельцы фирмы (участники или акционеры).

Если предприятие обязано проводить аудит своей отчетности, то годовой отчет нужно заверить у аудитора или аудиторской фирмы.

Порядок утверждения отчетности должен быть прописан в учредительных документах фирмы. Он зависит от организационно-правовой формы предприятия (общество с ограниченной ответственностью, акционерное общество и т.д.).

Как утвердить отчетность в ООО

Если ваша фирма зарегистрирована как общество с ограниченной ответственностью, то годовую бухгалтерскую отчетность нужно утвердить на общем собрании участников (учредителей). Такое собрание проводят не реже одного раза в год в сроки, установленные уставом фирмы. Причем его нельзя провести ранее двух и позднее четырех месяцев после окончания финансового года (ст. 34 Федерального закона от 8 февраля 1998 г. N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью").

О том, что фирма проводит собрание, нужно не позднее чем за 30 дней до его проведения уведомить каждого участника (учредителя). Для этого им направляют заказное письмо. В нем указывают место, дату, время проведения собрания, а также предлагаемую повестку дня.

Если в обществе больше 15 участников, то бухгалтерскую отчетность должна проверить ревизионная комиссия (ревизор). Общее собрание не может утвердить отчетность без заключения комиссии или ревизора.

Проверяющим отчетность ревизорам необходимо представить все документы, связанные с деятельностью фирмы. Главный бухгалтер и другие работники фирмы обязаны давать им необходимые письменные или устные пояснения.

Решение об утверждении отчетности оформляют на основании протокола общего собрания участников. Специального бланка для такого протокола нет. Поэтому его оформляют в произвольной форме.

Как правило, в протоколе указывают:

- место, дату и время проведения общего собрания;
- фамилии председателя и секретаря собрания;
- фамилии участников общества, принимающих участие в собрании, и их доли в уставном капитале;
- повестку дня;
- решения, принятые на собрании.

Протокол может выглядеть так:

ООО "Актив" Утвержден
общим собранием участников
ООО "Актив"

Протокол

от 3 марта 2009 г. N 1

Собрание проводится по адресу: г. Москва, ул. Николаева, д. 9, оф. 56.
Дата и время проведения собрания: 3 марта 2009 г., 12.00.
Председатель собрания: Александр Николаевич Иванов.
Секретарь собрания: Светлана Семеновна Зотова.
На собрании присутствовали следующие участники ООО "Актив":
- Яковлев К.Б. - 20 процентов уставного капитала;
- Сомов А.Н. - 50 процентов уставного капитала;
- Ломакин А.А. - 30 процентов уставного капитала.
Кворум соблюден.

Повестка дня:
1. Утверждение бухгалтерской отчетности общества за 2008 г.
2. Распределение прибыли, полученной в 2008 г.

Постановили (единогласно):
1. Утвердить бухгалтерскую отчетность за 2008 г. в составе следующих форм:
- Бухгалтерский баланс (форма N 1);
- Отчет о прибылях и убытках (форма N 2);
- Отчет об изменениях капитала (форма N 3);
- Отчет о движении денежных средств (форма N 4);
- Приложение к бухгалтерскому балансу (форма N 5);
- Пояснительная записка.
2. Прибыль, полученную ООО "Актив" в 2008 г. в сумме 60 000 руб., распределить в 2009 г. пропорционально долям участников в уставном капитале общества.

Председатель собрания Иванов /Иванов А.Н./
Секретарь собрания Зотова /Зотова С.С./

Решение участников общества с ограниченной ответственностью об утверждении годовой бухгалтерской отчетности, вынесенное на основании протокола, может выглядеть так:

ООО "Актив" Утверждено
общим собранием участников
ООО "Актив"

Решение
об утверждении
бухгалтерской отчетности

от 10 марта 2009 г. N 1

Участники Общества с ограниченной ответственностью "Актив" приняли отчетность организации за 2008 г.
Основание: Протокол общего собрания участников ООО "Актив" от 3 марта 2009 г. N 1.

Участники:	Яковлев	/Яковлев К.Б./
	Сомов	/Сомов А.Н./
	Ломакин	/Ломакин А.А./

Исходя из этого решения бухгалтер делает в заголовочной части Бухгалтерского баланса отметку о дате утверждения отчетности.

Как утвердить отчетность в АО

Если ваша фирма является акционерным обществом, то годовую бухгалтерскую отчетность нужно утвердить на общем собрании акционеров. Сделать это нужно не ранее чем через два месяца и не позднее чем через шесть месяцев после окончания финансового года. Это установлено ст. 47 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. N 208-ФЗ "Об акционерных обществах".

Такое собрание должно проходить не реже одного раза в год в сроки, установленные уставом фирмы.

О том, что фирма проводит собрание, нужно уведомить каждого акционера, который имеет право в нем участвовать.

Для этого не позднее чем за 20 дней до его начала им должны быть направлены заказные письма. В письмах обязательно должны быть указаны:

- полное название и организационно-правовая форма фирмы;
- ее юридический и фактический адрес;
- форма, в которой будет проходить собрание (непосредственно собрание акционеров или заочное голосование);
- дата, место и время проведения собрания;
- дата оформления списка лиц, которые имеют право участвовать в собрании;
- повестка дня общего собрания акционеров (например, утверждение годовой бухгалтерской отчетности, распределение полученной по итогам года прибыли и т.д.);
- порядок ознакомления акционеров с бухгалтерской отчетностью и другими документами, необходимыми на собрании (например, аудиторским заключением).

Перед тем как утвердить годовую бухгалтерскую отчетность, необходимо:

- получить заключение ревизионной комиссии (ревизора) по поводу достоверности этой отчетности;
- не позднее чем за 30 дней до проведения общего годового собрания акционеров предварительно утвердить отчетность у совета директоров акционерного общества.

Если его нет, то отчетность должен утвердить руководитель фирмы.

Решение об утверждении отчетности оформляют на основании протокола общего собрания акционеров и составляют в двух экземплярах не позднее 15 дней после проведения собрания.

Специального бланка для такого протокола нет.

Поэтому его оформляют в произвольной форме.

В протоколе обязательно указывают:

- место, дату и время проведения общего собрания;
- фамилии председателя и секретаря собрания;
- общее количество голосов, которыми обладают акционеры;
- количество голосов, которыми обладают акционеры, принимающие участие в общем собрании;
- повестку дня и решения, принятые на собрании.

Предположим, что "Актив" является акционерным обществом, тогда протокол может выглядеть так:

ЗАО "Актив"

Утвержден
общим собранием акционеров
ЗАО "Актив"

Протокол

от 3 марта 2009 г. N 1

Собрание проводится по адресу: г. Москва, ул. Николаева, д. 6, оф. 34.
Дата проведения собрания: 3 марта 2009 г.
Время начала собрания: 12.00.
Председатель собрания: Александр Николаевич Иванов.
Секретарь собрания: Светлана Семеновна Зотова.
Общее количество акций организации:
- 1000 шт. обыкновенных акций;
- 50 шт. привилегированных акций.
Общее количество голосующих акций - 1000 шт.
На собрании присутствовали акционеры ЗАО "Актив":
- Яковлев К.Б. - 500 обыкновенных акций;
- Сомов А.Н. - 30 привилегированных и 200 обыкновенных акций;
- Ломакин А.А. - 20 привилегированных акций;
- Петров С.С. - 300 обыкновенных акций.
Кворум соблюден.

Повестка дня:
Утверждение бухгалтерской отчетности общества за 2008 г.

Выступали:
Генеральный директор ЗАО "Актив" Иванов А.Н. - представлен краткий отчет о деятельности ЗАО "Актив" за 2008 г.

Постановили (единогласно):
Утвердить бухгалтерскую отчетность за 2008 г. в составе следующих форм:
- Бухгалтерский баланс (форма N 1);
- Отчет о прибылях и убытках (форма N 2);
- Отчет об изменениях капитала (форма N 3);
- Отчет о движении денежных средств (форма N 4);
- Приложение к бухгалтерскому балансу (форма N 5);
- Пояснительная записка.

Председатель собрания Иванов /Иванов А.Н./
Секретарь собрания Зотова /Зотова С.С./

Решение общего собрания акционеров об утверждении годовой бухгалтерской отчетности, вынесенное на основании протокола, может выглядеть так:

ЗАО "Актив"

Утверждено
общим собранием акционеров
ЗАО "Актив"

Решение
об утверждении
бухгалтерской отчетности

от 15 марта 2009 г. N 1

Акционеры Закрытого акционерного общества "Актив" приняли решение утвердить бухгалтерскую отчетность организации за 2008 г.

Основание: протокол общего собрания акционеров ЗАО "Актив" от 3 марта 2009 г. N 1.

Акционеры:	Яковлев	/Яковлев К.Б./
	Сомов	/Сомов А.Н./
	Ломакин	/Ломакин А.А./

На основании решения общего собрания бухгалтер должен сделать в заголовочной части Бухгалтерского баланса отметку о дате утверждения отчетности.

Как сдать отчет

Фирмы обязаны представлять бухгалтерскую отчетность:
- участникам, акционерам или другим собственникам ее имущества;
- в территориальное отделение Госкомстата по месту своей регистрации;
- в налоговую инспекцию по месту постановки фирмы на учет;
- другим заинтересованным лицам, если это предусмотрено законами России.

Обратите внимание: бухгалтерскую отчетность необходимо подавать, даже если фирма не ведет никакой деятельности. Сдавать годовую бухгалтерскую отчетность нужно не ранее 60 и не позднее 90 дней по окончании отчетного года.

Может получиться, что последний день, в который фирма должна представить бухгалтерскую отчетность, окажется выходным (праздничным). В этом случае срок сдачи отчетности переносится на следующий за выходным рабочий день.

Как сдать отчетность учредителям

Фирма должна представлять годовую бухгалтерскую отчетность учредителям, участникам организации или собственникам ее имущества. При этом каждого учредителя (участника) нужно обеспечить отдельным экземпляром отчетности.

Имейте в виду: помимо общих сроков сдачи отчетности учредители могут установить и более конкретную дату, к которой фирма должна подать им отчетные документы. Выбранная дата должна быть указана в учредительных документах.

Если у фирмы есть дочерние или зависимые общества, то помимо своих бухгалтерских отчетов головная организация должна представлять учредителям еще и консолидированную (сводную) отчетность. В нее включают как показатели деятельности головного отделения фирмы, так и показатели каждого из ее обособленных подразделений. Сроки сдачи консолидированной отчетности собственники фирмы также должны установить в учредительных документах.

Как сдать отчетность в статистику

Фирма должна передать один экземпляр годовой бухгалтерской отчетности в местное отделение государственной статистики. Сделать это нужно на той территории, где предприятие зарегистрировано. Если фирма вовремя не подаст бухгалтерскую отчетность в отделение статистики, ее могут оштрафовать. Размер штрафа для фирмы составит от 3000 до 5000 руб., а руководителю или главному бухгалтеру придется заплатить от 300 до 500 руб. (ст. 19.7 КоАП РФ).

Имейте в виду: решение о взыскании штрафа может вынести только суд, и это должно быть сделано в течение двух месяцев с последней даты, установленной для сдачи отчетности.

Как сдать отчетность в налоговую инспекцию

Фирма должна представлять один экземпляр бухгалтерской отчетности в налоговую инспекцию по месту постановки на учет (ст. 23 НК РФ).

Если фирма вовремя не сдаст бухгалтерскую отчетность в налоговую инспекцию, ее могут оштрафовать. Размер штрафа - 50 руб. за каждую форму отчетности, не представленную в срок (ст. 126 НК РФ). Кроме того, руководителя или главного бухгалтера фирмы могут оштрафовать на сумму от 300 до 500 руб. (ст. 15.6 КоАП РФ).

Кому еще нужно подавать отчетность

Остальным заинтересованным пользователям бухгалтерскую отчетность нужно представлять, только если это предусмотрено законами России или договором. Так, при необходимости бухгалтерская отчетность может понадобиться региональным или местным финансовым органам, а также таможенникам и милиции. Потребовать ее они могут только на основании специального законодательного акта.

Сотрудничающие с фирмой банки могут предусмотреть обязанность фирмы представлять им бухгалтерскую отчетность в кредитном договоре или в договоре банковского счета.

Контрагенты (кредиторы, покупатели, поставщики) могут знакомиться с бухгалтерской отчетностью фирмы по договору с ней.

Способы представления отчетности

Бухгалтерская отчетность может быть:

- представлена пользователю лично или через уполномоченного представителя;
- послана по почте;
- отправлена через Интернет (по электронной почте).

Многие бухгалтеры считают, что надежнее отвезти отчетность в инспекцию самим. В этом случае инспектор поставит на копии баланса отметку о том, что отчетность принята, и текущую дату (п. 4 ст. 80 НК РФ).

Отвезти отчетность в инспекцию может и уполномоченный представитель, например частный аудитор или специализированная фирма. Чтобы поручить ему сдавать отчетность, нужно оформить на него доверенность. Вот как она может выглядеть:

Доверенность N 11
на представление интересов фирмы
в отношениях с налоговыми органами

г. Москва

Двадцать второе марта две тысячи восьмого года

Закрытое акционерное общество "Актив" в лице генерального директора Васильева А.И., действующего на основании Устава, в соответствии со ст. 29 Налогового кодекса РФ доверяет аудитору Игорю Михайловичу Николаеву, паспорт серии 45 03 N 108713, выдан ОВД "Тульское" г. Москвы 15 мая 2002 г., проживающему по адресу: 115345, г. Москва, ул. Малая Бронная, д. 11, кв. 45, представлять его интересы в отношениях с налоговыми органами.

В целях выполнения этого поручения Николаеву И.М. предоставляются следующие права:

- представлять интересы ЗАО "Актив" в налоговых органах по всем вопросам, связанным с данным поручением;
- представлять в налоговые органы декларации ЗАО "Актив";
- получать и передавать документы;
- вести переписку во исполнение данного поручения;
- расписываться и совершать иные законные действия, связанные с выполнением данного поручения.

Полномочия по настоящей доверенности не могут быть переданы другим лицам.

Настоящая доверенность действительна до 23 марта 2009 г.

Образец подписи Николаева И.М. Николаев удостоверяю.

Генеральный директор ЗАО "Актив" Васильев /Васильев А.И./

Если вы не хотите стоять в очередях или просто не успеваете в инспекцию, отчетность можно отправить по почте. В этом случае датой сдачи отчетности будет дата, проставленная на почтовой квитанции.

Считается, что документы поданы вовремя, если ее сдали на почту до 24.00 последнего дня, установленного для ее представления (ст. 6.1 НК РФ).

Очень часто инспекторы неправомерно отказываются принимать отчетность (например, если они считают, что в отчетности допущены ошибки). Этого также можно избежать, если воспользоваться почтой. Подтверждением того, что вы вовремя сдали документы, будет служить почтовая квитанция.

Сразу отметим, что вы можете воспользоваться услугами не только государственной почты. В России существует довольно много негосударственных операторов почтовой связи - главное, чтобы у них была лицензия Минсвязи России.

Отправить отчетность по почте вы можете:

- заказным письмом (доставляется непосредственно адресату, то есть в нашем случае - в налоговую инспекцию);

- ценным письмом (письмо не доставляется адресату, а "ждет" его на почте, другими словами, ценные письма работники налоговой инспекции должны будут сами забирать с почты).

Обратите внимание: надежнее оформить заказное письмо с уведомлением. В этом случае почта сообщит вам, когда и кому вручено ваше письмо. Таким образом, вы будете знать, дошло ваше письмо до налоговой инспекции или нет. Уведомление также будет служить доказательством того, что вы действительно отправляли отчетность, а налоговая ее получила.

В ст. 80 Налогового кодекса написано, что отправлять отчетность почтой нужно с описью вложения.

При этом на почте опись составляют и заверяют только для ценных писем (п. 12 Правил оказания услуг почтовой связи, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 15 апреля 2005 г. N 221).

Итак, складывается такая ситуация: Налоговый кодекс требует, чтобы письмо было отправлено с описью вложения. Это возможно только для ценных писем. При этом, если вы отправите отчетность ценным письмом с описью вложения, инспекторы должны будут забрать это письмо с почты, что маловероятно. Следовательно, использовать ценные письма можно, только если вы уверены в том, что работники вашей инспекции забирают с почты корреспонденцию.

Если вы отправите отчетность заказным письмом, на почте не оформят опись. Однако в ст. 80 Налогового кодекса не указано, что опись нужно оформлять и заверять на почте. Поэтому вы можете составить опись самостоятельно. Не забудьте, что она должна быть заверена печатью фирмы и подписью главного бухгалтера.

Проблемы могут возникнуть, если налоговая инспекция не получит отчетность (например, если письмо потеряется). В этом случае инспекция может попытаться оштрафовать фирму и ее руководителя или главного бухгалтера (ст. 119 НК РФ, ст. 15.6 КоАП РФ).

Чтобы этого избежать, вам придется доказывать, что вы действительно отправили отчетность и сделали это вовремя. Для этого вы можете представить почтовую квитанцию и уведомление о том, что ваше письмо доставлено по назначению. Чтобы доказать, что вы вложили в письмо все документы, представьте заверенную печатью вашей фирмы опись или заверенный на почте список отправлений.

Таким образом, перечень документов, подтверждающих, что вы действительно отправляли все необходимые декларации, зависит от конкретной налоговой инспекции: возможно, что хватит и почтовой квитанции, а может быть, инспекторы потребуют представить заверенную опись. Если платить штрафы вы не хотите, обращайтесь в суд.

Как правило, в таких ситуациях суд встает на сторону компаний (Постановления ФАС Центрального округа от 20 января 2005 г. N А64-5382/04-16, ФАС Поволжского округа от 24 ноября 2005 г. N А55-5453/2005-44).

Вы также можете воспользоваться ускоренной экспресс-почтой. Это будет стоить дороже, но в подобном случае на почте оформят опись вложений, а ваше письмо будет доставлено прямо в инспекцию.

Иногда требуется, чтобы на балансе стояла отметка налоговой инспекции (например, чтобы получить кредит, нужно представить в банк баланс с такой отметкой). Здесь возможны два варианта:

1. Заверить нужные документы в налоговой. Для этого следует принести в инспекцию почтовую квитанцию и опись (если есть), которые послужат доказательством того, что вы действительно отправляли полный пакет документов.

2. Представить (например, в банк) незаверенную копию нужного документа и почтовую квитанцию. Другими словами, вместо штампа налоговой на документе вы представите почтовую справку.

Послать отчетность можно и по электронной почте. Это возможно, если у вас и в вашей инспекции есть необходимое оборудование и программное обеспечение.

Обратите внимание: с 1 января 2008 г. фирмы со среднесписочной численностью работников более 100 человек обязаны представлять отчетность за предыдущий год в электронном виде. Если отчетность будет отправлена в электронном виде, подавать ее на бумажном носителе вы не обязаны.

Чтобы переслать отчетность, вам нужно заключить договор с оператором связи, который предоставит вам электронно-цифровую подпись (ЭЦП) и специальное программное обеспечение.

С помощью этих программ нужно подготовить отчетность, подписать ее электронно-цифровой подписью (ЭЦП) и выслать в адрес вашей инспекции. В течение суток (без учета выходных и праздничных дней) с момента отправки налоговая должна выслать вам:

- квитанцию о приеме отчетности;

- протокол входного контроля отчетности.

Протокол входного контроля нужно заверить ЭЦП и отправить обратно.

Если в протоколе содержится информация о том, что отчетность не прошла входной контроль, нужно повторить всю процедуру сдачи документов.

Вы также должны получить подтверждение того, что вы отправили отчетность в инспекцию, от оператора связи.

В течение суток нужно заверить один экземпляр подтверждения ЭЦП и выслать его обратно оператору.

Обратите внимание: отчетность считается представленной в инспекцию, если фирма получила подтверждение, подписанное ЭЦП оператора.

Принятой отчетность будет также считаться, если фирма получит протокол входного контроля, подтверждающий, что эти формы не содержат ошибок и прошли входной контроль в налоговой инспекции.

Как опубликовать отчет

Некоторые фирмы обязаны публиковать свою годовую бухгалтерскую отчетность в средствах массовой информации. Эти фирмы перечислены в ст. 16 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете".

К ним относятся:

- открытые акционерные общества;
- банки и другие кредитные организации;
- биржи;
- страховые организации;
- инвестиционные и другие фонды.

Фирма должна разместить годовую бухгалтерскую отчетность за 2008 г. в средствах массовой информации не позднее 1 июня 2009 г.

Обратите внимание: перед тем как опубликовать бухгалтерскую отчетность открытого акционерного общества, необходимо:

- проверить и подтвердить ее у независимого аудитора (аудиторской фирмы);
- утвердить ее на общем собрании акционеров.

Бухгалтерскую отчетность обществ с ограниченной ответственностью и закрытых акционерных обществ публиковать не следует.

Однако из этого правила есть исключение: общество с ограниченной ответственностью обязано опубликовать свою годовую отчетность, если оно открыто размещает облигации или другие эмиссионные ценные бумаги.

Средства массовой информации, в которых можно публиковать бухгалтерскую отчетность, - это любые общедоступные газеты и журналы. Бухгалтерскую отчетность дополнительно разрешено печатать в виде брошюр и буклетов, распространяемых среди потенциальных пользователей бухгалтерской отчетности.

Печатное издание, в котором фирма будет публиковать годовую бухгалтерскую отчетность, выбирает совет директоров акционерного общества или его руководство. Такое издание обязательно должно быть периодическим. Только тогда будет считаться, что публикация фактически состоялась, то есть отчетность размещена в средствах массовой информации.

Публикуя годовую бухгалтерскую отчетность, фирма должна обнародовать общие сведения о себе. К таким сведениям, в частности, относят:

- полное наименование фирмы (например, "Открытое акционерное общество "Заря");
- отчетную дату и (или) отчетный период, за который публикуется отчетность (например, "за 2008 г.");
- валюту и формат, в которых приводятся числовые показатели отчетности (например, миллионы рублей);
- полные наименования должностей лиц, которые подписали бухгалтерскую отчетность, их фамилии и инициалы;
- день, в который отчетность была утверждена общим собранием акционеров;
- место нахождения (полный почтовый адрес, телефон и факс) дирекции общества, а также сведения о территориальном отделении Госкомстата, в которое фирма отправила обязательный экземпляр отчетности.

Отдавать в печать нужно не всю бухгалтерскую отчетность. Обязательной публикации подлежат лишь:

- Бухгалтерский баланс (форма N 1);
- Отчет о прибылях и убытках (форма N 2).

Фирмы, проводящие обязательный аудит своей отчетности, также должны публиковать итоговую часть аудиторского заключения.

Для публикации числовые показатели отчетности нужно обнародовать в миллионах рублей. Однако если у фирмы большие обороты товаров, обязательств и т.п., то показатели отчетности можно перевести в миллиарды рублей с одним десятичным знаком. Годовую бухгалтерскую отчетность разрешено публиковать в сокращенном виде. Формы, которые фирма будет при этом применять, она может разработать самостоятельно на основе утвержденных бланков отчетности.

Имейте в виду: если фирма решит пользоваться для публикации сокращенными формами, то их нужно будет использовать и в последующем. Изменить формат публикуемых форм фирма сможет только при одном условии - если у нее будут для этого обоснованные причины, подтвержденные независимым аудитором (аудиторской фирмой). Насколько можно "урезать" форму Бухгалтерского баланса для печати, зависит от финансовых показателей фирмы.

Так, сокращенная форма баланса может включать лишь итоговые показатели по разделам баланса. Для этого фирма должна соответствовать следующим условиям:

- валюта баланса на конец года не превышает 40 000 000 руб.;
- выручка от продаж за отчетный год не превышает 100 000 000 руб.

Некоторые итоговые показатели по разделам Баланса могут оказаться незаполненными. Их нужно прочеркнуть. Удалять такие строки из сокращенной формы Баланса нельзя.

Если валюта баланса на конец года окажется больше 40 000 000 руб. или выручка от реализации превысит 100 000 000 руб., то сокращенная форма должна выглядеть по-другому. В этом случае в нее нужно включить все группы статей баланса, предусмотренные п. 20 ПБУ "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/99).

По некоторым группам у фирмы может не быть показателей. Эти группы можно не приводить в сокращенной форме Баланса. Причем сделать это можно, только если у фирмы отсутствуют данные по соответствующим статьям как за отчетный, так и за предшествующий ему год.

Публикуемая форма Отчета о прибылях и убытках должна включать все показатели, которые предусмотрены в типовом бланке. При этом допускается не приводить те статьи Отчета, по которым у фирмы нет данных как за отчетный, так и за предшествующий ему год.

В некоторых случаях в публикуемый Отчет о прибылях и убытках нужно включать информацию о том, как акционеры распределили прибыль (покрыли убытки) общества за отчетный год. Сделать это необходимо, если такие сведения не будут напечатаны отдельно и не войдут в состав какого-либо другого документа.

Аудиторское заключение полностью публиковать не требуется. Фирма должна разместить в печати только его итоговую часть.

При этом если фирма решила публиковать бухгалтерскую отчетность в сокращенном виде, то итоговую часть аудиторского заключения тоже можно "урезать".

Вместо полного текста итоговой части в печать можно отдать только мнение (оценку) независимого аудитора или аудиторской фирмы о достоверности годовой бухгалтерской отчетности.

Если же фирма размещает в печати несокращенный вариант годовой бухгалтерской отчетности, то и итоговую часть аудиторского заключения она должна опубликовать в полном объеме.

Обратите внимание, в публикации обязательно должны быть приведены: полное наименование аудитора (аудиторской фирмы), вид и номер лицензии на осуществление аудиторской деятельности, а также дата аудиторского заключения.

НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ

Форма декларации по налогу на прибыль утверждена Приказом Минфина России от 5 мая 2008 г. N 54н. Если фирма исчисляет налог ежеквартально, сдавать в налоговую инспекцию декларацию по авансовым платежам налога на прибыль за 2008 г. она должна:

- за I квартал - до 28 апреля 2008 г.;
- за полугодие - до 28 июля 2008 г.;
- за 9 месяцев - до 28 октября 2008 г.

Если фирма рассчитывает налог на прибыль ежемесячно, то и сдавать декларацию она должна ежемесячно. Для этого таким организациям дают 28 дней после окончания месяца.

Декларацию за 2008 г. все фирмы сдают до 28 марта 2009 г.

Если в отчетном квартале фирма получила убыток, она все равно должна подать декларацию. В то же время если фирма не осуществляет операции, в результате которых происходит движение денежных средств на ее счетах в банках или в кассе, и у такой фирмы отсутствуют доходы и расходы, то она не подает декларацию по налогу на прибыль, а подает единую (упрощенную) декларацию, форма которой утверждена Приказом Минфина России от 10 июля 2007 г. N 62н.

Если вы не вовремя подадите декларацию, то вас оштрафуют. Размер штрафа установлен ст. 119 Налогового кодекса и зависит от срока представления декларации.

Так, если опоздание не превышает 180 дней, с фирмы за каждый полный или неполный месяц просрочки возьмут 5 процентов, но не более 30 процентов от суммы налога, указанной в декларации. При этом минимальная сумма штрафа не может быть меньше 100 руб.

Если же фирма задержала подачу декларации более чем на 180 дней, штраф делится на две части. Фиксированная часть составляет 30 процентов от суммы налога; дополнительная - 10 процентов от суммы налога за полный или неполный месяц просрочки начиная со 181-го дня. Кроме того, могут оштрафовать и руководителя организации. Сумма штрафа составит от 300 до 500 руб. (ст. 15.5 КоАП РФ).

Общий порядок заполнения

Листы декларации и Приложения к ней условно можно разделить на общие (их заполняют все фирмы) и специальные (их заполняют в особых случаях). При этом все организации обязательно заполняют:

- лист 01 "Титульный лист";
- лист 02 "Расчет налога на прибыль организаций";
- подраздел 1.1 разд. 1 "Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогоплательщика";
- Приложение 1 к листу 02 "Доходы от реализации и внереализационные доходы";
- Приложение 2 к листу 02 "Расходы, связанные с производством и реализацией, - внереализационные расходы и убытки, приравниваемые к внереализационным расходам".

Специальные листы декларации предназначены только для фирм, получивших доходы от отдельных операций или видов деятельности.

Приложение 4 к листу 02 заполняют только за I квартал и за год.

Лист 06 предназначен для негосударственных пенсионных фондов.

Лист 07 должны заполнить организации, получившие из бюджета средства целевого финансирования и т.п. (п. п. 1 - 2 ст. 251 НК РФ).

Если в прошлые периоды предприятие понесло убытки, которые уменьшают налоговую базу, то в налоговую инспекцию надо также представить Приложение 4 к листу 02. Фирмы, у которых есть обособленные подразделения, должны заполнить Приложение 5 к листу 02.

Если фирма начисляет дивиденды и проценты по государственным и муниципальным ценным бумагам, она должна заполнить лист 03. В этом случае она выступает в роли налогового агента.

Если предприятие получило дивиденды от иностранной фирмы, а также проценты по государственным и муниципальным ценным бумагам, то нужно представить лист 04.

Предприятия (кроме пенсионных фондов), которые имеют ценные бумаги, должны подготовить лист 05.

Как оформить титульный лист

Титульный лист декларации имеет типовую форму. Его заполняют полностью, за исключением раздела "Заполняется работником налогового органа".

Вверху каждой страницы нужно указать ИНН и КПП вашей фирмы. Под названием декларации проставьте номер корректировки. Если декларацию подают впервые, в ячейке поставьте цифру "0 - -", если подают уточненную декларацию: "1 - -", "2 - -" и т.д.

Далее укажите код налогового (отчетного) периода: I квартал - 21, полугодие - 31, девять месяцев - 33, год - 34. Если фирма рассчитывает ежемесячные авансовые платежи исходя из фактической прибыли, то код указывают в диапазоне от 35 до 46. Например, если вы сдаете декларацию по налогу за январь - апрель, укажите в ячейке - 38, за январь - май - 39 и т.д.

В последнем налоговом периоде при реорганизации или ликвидации фирмы указывают код 50. Справа запишите отчетный год.

Затем укажите код вашей налоговой инспекции. Коды представления декларации в ФНС по месту учета приведены в Приложении 1 к Порядку заполнения налоговой декларации по налогу на прибыль. Код 214

указывают по месту нахождения российской фирмы, которая не является крупнейшим налогоплательщиком. По месту учета в качестве крупнейшего налогоплательщика - 213, налогового агента - 231 и т.д.

В центре страницы запишите полное название своей фирмы (например, "Закрытое акционерное общество "Актив") и наименование обособленного подразделения, за которое вы отчитываетесь. Ниже приведите свой код вида экономической деятельности согласно Общероссийскому классификатору видов экономической деятельности (ОКВЭД). Кроме того, укажите количество сдаваемых страниц декларации и подтверждающих документов или их копий, а также номер контактного телефона.

Декларацию должны подписать руководитель или представитель фирмы. Во втором случае необходимо указать документ, подтверждающий полномочия представителя.

Образец заполнения титульного листа декларации по налогу на прибыль (фирма перечисляет налог по итогам года) приведен на следующей странице.

ИНН 7715221040--

КПП 771501001 Стр. 001

Приложение N 1 к Приказу Министерства финансов Российской Федерации

от _____ N _____

Форма по КНД 1151006

Лист 01

Налоговая декларация
по налогу на прибыль организаций

Номер корректировки 0-- Налоговый (отчетный) период (код) 34 Отчетный год 2008

Представляется в налоговый орган (код) 7715 по месту нахождения (учета) (код) 214

Закрытое акционерное общество "Актив"---

(организация/обособленное подразделение)

Код вида экономической деятельности по классификатору ОКВЭД 15.51.13

Номер контактного телефона (495)395-55-55-----

На 10- страницах с приложением подтверждающих документов или их копий на --- листах

Достоверность и полноту сведений, указанных в настоящей декларации, подтверждаю:

1 - налогоплательщик,
2 - представитель налогоплательщика

[1]

Иванов---------

Иван---------

Иванович---------

(фамилия, имя, отчество полностью)

(наименование организации - представителя налогоплательщика)

Заполняется работником налогового органа

Сведения о представлении декларации

Данная декларация представлена (код) [ ]

на [ ] страницах

с приложением подтверждающих документов или их копий на [ ] листах

Дата представления декларации [ ].[ ].[ ]

Зарегистрирована за N [ ]

_____ Фамилия, И.О.

_____ Подпись

Подпись _____ Дата 27.03.2009

М.П.

Наименование документа,
подтверждающего полномочия представителя

¶

Доходы от реализации и внереализационные доходы
(Приложение 1 к листу 02)

Приложение 1 к листу 02 формируют непосредственно по данным регистров учета доходов текущего периода. В этом Приложении собирают сведения обо всех полученных фирмой доходах - приведите их.

В строке 010 отразите сумму выручки от продажи товаров (работ, услуг). В строках 011 - 014 расшифруйте ее по видам доходов.

Строки 020 - 022 заполняют профессиональные участники рынка ценных бумаг. Сюда они должны вписать выручку от реализации и погашения ценных бумаг и ее отклонения от минимальной и расчетной цен.

В строке 023 покажите выручку от реализации предприятия как имущественного комплекса.

Строка 040 - итоговая. В ней проставьте сумму строк 010, 020, 023 и 030. Данные из нее перенесите в строку 010 листа 02.

В строке 100 укажите общую сумму внереализационных доходов из налогового регистра их учета. Затем это число перенесите в строку 020 листа 02.

В строке 101 приведите величину доходов прошлых лет, которые вы обнаружили в отчетном году. Имеются в виду только те доходы, по которым нельзя определить период возникновения. Если фирма получила какие-нибудь материальные ценности после ликвидации основных средств, то их стоимость отразите в строке 102.

В строке 103 покажите стоимость безвозмездно полученного имущества, работ, услуг или имущественных прав, за исключением указанных в ст. 251 Налогового кодекса.

Например, если безвозмездно передаваемое имущество получает фирма, уставный капитал которой на 50 процентов состоит из вклада передающей компании.

Доходы, которые не учитывают при определении налоговой базы, укажите в строке 200.

Приложение 1 к листу 02 сформируйте по данным сводного регистра доходов текущего периода.

Рассмотрим на примере, как нужно заполнять Приложение 1 к листу 02.

Пример. ЗАО "Актив" - строительная организация.

Компания выполнила строительно-монтажные работы на сумму 2 832 000 руб. (в том числе НДС - 432 000 руб.).

Кроме того, "Актив" продает стройматериалы.

Выручка от этого вида деятельности за налоговый период составила 442 500 руб. (в том числе НДС - 67 500 руб.).

ЗАО "Актив" продало основное средство (генератор) за 177 000 руб. (в том числе НДС - 27 000 руб.) и получило такие внереализационные доходы:

- от сдачи имущества в аренду - 10 000 руб. (без НДС);
- проценты, начисленные банком на остаток денег на расчетном счете, - 3000 руб.;
- проценты по договору займа, предоставленного работнику фирмы, - 1000 руб.

Кроме того, "Актив" списал кредиторскую задолженность в сумме 8400 руб. (в том числе НДС - 1281 руб.) в связи с истечением срока исковой давности.

По строке 010 надо указать:

2 832 000 - 432 000 + 442 500 - 67 500 = 2 775 000 руб.

Эта сумма будет распределена так:

- по строке 011 - выручка от строительных работ - 2 400 000 руб. (2 832 000 - 432 000);
- по строке 012 - выручка от продажи стройматериалов - 375 000 руб. (442 500 - 67 500).

По строке 030 фирма должна отразить доход от продажи генератора в сумме:

177 000 - 27 000 = 150 000 руб.

Общая сумма доходов от реализации за налоговый период (строка 040) составила 2 925 000 руб. (2 775 000 + 150 000).

Внереализационные доходы в сумме 22 400 руб. (10 000 + 3000 + 1000 + 8400) отражены в строке 100 Приложения 1 к листу 02.

Пример заполнения Приложения 1 к листу 02 приведен на следующей странице.

0020 7072

ИНН 0077152210400

КПП 771501001 Стр. 007

Приложение N 1 к Листу 02

Доходы от реализации и внереализационные доходы

Признак налогоплательщика (код) 1

1 - организация, не относящаяся к указанным по кодам 2 и 3
2 - сельскохозяйственный товаропроизводитель
3 - резидент особой экономической зоны

Показатели	Код строки	Сумма (руб.)
1	2	3
Выручка от реализации - всего в том числе:	010	27750000----------
выручка от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства	011	24000000----------
выручка от реализации покупных товаров	012	3750000----------
выручка от реализации имущественных прав, за исключением доходов от реализации права требования, долей, паев, указанных в Прил. 3 к Листу 02	013	----------
выручка от реализации прочего имущества	014	----------
Выручка от реализации (выбытия, в т.ч. доход от погашения) ценных бумаг профессиональных участников рынка ценных бумаг - всего	020	----------
в том числе сумма отклонения фактической выручки от реализации (выбытия) ценных бумаг, обращающихся и не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг ниже:		
минимальной цены сделок на организованном рынке ценных бумаг	021	----------
расчетной цены	022	----------
Выручка от реализации предприятия как имущественного комплекса	023	----------
Выручка от реализации по операциям, отраженным в Приложении 3 к Листу 02 (стр. 340 Прил. 3 к Листу 02)	030	1500000----------
Итого доходов от реализации (стр. 010 + стр. 020 + стр. 023 + стр. 030)	040	29250000----------
Внереализационные доходы - всего в том числе	100	22400----------
в виде дохода прошлых лет, выявленного в отчетном (налоговом) периоде	101	----------
в виде стоимости полученных материалов или иного имущества при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств	102	----------
в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав (кроме указанных в статье 251 НК)	103	----------
Сумма доходов, не учитываемых при определении налоговой базы	200	----------

Доходы от реализации

Для целей налогообложения товаром считают любое реализуемое или предназначенное для реализации имущество фирмы (основные средства, нематериальные активы, материалы, ценные бумаги, готовая продукция, покупные товары и т.д.).

Доходы от его продажи учитывают в составе выручки от реализации.

В бухгалтерском учете доходы от продажи прочего имущества (основных средств, нематериальных активов, материалов и т.д.) в выручку от реализации не включают. Их отражают в составе прочих доходов фирмы.

В какой момент отразить выручку

Реализация - это переход права собственности на товары (результаты работ или услуг) от продавца (исполнителя) к покупателю (заказчику).

В какой момент нужно отразить выручку в налоговом учете? Это зависит от метода признания доходов (расходов) для целей налогообложения прибыли.

Таких методов два:

- метод начисления - выручку отражают после перехода права собственности на товары (результаты работ или услуг) от продавца к покупателю (заказчику);
- кассовый метод - выручку отражают после оплаты покупателем (заказчиком) отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг).

Подробно о том, как применять каждый из методов, рассказано ниже.

Однако сначала обратите внимание на следующее.

1. Фирма может использовать кассовый метод, если выручка от продажи товаров (работ, услуг) за четыре предыдущих квартала не превысила в среднем 1 000 000 руб. в квартал (без учета НДС).

2. Фирма, выбрав один из методов, должна зафиксировать свое решение в учетной политике для целей налогообложения (документе, утверждаемом руководителем фирмы).

Делать это придется ежегодно (до 1 января того года, начиная с которого вы хотите применять выбранный вами метод).

3. Выбранный метод нельзя будет изменить в течение календарного года.

Если фирма использует метод начисления, начислить выручку нужно после отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг).

Заплатить налог на прибыль придется по итогам того отчетного (налогового) периода, в котором товары (работы, услуги) были отгружены покупателю.

Когда фирма получит деньги за отгруженные товары (выполненные работы, оказанные услуги), значения не имеет.

Отчетным периодом по налогу на прибыль является:

- если фирма платит налог ежеквартально исходя из прибыли, полученной за предыдущий квартал, - I квартал, полугодие и 9 месяцев календарного года;
- если фирма платит налог ежемесячно исходя из доходов, фактически полученных за прошедший месяц, - месяц, два месяца, три месяца и т.д. до окончания календарного года.

Налоговым периодом по налогу на прибыль является календарный год.

Пример. В феврале 2008 г. ЗАО "Актив" отгрузило ООО "Пассив" партию товаров по договору купли-продажи.

Цена товаров согласно договору составляет 120 000 руб. Деньги за товары "Пассив" перечислил в мае 2008 г.

"Актив" определяет выручку при расчете налога на прибыль по методу начисления.

Фирма платит налог ежеквартально.

В данном случае выручку от реализации нужно отразить в налоговом учете в феврале 2008 г.

Налог на прибыль с доходов от продажи товаров следует заплатить не позднее 28 апреля 2008 г. (то есть по итогам I квартала).

По общему правилу в момент отгрузки (передачи) товара право собственности на него переходит от продавца к покупателю (п. 1 ст. 223 ГК РФ). Однако так бывает не всегда.

Например, в договоре купли-продажи можно предусмотреть условие, что право собственности на товары переходит к покупателю не в момент их отгрузки, а позже (скажем, после того, как товары будут оплачены или доставлены в определенный пункт).

Такой договор называют договором с особым порядком перехода права собственности.

В этой ситуации выручку нужно отразить в тот момент, когда право собственности на отгруженные товары перейдет от продавца к покупателю по условиям договора.

Пример. В феврале 2008 г. ЗАО "Актив" отгрузило ООО "Пассив" партию товаров по договору купли-продажи. Цена товаров согласно договору составляет 120 000 руб.

По договору право собственности на отгруженные товары переходит к покупателю лишь после того, как он их оплатит.

До этого момента товары считают собственностью "Актива". Деньги за отгруженные товары "Пассив" перечислил в мае 2008 г.

"Актив" определяет выручку при расчете налога на прибыль по методу начисления.

Фирма платит налог ежеквартально. В данном случае выручку от реализации нужно отразить в налоговом учете в мае 2008 г. (то есть в том месяце, когда право собственности на отгруженные товары перешло к покупателю - ООО "Пассив").

Налог на прибыль с дохода от продажи товаров следует заплатить по итогам полугодия (не позднее 28 июля 2008 г.).

Если те или иные доходы (выручка) фирмы относятся к нескольким отчетным или налоговым периодам (например, полученная вперед абонентская плата), то они должны распределяться между ними одним из следующих способов:

- равномерно;
- пропорционально доле фактических расходов каждого отчетного периода в их общей сумме, предусмотренной сметой.

Обратите внимание: второй способ используют при выполнении работ (оказании услуг) с длительным производственным циклом, который превышает один налоговый период (календарный год).

Как применять эти способы, покажут примеры.

Пример. ООО "Связь-Инвест" оказывает услуги связи.

В 2008 г. фирма получила абонентскую плату от клиентов в сумме 120 000 руб. (без НДС). Фирма будет обслуживать клиентов в течение всего 2008 г.

Бухгалтер "Связь-Инвеста" должен ежемесячно отражать выручку в сумме:

120 000 руб. : 12 мес. = 10 000 руб.

Пример. По договору на оказание услуг ОАО "Инженер-проект" (исполнитель) создает проектную документацию для ООО "Пассив" (заказчика). Стоимость услуг "Инженер-проекта" - 300 000 руб. (без НДС).

Договор был полностью оплачен заказчиком до фактического выполнения работ.

Результаты работ передают заказчику по мере их выполнения.

Согласно смете расходы "Инженер-проекта", связанные с выполнением договора, составят 210 000 руб.

Фактические расходы фирмы составили:

- в первом полугодии 2008 г. - 40 000 руб.;
- во втором полугодии 2008 г. - 60 000 руб.;
- в первом полугодии 2009 г. - 80 000 руб.;
- во втором полугодии 2009 г. - 30 000 руб.

Бухгалтер "Инженер-проекта" должен отразить выручку от реализации так:

в первом полугодии 2008 г. - в сумме 57 143 руб. (40 000 : 210 000 x 300 000);

во втором полугодии 2008 г. - в сумме 85 714 руб. (60 000 : 210 000 x 300 000);

в первом полугодии 2009 г. - в сумме 114 286 руб. (80 000 : 210 000 x 300 000);

во втором полугодии 2009 г. - в сумме 42 857 руб. (30 000 : 210 000 x 300 000).

Кассовый метод могут использовать только те фирмы, у которых выручка от продажи товаров (работ, услуг) за четыре предыдущих квартала не превысила 1 000 000 руб. (без учета НДС) в квартал.

Если фирма использует кассовый метод, то выручку отражают в налоговом учете только после того, как она будет фактически получена (то есть после поступления денег в кассу или на банковский счет, зачета взаимных требований и т.д.).

Пример. В феврале 2008 г. ЗАО "Актив" отгрузило ООО "Пассив" партию товаров по договору купли-продажи. Продажная цена товаров - 120 000 руб. Деньги за отгруженные товары "Пассив" перечислил в мае 2008 г.

"Актив" определяет выручку при расчете налога на прибыль по кассовому методу. Фирма платит налог ежеквартально.

В данном случае выручку от реализации нужно отразить в налоговом учете в мае 2008 г.

Налог на прибыль с доходов от продажи товаров нужно заплатить не позднее 28 июля 2008 г. (то есть по итогам полугодия).

Если фирма использует кассовый метод, то бухгалтер должен ежеквартально проверять, имеет ли право фирма его применять. Чтобы это выяснить, сумму выручки за последние четыре квартала нужно поделить на 4. Если полученный показатель превышает 1 000 000 руб., то бухгалтеру нужно пересчитать все доходы и расходы с начала текущего года исходя из метода начисления. Вновь созданные организации могут сразу применять кассовый метод. Однако их выручка за первый налоговый период (календарный год) не должна превышать 4 000 000 руб.

Пример. Выручка ЗАО "Актив" за 2008 г. (без НДС) составила 3 600 000 руб., в том числе:

- в I квартале - 300 000 руб.;
- во II квартале - 1 100 000 руб.;

- в III квартале - 900 000 руб.;
- в IV квартале - 1 300 000 руб.

За первое полугодие 2009 г. фирма получила выручку в сумме 2 900 000 руб., в том числе:
- в I квартале - 500 000 руб.;
- во II квартале - 2 400 000 руб.

Чтобы определить, может ли фирма в I квартале 2009 г. применять кассовый метод, нужно выручку, полученную в 2008 г., разделить на 4.

Среднеквартальная выручка составит:

3 600 000 руб. : 4 = 900 000 руб.

Эта сумма не превышает 1 000 000 руб., поэтому в I квартале 2009 г. "Актив" может использовать кассовый метод. Чтобы определить, может ли фирма применять кассовый метод во II квартале 2008 г., нужно поделить на 4 выручку за II, III и IV кварталы 2008 г. и I квартал 2009 г. Среднеквартальная выручка составит:

(1 100 000 руб. + 900 000 руб. + 1 300 000 руб. + 500 000 руб.) : 4 = 950 000 руб.

Сумма также не превышает 1 000 000 руб. Поэтому во II квартале 2009 г. фирма тоже может использовать кассовый метод.

Чтобы определить, может ли фирма применять кассовый метод в III квартале 2009 г., нужно поделить на 4 выручку за III и IV кварталы 2008 г., а также за I и II кварталы 2009 г.

Среднеквартальная выручка составит:

(900 000 руб. + 1 300 000 руб. + 500 000 руб. + 2 400 000 руб.) : 4 = 1 275 000 руб.

Поскольку среднеквартальная выручка превысила 1 000 000 руб., фирма потеряла право на применение кассового метода.

Следовательно, бухгалтеру "Актива" нужно пересчитать все доходы и расходы за 2009 г. исходя из метода начисления. Также в налоговую инспекцию нужно сдать уточненные декларации по налогу на прибыль за I квартал и полугодие 2009 г.

Как определить сумму выручки

В некоторых случаях в бухгалтерском и налоговом учете выручка от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) формируется по-разному. Так, некоторые доходы по правилам бухгалтерского учета увеличивают выручку, а по правилам налогового учета - нет.

Как учитывают выручку от продажи товаров (работ, услуг, имущественных прав), показано в таблице (см. ниже).

Вид доходов	Учет доходов	
	бухгалтерский	налоговый
Деньги, полученные (причитающиеся к получению) от покупателя товаров (работ, услуг и имущественных прав), за минусом НДС	Включают в состав выручки от реализации (п. 6 ПБУ 9/99)	То же (ст. 249 НК РФ)
Курсовые разницы, которые возникают, если выручка получена в иностранной валюте	Включают в состав причих доходов или расходов (п. 7 ПБУ 9/99, п. 11 ПБУ 10/99)	Включают в состав внереализационных доходов или расходов (ст. ст. 250, 265 НК РФ)
Суммовые разницы, которые возникают, если стоимость товаров, работ, услуг выражена в условных денежных единицах	Не учитываются (Приказ Минфина России N 156н)	Включают в состав внереализационных доходов или расходов (ст. ст. 250, 265 НК РФ)
Проценты за отсрочку оплаты товаров, работ, услуг (коммерческий кредит)	Увеличивают выручку от реализации (п. 6.2 ПБУ 9/99)	Включают в состав внереализационных доходов (ст. 250 НК РФ)
Проценты или дисконт по векселям, полученным в оплату товаров, работ, услуг	Увеличивают выручку от реализации (п. 6.2 ПБУ 9/99)	Включают в состав внереализационных доходов (ст. 250 НК РФ)

Как видно из таблицы, по правилам налогового учета в состав выручки от реализации не включают:
- суммовые разницы;
- курсовые разницы;
- проценты по коммерческим кредитам;
- проценты (дисконт) по векселям.

Рассмотрим эти виды доходов более подробно.

Суммовые разницы

В соответствии с Приказом Минфина России от 27 ноября 2006 г. N 154н из бухгалтерского учета исключено понятие суммовых разниц. Однако в налоговом учете такое понятие осталось.

Вы можете установить продажную цену на товары (работы, услуги, имущественные права) в условных единицах или иностранной валюте (например, долларах США, евро).

Цену, установленную в условных единицах, нужно пересчитывать в рубли. Если с даты реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) до даты их оплаты курс иностранной валюты вырос, то после пересчета рублевая задолженность покупателя увеличится.

Сумму, которую ему придется доплатить, называют положительной суммовой разницей.

Если с даты реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) покупателю до даты их оплаты курс иностранной валюты понизился, то задолженность покупателя уменьшится.

Сумму, на которую уменьшится долг, называют отрицательной суммовой разницей. В бухгалтерском учете суммовые разницы не учитываются. Все активы и обязательства, которые выражены в иностранной валюте, подлежат пересчету в рубли.

При этом возникает курсовая разница. Таким образом, курсовые разницы в бухгалтерскому учете образуют суммовые разницы для целей налога на прибыль. В налоговом учете положительные суммовые разницы учитывают как внереализационные доходы, а отрицательные - как внереализационные расходы. На выручку от реализации они не влияют.

Обратите внимание: если фирма использует кассовый метод, то суммовые разницы при налогообложении прибыли не учитывают.

Пример. ООО "Пассив" реализует товары. По договору купли-продажи стоимость товаров выражена в долларах США и составляет 1000 долл. США (без НДС). "Пассив" учитывает выручку при расчете налога на прибыль по методу начисления. Официальный курс доллара США составил:

- на дату отгрузки товаров покупателю - 23 руб/USD;
- на дату оплаты товаров - 24 руб/USD.

И отгрузка, и оплата осуществлены в пределах одного отчетного периода.

Бухгалтер "Пассива" сделал записи:

Дебет 62 Кредит 90-1

- 23 000 руб. (23 руб/USD x 1000 USD) - отражена задолженность покупателя;

Дебет 51 Кредит 62

- 24 000 руб. (24 руб/USD x 1000 USD) - поступили деньги от покупателя;

Дебет 62 Кредит 91-1

- 1000 руб. ((24 руб/USD - 23 руб/USD) x 1000 USD) - отражена положительная курсовая разница.

Фирма получила от покупателя 24 000 руб., в том числе:

- 23 000 руб. - цена товаров;
- 1000 руб. - положительная суммовая (курсовая - для целей бухгалтерского учета) разница.

Выручку от реализации товаров отражают так:

- в бухгалтерском учете - в размере 23 000 руб. Положительную курсовую разницу (1000 руб.) учитывают как прочий доход;
- в налоговом учете - в размере 23 000 руб. Положительную суммовую разницу (1000 руб.) учитывают как внереализационный доход.

Проценты по коммерческим кредитам и векселям

В договоре купли-продажи товаров (работ, услуг, имущественных прав) ваша фирма может предусмотреть, что покупателю предоставляется отсрочка или рассрочка платежа (иными словами, покупателю предоставляется коммерческий кредит).

Обычно при таких условиях договора покупатель должен оплатить как стоимость товаров (работ, услуг, имущественных прав), так и проценты за отсрочку их оплаты.

В бухгалтерском учете проценты за отсрочку увеличивают выручку от реализации. В налоговом учете проценты, полученные по любым долговым обязательствам (в том числе коммерческим кредитам), учитывают как внереализационные доходы. На выручку от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) они не влияют. Порядок отражения процентов по кредитам в налоговом учете не зависит от метода определения выручки (метод начисления или кассовый метод).

Пример. ЗАО "Актив" продает товары, цена которых согласно договору составляет 12 000 руб. (без НДС).

По условиям договора покупатель должен оплатить товары через 60 дней после их получения.

При этом он должен уплатить 0,1% от стоимости товаров за каждый день отсрочки платежа.

Общая сумма процентов за отсрочку по оплате товаров составит:

12 000 руб. x 0,1% x 60 дн. = 720 руб.

Бухгалтер "Актива" должен сделать записи:

Дебет 62 Кредит 90-1
- 12 000 руб. - отражена выручка от продажи товаров;
Дебет 62 Кредит 90-1
- 720 руб. - доначислена выручка от продажи товаров на сумму процентов;
Дебет 51 Кредит 62
- 12 720 руб. (12 000 + 720) - поступили деньги от покупателя.
Выручку от продажи товаров отражают так:
- в бухгалтерском учете - в размере 12 720 руб.;
- в налоговом учете - в размере 12 000 руб. Проценты по коммерческому кредиту (720 руб.) учитывают как внереализационный доход.

В аналогичном порядке отражают проценты (дисконт) по товарным векселям, выданным в оплату товаров (работ, услуг, имущественных прав).

Пример. ЗАО "Актив" продает товары, цена которых составляет 25 000 руб. (без НДС). В оплату товаров покупатель выдал "Активу" собственный вексель. Номинальная стоимость векселя - 30 000 руб.
Бухгалтер "Актива" должен сделать записи:
Дебет 62, субсчет "Расчеты с покупателями"
Кредит 90-1
- 25 000 руб. - отражена выручка от продажи товаров;
Дебет 62, субсчет "Расчеты с покупателями"
Кредит 90-1
- 5000 руб. (30 000 - 25 000) - доначислена выручка от продажи товаров на сумму дисконта по векселю;
Дебет 62, субсчет "Векселя полученные"
Кредит 62, субсчет "Расчеты с покупателями"
- 30 000 руб. - учтен вексель, полученный от покупателя;
Дебет 51
Кредит 62, субсчет "Векселя полученные"
- 30 000 руб. - поступили деньги от покупателя в погашение векселя.
Выручку от продажи товаров отражают так:
- в бухгалтерском учете - в размере 30 000 руб.;
- в налоговом учете - в размере 25 000 руб. Дисконт по векселю (5000 руб.) учитывают как внереализационный доход.

Пересчет выручки по рыночным ценам

В общем случае выручку от продажи товаров (работ, услуг, имущественных прав) рассчитывают, исходя из тех цен, которые установлены в договоре с покупателем (заказчиком).
Считается, что эти цены соответствуют рыночным.
Однако в некоторых случаях налоговая инспекция имеет право проверить, действительно ли установленные в договоре цены соответствуют рыночным.
Налоговики могут это сделать в таких случаях (ст. 40 НК РФ):
- фирма передает товары (работы, услуги, имущественные права) по товарообменному (бартерному) договору;
- покупатель и продавец считаются взаимозависимыми лицами;
- фирма продает товары (работы, услуги, имущественные права) по внешнеторговой сделке;
- 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 выявлено, что цена, установленная договором, отклоняется от рыночной более чем на 20 процентов, налоговикам дано право пересчитать выручку (а следовательно, и начислить налог на прибыль) исходя из рыночной цены. В подобных ситуациях выручку отражают в налоговом учете исходя из рыночной цены проданных товаров (работ, услуг).
Если бухгалтер не сделает этого сам, то выручку доначислят налоговики во время выездной проверки. Тогда помимо налога на прибыль фирме придется заплатить еще и пени за задержку платежа, а также штраф, если была занижена сумма налога к уплате.

Товарообмен

Товарообменный (бартерный) договор предполагает, что две фирмы обмениваются друг с другом принадлежащими им товарами (работами, услугами). Это означает, что каждая из сторон договора является одновременно и продавцом, и покупателем.
Если договором не предусмотрено иное, право собственности на товар, который вы передаете по товарообменному договору, переходит к покупателю только после того, как вы получите от него имущество, которое он должен передать взамен (ст. 570 ГК РФ).

Следовательно, пока встречная поставка от контрагента не поступила, товар, отгруженный по товарообменному договору, не считают реализованным. Поэтому выручку от реализации такого товара в бухгалтерском и налоговом учете не отражают.

По правилам бухгалтерского учета сумму выручки по бартерному договору рассчитывают исходя из рыночной стоимости того имущества, которое вы получили взамен. Если ее определить невозможно, выручку отражают исходя из той стоимости переданного имущества, по которой фирма его продает в обычных условиях.

По правилам налогового учета выручку от проданных товаров (работ, услуг, имущественных прав) рассчитывают исходя из тех цен, которые указаны в договоре с покупателем. Считается, что эти цены соответствуют рыночным.

Пример. ЗАО "Актив" и ООО "Пассив" заключили договор мены. "Актив" передает по договору товары. В обмен "Актив" получает от "Пассива" партию материалов.

Стоимость обмениваемого имущества установлена в договоре в размере 24 000 руб. В обычных условиях "Актив" покупает такую же партию материалов за 36 000 руб. Для упрощения примера порядок расчета НДС не приводим.

При отражении дохода от реализации товаров бухгалтер "Актива" сделал проводку:

Дебет 62 Кредит 90-1

- 36 000 руб. - отражена выручка от продажи товаров.

Выручку от реализации товаров отражают так:

- в бухгалтерском учете - в размере 36 000 руб.;
- в налоговом учете - в размере 24 000 руб.

Налоговая инспекция может проверить, соответствуют ли установленные вами цены по товарообменному договору рыночным. Такое право предоставляет налоговикам ст. 40 Налогового кодекса. Если же в результате проверки окажется, что цена, установленная договором, отклоняется от рыночной более чем на 20 процентов, налоговикам дано право пересчитать выручку по рыночной цене. Поэтому в такой ситуации выручку от реализации отражают в налоговом учете исходя из рыночных цен на проданные товары (выполненные работы, оказанные услуги).

Пример. ЗАО "Актив" заключило договор мены. По договору "Актив" передает другой фирме партию товаров. В обмен "Актив" получает партию материалов. Договор предусматривает, что стоимость обмениваемых ценностей одинакова и составляет 100 000 руб. (без НДС).

Для упрощения примера порядок расчета НДС не приводим.

Ситуация 1.

Рыночная цена товаров, которые продает "Актив", соответствует их договорной цене.

Выручку от реализации отражают в налоговом учете в размере 100 000 руб. (то есть исходя из стоимости обмениваемых товаров, установленной договором).

Ситуация 2.

Рыночная цена товаров превышает их договорную цену более чем на 20% и составляет 160 000 руб. Выручку от реализации отражают в налоговом учете в сумме 160 000 руб. (то есть исходя из рыночной стоимости реализованных товаров).

Минимизировать отрицательные налоговые последствия товарообменного договора на практике не так уж и сложно. Чтобы не оформлять товарообменный договор, заключите с вашим контрагентом два договора купли-продажи. В одном из этих договоров ваша фирма будет выступать покупателем, в другом договоре на ту же сумму - продавцом.

Оплата по этим договорам должна предусматриваться деньгами. После того как ваша фирма передаст товары контрагенту, оформите погашение задолженностей зачетом взаимных требований. Такая сделка не будет считаться товарообменной.

Главное, чтобы цена сделки не отклонялась более чем на 20 процентов от уровня цен, применяемых на вашей фирме в течение непродолжительного времени по сделкам с такими же товарами. Иначе цены проверят уже по этому основанию.

Взаимозависимые лица

Налоговики могут контролировать цену сделки, если она совершена между взаимозависимыми лицами. Две фирмы считают взаимозависимыми, если доля участия одной из них в уставном капитале другой превышает 20 процентов (пп. 1 п. 1 ст. 20 НК РФ). Например, взаимозависимыми являются головная и дочерняя компании.

Пример. ЗАО "Актив" является одним из учредителей ООО "Пассив". Доля "Актива" в уставном капитале "Пассива" составляет 50%. Это больше 20% - следовательно, "Актив" и "Пассив" являются взаимозависимыми фирмами. А раз так, налоговая инспекция может проверять цены по всем сделкам между "Активом" и "Пассивом".

Фирма может участвовать в другой организации не напрямую, а косвенно (через цепочку других фирм). В этом случае долю участия определяют так (пп. 1 п. 1 ст. 20 НК РФ): "доля косвенного участия одной организации в другой через последовательность иных организаций определяется в виде произведения долей непосредственного участия организаций этой последовательности одна в другой". Иными словами, расчет будет таким:

```
   Доля        Доля участия первой       Доля участия второй
косвенного =     фирмы в уставном    x     фирмы в уставном
  участия     капитале второй фирмы    капитале третьей фирмы
```

Пример.

Ситуация 1.

Фирма "А" владеет 70% акций фирмы "Б". Фирма "Б" владеет 50% акций фирмы "В". Таким образом, фирмы "А" и "Б", а также "Б" и "В" являются взаимозависимыми.

А вот являются ли взаимозависимыми фирмы "А" и "В"? Чтобы ответить на этот вопрос, нужно произвести расчет.

Доля косвенного участия фирмы "А" в фирме "В" составит:

70% x 50% = 35%.

Это больше 20% - следовательно, фирмы "А" и "В" также являются взаимозависимыми. А раз так, налоговая инспекция может проверять цены по всем сделкам между фирмами "А", "Б" и "В".

Ситуация 2.

Фирма "А" владеет 50% акций фирмы "Б". Фирма "Б" владеет 30% акций фирмы "В". Таким образом, фирмы "А" и "Б", а также "Б" и "В" являются взаимозависимыми.

А вот являются ли взаимозависимыми фирмы "А" и "В"?

Доля косвенного участия фирмы "А" в фирме "В" составит:

50% x 30% = 15%.

Это меньше 20% - следовательно, фирмы "А" и "В" взаимозависимыми не являются. А раз так, налоговая инспекция имеет право контролировать цены по сделкам только между фирмами "А" и "Б", а также между фирмами "Б" и "В". Сделки между фирмами "А" и "В" налоговая инспекция по критерию взаимозависимости контролировать не может.

Других формальных оснований, по которым две фирмы автоматически признают взаимозависимыми, Налоговый кодекс не предусматривает. Так, например, пока обратное не будет доказано в суде, не признают взаимозависимыми:

- фирмы, которые имеют общих учредителей, но в уставных капиталах друг друга не участвуют (например, две дочерние фирмы одной компании);
- фирмы, учредители или руководители которых являются родственниками.

Однако не забывайте: суд может признать две фирмы взаимозависимыми по любым основаниям (в том числе и по таким, что не предусмотрены НК РФ), если, по мнению судей, отношения между этими фирмами могли повлиять на цену сделки (п. 2 ст. 20 НК РФ).

Внешнеторговые сделки

Налоговые инспекторы имеют право контролировать цены по любым внешнеторговым сделкам.

Таковыми считают любые сделки с фирмами и предпринимателями, не являющимися российскими резидентами (даже если такие сделки совершаются на территории России и оплата по ним производится в рублях). Налоговики могут контролировать цены по всем таким сделкам.

Пример. ЗАО "Актив" заключило договор с российским представительством австрийской фирмы на поставку ему офисного оборудования.

Оборудование передают представительству в Москве, оплату по договору "Актив" получает в рублях.

Такую сделку считают внешнеторговой, и, следовательно, налоговая инспекция может проверить, соответствуют ли установленные сторонами цены рыночным.

Различие цен по сделкам

Как сказано в пп. 4 п. 2 ст. 40 Налогового кодекса, налоговики могут контролировать цены: "...при отклонении 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".

Если налоговая обнаружит такое отклонение, то она может проверить, соответствует ли цена сделки рыночной.

Если же в результате такой проверки будет выявлено, что цена, установленная договором, отклоняется от рыночной более чем на 20 процентов, налоговикам дано право пересчитать выручку (а следовательно, и налог на прибыль) по рыночной цене.

Так налоговый контроль выглядит на бумаге. Однако мы не зря привели ранее дословную формулировку пп. 4 п. 2 ст. 40 Налогового кодекса.

Дело в том, что даже сами налоговики точно не знают, как ее использовать: от какого "уровня цен" следует отсчитывать 20 процентов? Что такое "идентичные (однородные) товары"? Какой период времени можно считать "непродолжительным"?

Расскажем о том, как эти вопросы решаются на практике.

С "уровнем цен" есть хоть какая-то ясность. Большинство специалистов (как налоговики, так и независимые эксперты) сходятся во мнении, что за точку отсчета нужно брать средневзвешенную цену, по которой предприятие продает или покупает тот или иной товар.

Пример. ЗАО "Актив" производит стулья одной модели. В течение определенного времени фирма продала:

- 200 стульев по цене 550 руб. за штуку;
- 100 стульев по цене 500 руб. за штуку;
- 200 стульев по цене 450 руб. за штуку.

В таком случае "уровень цен" за этот период составит:

(200 шт. x 550 руб. + 100 шт. x 500 руб. + 200 шт. x 450 руб.) : (200 шт. + 100 шт. + 200 шт.) = 500 руб.

Ни одна из использованных фирмой цен не отклоняется от этого значения более чем на 20 процентов. Поэтому проверять, соответствуют ли эти цены рыночным, налоговики не вправе.

С "идентичными (однородными) товарами" все сложнее.

Такими считают товары, имеющие одинаковые характерные для них основные признаки (п. 6 ст. 40 НК РФ).

При этом нужно учитывать физические характеристики товаров. Следует отметить, что в последнее время налоговики все более обстоятельно подходят к вопросу доказывания правильности применения цен по однородным товарам и начисляют налоги, руководствуясь ст. 40 НК РФ. Арбитражные суды нередко их поддерживают.

Показателен такой случай.

Пример. В ходе выездной проверки одной фирмы (г. Москва) налоговая инспекция установила, что имела место реализация 4 нежилых помещений в течение непродолжительного периода времени (3 мес.). Налоговики сочли эти товары однородными, обратились к услугам независимого оценщика для определения рыночной цены и на основании его отчета произвели доначисление налогов.

Арбитражный суд согласился с налоговиками. При этом учел и те обстоятельства, что в ходе реализации помещений фирма получила убыток, а контрагентами по этим сделкам стали фирмы, не представлявшие отчетность с момента их создания (Постановление ФАС Московского округа от 1 июня 2007 г. по делу N КА-А40/3203-07).

Нет единства и по вопросу, сколько длится "непродолжительный период времени".

Одни предлагают считать таковым длительность производственного цикла, другие - квартал, третьи проводят аналогию с таможенным законодательством, в котором применяется 90-дневный срок.

Специалисты Минфина считают, что непродолжительный период времени нужно определять конкретно для каждой сферы деятельности. Необходимо учитывать "...сезонное производство товаров, их распродажу по окончании сезона, сроки годности товаров, колебания потребительского спроса, другие существенные обстоятельства, повлекшие отклонение применяемых налогоплательщиками цен". Чиновники указывают на то, что для каждой сферы деятельности характерен свой период времени, который соответствует признаку непродолжительного периода времени (Письмо Минфина России от 24 июля 2008 г. N 03-02-07/1-312).

Такая позиция финансистов выгодна для компаний, так как у них будет больше аргументов, если придется доказывать проверяющим соответствие "уровню цен в пределах непродолжительного периода времени".

В вышеуказанном примере непродолжительным периодом стал трехмесячный срок. В случае спора последнее слово останется за судом, который будет рассматривать дело с учетом специфики конкретного товара. Ведь, например, цены на продукты питания и автомобили меняются с разной скоростью. Поэтому и "непродолжительные периоды времени" по ним должны быть разными. И, наконец, еще один важный момент.

Если цены на ваши товары (работы, услуги, имущественные права) в течение "непродолжительного периода времени" по всем сделкам будут оставаться стабильными (пусть даже при этом они будут намного ниже рыночных), налоговики ничего сделать не смогут. Это также доказывает сложившаяся арбитражная практика.

Пример. ОАО "Детский мир" (г. Москва) сдавало часть своих помещений в аренду. В течение длительного периода времени (10 мес.) ставки арендной платы оставались стабильными, однако они были значительно ниже средних ставок арендной платы торговых площадей в Центральном административном округе г. Москвы (где как раз и находится фирма).

Во время выездной проверки это обнаружили сотрудники налоговой инспекции. Проверяющие расценили данный факт как отклонение от рыночных цен (хотя и не стали проверять уровень ставок арендной

платы, применяемых самой фирмой). Как следствие, было принято решение доначислить налог, а также взыскать с фирмы пени.

Фирма с решением инспекции не согласилась и обратилась в арбитражный суд. Изучив материалы дела, суд встал на сторону фирмы. В своем решении судьи, в частности, указали, что "...налоговой инспекцией не проводился анализ уровня ставок арендной платы, применяемых самим налогоплательщиком по идентичным (однородным) услугам в пределах непродолжительного периода времени, не проверялось и не установлено их отклонение более чем на 20%". Решение суда отражено в Постановлении Федерального арбитражного суда Московского округа от 9 января 2002 г. по делу N КА-А40/8050-01.

Если проверяющие решили доначислить вам налог, не спешите с этим соглашаться. Решение инспекции можно обжаловать в суде. И тогда налоговики должны будут доказать, что цены, исходя из которых они рассчитали налог, действительно являются рыночными. А это как раз очень непросто. Как показывает арбитражная практика, большинство дел по ст. 40 разваливается именно из-за того, что суд не признает цены, из которых исходили инспекторы, рыночными. (Подробнее об этом читайте в бераторе "Налоговый учет и отчетность".)

Внереализационные доходы

Общий порядок учета

По правилам налогового учета все доходы, которые не являются выручкой от реализации товаров, считают внереализационными (в бухгалтерском учете такие доходы называют прочими). Полный перечень внереализационных доходов есть в ст. 250 Налогового кодекса.

Обратите внимание: этот перечень не носит исчерпывающего характера. К внереализационным доходам относят любые доходы, которые облагают налогом на прибыль и не учитывают в составе выручки от реализации.

По ст. 250 Налогового кодекса к внереализационным доходам, в частности, относят: доходы от сдачи имущества в аренду и предоставления прав на результаты интеллектуальной деятельности человека (если такие доходы не отражены в составе выручки от реализации); штрафы и пени, начисленные за нарушение контрагентами условий хозяйственных договоров; стоимость имущества, полученного безвозмездно; доходы прошлых лет, выявленные в отчетном (налоговом) периоде; положительные курсовые разницы от переоценки валюты и валютной задолженности; положительные суммовые разницы; стоимость ценностей, полученных при ликвидации основных средств; положительные разницы, возникшие при продаже или покупке иностранной валюты по курсу, который отклоняется от официального курса Банка России; стоимость ценностей, которые выявлены в результате инвентаризации; кредиторскую задолженность, списанную в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям; суммы восстановленных резервов (например, по сомнительным долгам, гарантийному ремонту и обслуживанию, ремонту основных средств, предстоящим расходам на оплату отпусков и выплату вознаграждений за выслугу лет); дивиденды, полученные от долевого участия в уставном капитале других фирм; проценты, полученные по договорам займа и ценным бумагам; доходы от участия в простом товариществе (совместной деятельности).

Если фирма выбрала кассовый метод учета доходов, то внереализационные доходы отражают после их фактического поступления. Если фирма учитывает внереализационные доходы по методу начисления, то их отражают в налоговом учете так, как показано в таблице (см. ниже).

Вид внереализационного дохода	Момент отражения дохода в налоговом учете
Доход от сдачи имущества в аренду и предоставления прав на результаты интеллектуальной деятельности	Доход может отражаться (п. 4 ст. 271 НК РФ): - на дату проведения расчетов в соответствии с условиями договоров; - на дату предъявления документов, служащих основанием для расчетов (например, счетов-фактур); - в последний день отчетного (налогового) периода. Конкретный порядок учета доходов устанавливается "налоговой" учетной политикой фирмы
Штрафы и пени, начисленные за нарушение контрагентами условий хозяйственных договоров	Дата признания штрафа (пеней) должником либо дата их присуждения судом (п. 4 ст. 271 НК РФ)
Стоимость имущества, полученного безвозмездно	Дата подписания акта приемки-передачи имущества или поступления денежных средств (п. 4 ст. 271 НК РФ)
Доходы прошлых лет, выявленные в отчетном (налоговом) периоде	Дата возникновения или выявления дохода (п. 4 ст. 271 НК РФ)

Положительная курсовая разница от переоценки валюты и валютной задолженности	Исходя из наиболее ранней даты (п. 8 ст. 271 НК РФ): - дата совершения операции в иностранной валюте (например, ее перечисления поставщику, погашения задолженности в иностранной валюте); - последний день отчетного (налогового) периода
Положительная суммовая разница задолженности перед продавцом	У покупателя имущества (работ, услуг) - дата погашения. У продавца имущества (работ, услуг) - дата погашения задолженности покупателем (п. 7 ст. 271 НК РФ)
Стоимость ценностей, полученных при ликвидации основных средств	Дата составления акта ликвидации основного средства (п. 4 ст. 271 НК РФ)
Положительные разницы, возникающие при продаже или покупке иностранной валюты по курсу, который отклоняется от официального курса Банка России	Дата перехода права собственности на иностранную валюту (п. 4 ст. 271 НК РФ)
Стоимость ценностей, которые выявлены в результате инвентаризации	Дата оформления результатов инвентаризации (п. 4 ст. 271 НК РФ)
Суммы кредиторской задолженности, списанной в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям	Последний день отчетного (налогового) периода (п. 4 ст. 271 НК РФ)
Суммы восстановленных резервов	Последний день отчетного (налогового) периода (п. 4 ст. 271 НК РФ)
Дивиденды, полученные от долевого участия в уставном капитале других фирм	Дата поступления денег в оплату дивидендов (п. 4 ст. 271 НК РФ)
Проценты, начисленные по договорам займа, долговым ценным бумагам, договорам банковского счета и банковского вклада	Последний день отчетного (налогового) периода - по договорам, которые действуют дольше одного отчетного (налогового) периода
	Дата прекращения договора или погашения займа - по договорам, срок действия которых составляет меньше одного отчетного периода (п. 6 ст. 271 НК РФ)
Доходы от участия в простом товариществе (совместной деятельности)	Последний день отчетного (налогового) периода (п. 4 ст. 271 НК РФ)

Доходы от сдачи имущества в аренду

Доходы от сдачи имущества в аренду в бухгалтерском учете относят к прочим, если выполняются два условия:

- сдача имущества в аренду не обозначена как вид деятельности в уставе фирмы;
- сумма доходов от аренды не превышает 5 процентов от общей суммы выручки фирмы за отчетный период.

В противном случае доходы от аренды отражают в составе выручки от реализации.

Чтобы определить, к какому виду доходов их следует относить в налоговом учете, используют правило "систематичности". Если такие доходы получены два и более раза в течение календарного года, то их считают доходами от реализации. В противном случае - внереализационными доходами.

Пример. ЗАО "Актив" сдает производственные помещения в аренду.

Вариант 1.

В отчетном году был заключен 1 договор аренды с ООО "Пассив". В этой ситуации доходы от сдачи имущества в аренду в налоговом учете относят к внереализационным.

Вариант 2.

В отчетном году было заключено 2 договора аренды: с ООО "Пассив" и ЗАО "Салют". В этой ситуации доходы от сдачи имущества в аренду в налоговом учете относят к доходам от реализации.

Проценты по займам, предоставленным другим фирмам

Если ваша фирма предоставляет заем другой организации или физическому лицу, то между вами и заемщиком должен быть заключен письменный договор (п. 1 ст. 808 ГК РФ).

Ни размер, ни срок погашения займа законодательство не ограничивает. Лицензии для предоставления займа не требуется.

Сумму процентов, полученных по договору займа, отражают: в бухгалтерском учете - в составе прочих доходов; в налоговом учете - в составе внереализационных доходов.

Обратите внимание: проценты, получаемые по договору займа, предоставленного в денежной форме, НДС не облагают (пп. 15 п. 3 ст. 149 НК РФ).

В бухгалтерском и налоговом учете проценты по займу начисляют в конце каждого отчетного (налогового) периода в соответствии с условиями заключенных договоров (п. 16 ПБУ 9/99, п. 6 ст. 271 НК РФ). Для целей бухгалтерского учета отчетными периодами являются I квартал, полугодие, 9 месяцев и календарный год.

Отчетным периодом по налогу на прибыль являются: I квартал, полугодие и 9 месяцев календарного года - если фирма платит налог ежеквартально или ежемесячно, исходя из прибыли, полученной за предыдущий квартал; месяц, два месяца, три месяца и т.д. до окончания календарного года - если организация платит налог ежемесячно, исходя из доходов, фактически полученных за прошедший месяц.

Налоговым периодом является календарный год. Как начислить проценты по займу в бухгалтерском и налоговом учете, покажет пример.

Пример. В январе отчетного года ЗАО "Актив" предоставило ООО "Пассив" заем на сумму 100 000 руб. сроком на 6 месяцев. По договору "Пассив" должен заплатить проценты по займу из расчета 40% годовых. "Пассив" должен уплачивать проценты ежеквартально. "Актив" платит налог на прибыль ежемесячно исходя из доходов, фактически полученных за прошедший месяц.

Бухгалтер "Актива" должен начислить проценты по займу так (условный расчет процентов, независимый от количества дней в году):

- в бухгалтерском учете - 31 марта в сумме 10 000 руб. (100 000 руб. x 40% : 12 мес. x 3 мес.). Сумму процентов включают в состав прочих доходов;
- в налоговом учете - 31 января, 28 февраля и 31 марта - по 3333,33 руб. (100 000 руб. x 40% : 12 мес. x 1 мес.). Сумму процентов включают в состав внереализационных доходов.

Суммы восстановленных резервов

Ваша фирма может создать такие резервы:

- по ремонту основных средств;
- по предстоящим расходам на оплату отпусков и выплату вознаграждений за выслугу лет;
- по гарантийному ремонту и обслуживанию;
- по сомнительным долгам.

Сумма созданных резервов уменьшает налогооблагаемую прибыль фирмы. Если на конец налогового периода тот или иной резерв будет использован не полностью, его неизрасходованную сумму в налоговом учете включают в состав внереализационных доходов.

Резерв на ремонт основных средств

Если вашей организации предстоит дорогостоящий ремонт основных средств, вы можете зарезервировать средства на эти цели.

Вновь созданные фирмы не вправе создавать резерв расходов на ремонт основных средств в течение первых трех лет с даты регистрации. Это обусловлено тем, что плановая сумма отчислений в резерв не может превышать среднюю величину расходов на ремонт основных средств за предыдущие три года (абз. 3 п. 2 ст. 324 НК РФ). У вновь созданной фирмы таких данных нет, а значит, фирма не может сформировать резерв в соответствии с требованиями Налогового кодекса (Письмо Минфина России от 17 января 2007 г. N 03-03-06/1/9). Однако есть судебные решения, в которых сказано, что новая фирма вправе создавать резерв для особо сложных и дорогих видов капитального ремонта (Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 23 октября 2006 г. N Ф04-7102/2006(27676-А67-40) и от 14 декабря 2005 г. N Ф04-8923/2005(17776-А67-35)).

А можно ли начислять и признавать в налоговом учете амортизацию по ремонтируемому оборудованию? Ведь его временно не используют для осуществления производственной деятельности.

Ответ содержится в Письме МНС России от 27 сентября 2004 г. N 02-5-11/162@. В нем сказано, что ремонт - одна из составляющих технологического процесса. Он направлен на поддержание основных средств в работоспособном состоянии. Поэтому начисленная в период ремонта сумма амортизации является расходом, связанным с деятельностью, направленной на получение дохода.

Значит, требования, предъявляемые к расходам ст. 252 Налогового кодекса, в данном случае соблюдены. Кроме того, перечень исключаемых из состава амортизируемого имущества основных средств расширению не подлежит.

Создание резерва

Налоговый кодекс предусматривает два вида таких резервов: на оплату обычного ремонта; на оплату особо сложных и дорогих видов капитального ремонта. Эти резервы создают и списывают разными способами. Чтобы создать резерв на оплату обычного ремонта, нужно рассчитать "предельную сумму отчислений" в него.

Предельная сумма отчислений - это плановая сумма расходов на ремонт основных средств в текущем году.

Ее определяют, исходя из периодичности ремонта, стоимости деталей, которые меняют в процессе ремонта, и его сметной стоимости.

Для расчета суммы отчислений в резерв нужно составить:

- график ремонта основных средств;
- смету расходов на ремонт основных средств.

График ремонта основных средств может быть составлен так:

27 декабря 2007 г.
Утверждаю
Генеральный директор
ОАО "Салют"
Иванов /Иванов А.Н./

График ремонта основных средств на 2008 год

N п/п	Вид работ	Единица измерения	Сроки выполнения в 2008 г.			Всего
			январь - апрель	май - август	сентябрь - декабрь	
1	2	3	4	5	6	7
I. Ремонт лифтового оборудования						
1	Ремонт лифтов	шт.	3	2	2	7
2	Переоборудование лифтов в каркасно-приставных шахтах	шт.	1	-	2	3
II. Ремонт газового оборудования						
1	Замена газовых плит	шт.	34	67	26	127
2	Замена газовых водонагревателей	шт.	6	12	9	27
3	Вынос газовых вводов из подвала	метр	25	67	18	110
III. Ремонт электрооборудования						
1	Ремонт электрохозяйства в производственных цехах	система	5	3	6	14

Руководитель планового отдела ОАО "Салют" Петров /Петров А.Д./

Смету расходов на ремонт основных средств составляют на основе планируемых на следующий год затрат на ремонт имущества. Она может выглядеть так:

30 декабря 2007 г.
Утверждаю
Генеральный директор
ОАО "Салют"
Иванов /Иванов А.Н./

Смета расходов на ремонт основных средств в 2008 году

N п/п	Вид работ	Количество оборудования, подлежащего ремонту	Сметная стоимость ремонта одной единицы основного средства, руб.	Общая сумма расходов на ремонт, руб.
1	2	3	4	5
I. Ремонт лифтового оборудования				
1	Ремонт лифтов	7	170 000	1 190 000
2	Переоборудование лифтов в каркасно-приставных шахтах	3	230 000	690 000
II. Ремонт газового оборудования				
1	Замена газовых плит	127	6 500	825 500
2	Замена газовых водонагревателей	27	2 200	59 400
3	Вынос газовых вводов из подвала	110	700	77 000
III. Ремонт электрооборудования				
1	Ремонт электрохозяйства в в производственных цехах	14	67 000	938 000
Общая сумма расходов на ремонт				3 779 900

Руководитель планового отдела Петров /Петров А.Д./
ОАО "Салют"

Если фирма платит налог на прибыль ежемесячно, то сумму отчислений в резерв рассчитывают так:

Ежемесячная сумма отчислений в резерв = Общая сумма планируемых расходов на ремонт по смете : 12

У такой фирмы сумма отчислений в резерв уменьшает налогооблагаемую прибыль в конце каждого месяца.

Если фирма платит налог на прибыль ежеквартально, то сумму отчислений в резерв рассчитывают так:

Ежеквартальная сумма отчислений в резерв = Общая сумма планируемых расходов на ремонт по смете : 4

У такой фирмы сумма отчислений в резерв уменьшает налогооблагаемую прибыль в конце каждого квартала.

Обратите внимание: максимальная сумма резерва, которую учитывают при налогообложении прибыли, не может быть больше средней суммы фактических расходов на ремонт за последние три года.

Среднюю сумму расходов на ремонт рассчитывают так:

```
Средняя сумма     Фактические расходы
   расходов   =     на ремонт за три  : 3
  на ремонт           последних года
```

Чтобы упростить работу, создавайте резервы в том порядке, который предусмотрен налоговым законодательством.

Пример. В 2008 г. ЗАО "Актив" решило создать резерв на ремонт основных средств. Планируемая сумма расходов на ремонт по смете - 120 000 руб. Фирма платит налог на прибыль ежемесячно.

Фактические расходы на ремонт основных средств за предыдущие 3 года составили:

- в 2005 г. - 150 000 руб.;
- в 2006 г. - 20 000 руб.;
- в 2007 г. - 40 000 руб.

Максимальная сумма резерва на ремонт основных средств составит:

(150 000 руб. + 20 000 руб. + 40 000 руб.) : 3 = 70 000 руб.

Планируемая сумма расходов на ремонт (120 000 руб.) превышает его максимальный размер. Поэтому "Актив" может создать резерв только в сумме 70 000 руб.

Ежемесячная сумма отчислений в резерв составит:

70 000 руб. : 12 мес. = 5833 руб.

Резерв на оплату особо сложных и дорогих видов ремонта создают в том же порядке, что и резерв на оплату обычного ремонта основных средств. При этом сумма такого резерва не ограничена.

Резерв создают на основании графика ремонта и сметы расходов по нему.

Сумма резерва равна плановым расходам, которые по графику приходятся на каждый налоговый период (год).

Если фирма платит налог на прибыль ежемесячно, то сумму отчислений в этот резерв рассчитывают так:

```
   Ежемесячная          Общая сумма       Количество
сумма отчислений = планируемых расходов :     лет    : 12
    в резерв         на ремонт по смете      ремонта
```

У такой фирмы сумма отчислений в резерв уменьшает налогооблагаемую прибыль в конце каждого месяца.

Если фирма платит налог на прибыль ежеквартально, то сумму отчислений в резерв рассчитывают так:

```
   Ежеквартальная       Общая сумма       Количество
сумма отчислений = планируемых расходов :     лет    : 4
    в резерв         на ремонт по смете      ремонта
```

У такой фирмы сумма отчислений в резерв уменьшает налогооблагаемую прибыль в конце каждого квартала.

Резерв на оплату особо сложных и дорогих видов капитального ремонта основных средств создавать нельзя, если:

- ремонт проводят меньше одного года;
- в предыдущие годы фирма уже проводила аналогичный ремонт.

Пример. В 2008 г. ЗАО "Актив" решило создать резерв на ремонт основных средств. Планируемая сумма расходов на ремонт составила 1 200 000 руб., в том числе:

- на обычный ремонт - 240 000 руб.;
- на особо сложный ремонт - 960 000 руб.

Согласно графику, обычный ремонт основных средств проводят в течение 2008 г., особо сложный - в течение 2008 - 2011 гг. (то есть 4 года). Фирма платит налог на прибыль ежемесячно.

Фактические расходы фирмы на ремонт основных средств за предыдущие 3 года составили:

- в 2005 г. - 190 000 руб.;
- в 2006 г. - 130 000 руб.;
- в 2007 г. - 220 000 руб.

Максимальная сумма резерва на обычный ремонт основных средств составит:

(190 000 руб. + 130 000 руб. + 220 000 руб.) : 3 = 180 000 руб.

Планируемая сумма расходов на ремонт (240 000 руб.) превышает его максимальный размер. Поэтому "Актив" может создать резерв только в сумме 180 000 руб.

Ежемесячная сумма отчислений в этот резерв составит:

180 000 руб. : 12 мес. = 15 000 руб.

Ежемесячная сумма отчислений в резерв на оплату особо сложного ремонта составит:

960 000 руб. : 4 года : 12 мес. = 20 000 руб.

Общая сумма ежемесячных отчислений в резерв на оплату ремонта основных средств, которая уменьшает облагаемую прибыль "Актива", составит:

15 000 руб. + 20 000 руб. = 35 000 руб.

Общая сумма резерва, который может быть создан в 2008 г., составит:

35 000 руб. x 12 мес. = 420 000 руб.

При этом по правилам налогового учета уменьшить прибыль вы сможете только в конце года (п. 2 ст. 324 НК РФ). Поэтому если планируемые расходы на ремонт больше максимальной суммы резерва, то создавать его не нужно.

По правилам бухгалтерского учета сумму превышения затрат по ремонту над резервом включают в расходы в том периоде, когда такие затраты возникли.

Пример. В 2008 г. ООО "Пассив" создает резерв на ремонт основных средств. Максимальная сумма резерва, который может создать "Пассив", - 40 000 руб.

Фирма платит налог на прибыль ежеквартально. В конце каждого квартала в резерв отчисляют по 10 000 руб. (40 000 руб. : 4).

Фактические расходы по ремонту основных средств и суммы начисленных резервов в 2008 г. составили:

Период	Фактические расходы на ремонт	
	расходы за квартал, руб.	расходы нарастающим итогом, руб.
I квартал	15 000	15 000
II квартал	3 000	18 000
III квартал	19 000	37 000
IV квартал	12 000	49 000

Период	Сумма резерва	
	сумма резерва, руб.	сумма резерва нарастающим итогом, руб.
I квартал	10 000	10 000
II квартал	10 000	20 000
III квартал	10 000	30 000
IV квартал	10 000	40 000

По итогам I квартала 2008 г. расходы "Пассива" превысили сумму резерва на 5000 руб. (15 000 - 10 000). Эта сумма не уменьшает прибыль фирмы.

За 6 месяцев 2008 г. сумма расходов на ремонт меньше резерва на 2000 руб. (20 000 - 18 000). Однако при налогообложении учитывают всю сумму резерва (то есть 20 000 руб.).

По итогам 9 месяцев расходы на ремонт превысили сумму резерва на 7000 руб. (37 000 - 30 000). Эта сумма не уменьшает прибыль фирмы.

По итогам года сумма расходов на ремонт превышает резерв на 9000 руб. (49 000 - 40 000).

Эта сумма уменьшает облагаемую прибыль "Пассива" в конце 2008 г.

Списание резерва

Все затраты по ремонту основных средств списывают за счет созданного резерва.

Если затраты превысили сумму резерва, то их включают в состав прочих расходов, и они уменьшают облагаемую прибыль в конце налогового периода.

Если фактические затраты на ремонт меньше, чем резерв, то остаток неиспользованного резерва увеличивает прибыль в конце налогового периода.

Это правило действует как в бухгалтерском, так и в налоговом учете.

Пример. В отчетном году ООО "Пассив" создало резерв на ремонт основных средств в сумме 120 000 руб. Фактические расходы по ремонту составили 100 000 руб.

Сумма превышения резерва над расходами по ремонту в размере 20 000 руб. (120 000 - 100 000) увеличивает налогооблагаемую прибыль "Пассива" за отчетный год.

Из этого правила есть исключение. Сумма неиспользованного резерва может быть перенесена на следующий год, если:

- резерв создан для оплаты особо сложных и дорогих видов капитального ремонта, который продолжается более одного года;

- перенос резерва на следующие налоговые периоды предусмотрен учетной политикой (п. 2 ст. 324 НК РФ).

Пример. В 2008 г. ЗАО "Актив" решило создать резерв на капитальный ремонт основных средств.

Ремонт будут проводить в течение 2008 - 2010 гг. Учетной политикой фирмы предусмотрено, что сумма резерва может быть перенесена на следующие налоговые периоды.

Максимальная сумма резерва, который может создать "Актив" в 2008 г., составляет 300 000 руб.

В течение 2008 г. на капитальный ремонт основных средств было потрачено 230 000 руб.

Неизрасходованная сумма резерва в размере 70 000 руб. (300 000 - 230 000) может быть перенесена на 2009 г.

Если фирма создает резерв на оплату обычного ремонта и резерв на оплату особо сложного и дорогостоящего ремонта, то неиспользованные суммы первого резерва увеличивают облагаемую прибыль, а второго - могут быть перенесены на следующие налоговые периоды.

Пример. В 2008 г. ЗАО "Актив" решило создать резервы на обычный и особо сложный ремонт основных средств.

Максимальная сумма резерва на обычный ремонт составила 180 000 руб., а на особо сложный - 240 000 руб.

Фактическая сумма расходов на ремонт в 2008 г. составила 330 000 руб., в том числе:

- на обычный ремонт - 140 000 руб.;
- на особо сложный ремонт - 190 000 руб.

31 декабря 2008 г. сумму неиспользованного резерва на оплату обычного ремонта в размере 40 000 руб. (180 000 - 140 000) включают в состав внереализационных доходов. Она увеличивает облагаемую прибыль "Актива".

Сумму неиспользованного резерва на оплату особо сложного ремонта в размере 50 000 руб. (240 000 - 190 000) переносят на 2009 г.

Резервы на оплату отпусков и выплату вознаграждения за выслугу лет

В бухгалтерском учете сумму таких резервов отражают в составе расходов по обычным видам деятельности.

В налоговом учете эти резервы отражают в составе расходов на оплату труда.

Создавать резервы или нет, ваша фирма решает сама.

Решение о создании резервов и порядок резервирования средств должны быть предусмотрены в налоговой и бухгалтерской учетной политике. Величину резервируемых на те или иные цели сумм вы рассчитываете самостоятельно.

Обратите внимание: создавать резервы могут только те фирмы, которые учитывают выручку при расчете налога на прибыль по методу начисления.

Создание резерва

Резервы на оплату отпусков и выплату вознаграждений создают в одинаковом порядке. Поэтому далее мы рассмотрим лишь "отпускной" резерв.

Если вы решили его сформировать, вам нужно написать об этом в налоговой учетной политике. В ней надо указать ежемесячный процент отчислений в резерв.

Чтобы рассчитать этот показатель, нужно оформить специальную смету.

В смете указывают сумму, которую планируют израсходовать:

- на заработную плату;
- на уплату единого социального налога с заработной платы;
- на выплату отпускных;
- на уплату единого социального налога с отпускных.

Эта смета может выглядеть, например, так, как показано ниже.

Утверждаю
Руководитель планового отдела
ЗАО "Актив"
Петров /Петров А.Н./

Смета затрат на выдачу зарплаты и отпускных в 2008 году

N п/п	Наименование расходов	Планируемая сумма расходов, руб.
1	Заработная плата	300 000
2	Сумма ЕСН, начисленная с заработной платы	78 000
3	Общая сумма расходов на оплату труда	378 000
4	Расходы на выдачу отпускных	24 100
5	Сумма ЕСН, начисленная с отпускных	6 266
6	Общая сумма расходов на выдачу отпускных	30 366

Руководитель ЗАО "Актив" Сомов /Сомов Н.Г./
Главный бухгалтер Соколова /Соколова Л.П./

Ежемесячный процент отчислений в резерв рассчитывают так:

Процент отчислений в резерв = Планируемая сумма расходов на оплату отпусков с учетом ЕСН : Планируемая сумма расходов на оплату труда с учетом ЕСН x 100%

Сумму ежемесячных отчислений в резерв определяют так:

Сумма ежемесячных отчислений с учетом ЕСН = Фактическая сумма расходов на оплату труда x Процент отчислений в резерв

Эта сумма уменьшает налогооблагаемую прибыль в конце каждого месяца.

Пример. ООО "Пассив" решило создать резерв на оплату отпусков. В 2008 г. планируемые расходы составили:

- на оплату труда (с учетом ЕСН) - 378 000 руб.;
- на оплату отпускных (с учетом ЕСН) - 30 366 руб.

Ежемесячный процент отчислений в резерв составит:

30 366 руб. : 378 000 руб. x 100% = 8,03%.

Фактические расходы на оплату труда (с учетом ЕСН) за первое полугодие 2008 г. составили:

- январь - 32 000 руб.;
- февраль - 33 000 руб.;
- март - 32 500 руб.;
- апрель - 31 000 руб.;
- май - 32 900 руб.;
- июнь - 33 000 руб.

В конце каждого месяца бухгалтер "Пассива" должен отчислить в резерв:

- январь - 2570 руб. (32 000 руб. x 8,03%);
- февраль - 2650 руб. (33 000 руб. x 8,03%);
- март - 2610 руб. (32 500 руб. x 8,03%);
- апрель - 2490 руб. (31 000 руб. x 8,03%);
- май - 2642 руб. (32 900 руб. x 8,03%);
- июнь - 2650 руб. (33 000 руб. x 8,03%).

Если вы решили создать резерв, то расходы на выплату отпускных можно списывать только за счет резерва.

В конце года бухгалтер должен проверить, израсходован резерв или нет. Расходы на выплату отпускных могут быть как больше, так и меньше резерва. Если расходы на выплату отпускных (с учетом ЕСН) больше суммы резерва, то разница между резервом и расходами уменьшает прибыль только в конце года (31 декабря).

Обратите внимание: с 1 января 2008 г. в налоговом учете действует следующее правило.

Если сумма резерва в части неиспользованного отпуска превышает остаток резерва на конец года, ее включают в состав расходов на оплату труда. В обратной ситуации разницу относят на внереализационные доходы (п. 4 ст. 324.1 НК РФ).

Если расходы на выплату отпускных (с учетом ЕСН) меньше суммы резерва, то разница между резервом и расходами увеличивает прибыль в конце года (31 декабря).

Пример. ООО "Пассив" в 2008 г. создало резерв на оплату отпусков в сумме 120 000 руб.

Ситуация 1.

В течение 2008 г. сотрудникам фирмы были выданы отпускные (с учетом ЕСН) в размере 149 160 руб.

Сумма данного резерва меньше суммы отпускных на 29 160 руб. (149 160 - 120 000).

На эту разницу 31 декабря 2008 г. бухгалтер "Пассива" должен уменьшить прибыль фирмы.

Ситуация 2.

В течение 2008 г. сотрудникам фирмы были выданы отпускные (с учетом ЕСН) в размере 108 260 руб. На конец года неиспользованных отпусков не осталось. Сумма резерва больше суммы отпускных на 11 740 руб. (120 000 - 108 260).

На эту разницу 31 декабря 2008 г. бухгалтер "Пассива" должен увеличить прибыль фирмы.

Списание резерва

Если расходы на выплату вознаграждений (с учетом ЕСН) больше суммы резерва, то разница между резервом и расходами уменьшает налогооблагаемую прибыль в конце года (31 декабря).

Если расходы на выплату вознаграждений (с учетом ЕСН) меньше суммы резерва, то разница между резервом и расходами увеличивает налогооблагаемую прибыль в конце года (31 декабря).

Пример. В 2008 г. ЗАО "Актив" создало резерв на выплату вознаграждений за выслугу лет. Сумма резерва - 150 000 руб.

Ситуация 1.

В конце 2008 г. сотрудникам фирмы были выданы вознаграждения (с учетом ЕСН) в размере 180 000 руб.

Сумма резерва меньше суммы вознаграждений на 30 000 руб. (180 000 - 150 000).

На эту сумму 31 декабря 2008 г. бухгалтер "Актива" должен уменьшить налогооблагаемую прибыль фирмы.

Ситуация 2.

В конце 2008 г. сотрудникам фирмы были выданы вознаграждения (с учетом ЕСН) в размере 130 000 руб.

Сумма резерва больше суммы вознаграждений на 20 000 руб. (150 000 - 130 000).

На эту сумму 31 декабря 2008 г. бухгалтер "Актива" должен увеличить налогооблагаемую прибыль фирмы.

Резерв на оплату гарантийного ремонта

Многие фирмы дают гарантию на товары, которые они продают (например, бытовую технику). Если в ходе эксплуатации товар выходит из строя, то фирма обязуется бесплатно его отремонтировать. Затраты по такому ремонту в бухгалтерском учете отражают в составе расходов по обычным видам деятельности, в налоговом учете - в составе прочих расходов.

Единовременное списание крупных расходов по гарантийному ремонту может привести к резкому увеличению себестоимости и даже стать причиной убытка. Для равномерного включения таких расходов в затраты вы можете создать резерв на гарантийный ремонт и обслуживание.

Создание резерва

Создайте данный резерв, если фирма тратит большие суммы на ремонт в конце года или сумма резерва будет превышать планируемые затраты на ремонт.

В этой ситуации резерв позволит фирме снизить авансовые платежи по налогу на прибыль. Ведь затраты на ремонт уменьшат налогооблагаемую базу уже с начала года (когда расходов на ремонт еще нет).

Кроме того, распределяя затраты постепенно, фирма сможет избежать увеличения себестоимости продукции в том отчетном периоде, когда проведет ремонт.

В ином случае вы также имеете возможность платить меньше налогов. Но за счет того, что в течение года будете включать в расходы суммы, превышающие реальные затраты.

Правда, разницу между ними и резервом потом придется приплюсовать к доходам. Однако сделать это нужно будет только в конце года.

Отметим, что резерв создавать не имеет смысла, если вы планируете ремонт в начале года или предполагаете, что расходы на него превысят ваш резерв.

В этом случае резерв принесет вам только убытки. Решение о создании резерва на гарантийный ремонт и порядок резервирования средств должны быть предусмотрены в "налоговой" и "бухгалтерской" учетной политике.

Порядок создания такого резерва в бухгалтерском учете законодательством не установлен. Поэтому фирма вправе определить его самостоятельно.

Создавайте резерв в том порядке, который предусмотрен налоговым законодательством. И вам не придется вести дополнительные регистры налогового учета.

Сумму такого резерва в бухгалтерском учете отражают в составе расходов от обычных видов деятельности. В налоговом учете - в составе прочих расходов. Но создавать резервы в налоговом учете могут только те фирмы, которые учитывают выручку при расчете налога на прибыль по методу начисления.

Расходы по гарантийному ремонту и обслуживанию, для оплаты которых создан резерв, списывают за счет резерва. В налоговом учете резерв формируют в порядке, который установлен ст. 267 Налогового кодекса.

Чтобы рассчитать сумму отчислений в резерв, определите долю затрат на гарантийный ремонт в сумме выручки, полученной за три предыдущих года. Этот показатель можно рассчитать так:

Доля затрат на гарантийный ремонт	=	Расходы на гарантийный ремонт за три предыдущих года	:	Выручка от реализации товаров, по которым предоставлялась гарантия, за три предыдущих года	x 100%

Сумму отчислений в резерв, которая учитывается в составе расходов фирмы, определяют так:

Сумма отчислений в резерв	=	Выручка от реализации товаров, по которым предоставлялась гарантия	x	Доля затрат на гарантийный ремонт

Пример. ЗАО "Актив" продает телевизоры. Фирма предоставляет на них гарантию сроком на 3 года.

За 2005 - 2007 гг. выручка от продажи телевизоров составила 4 000 000 руб. (без НДС). На их гарантийный ремонт было потрачено 200 000 руб. "Актив" платит налог на прибыль ежеквартально.

Доля затрат на гарантийный ремонт составит:

200 000 руб. : 4 000 000 руб. x 100% = 5%.

В I квартале 2008 г. выручка от продажи телевизоров составила 500 000 руб. (без НДС).

В конце I квартала бухгалтер "Актива" может начислить резерв на оплату гарантийного ремонта в сумме:

500 000 руб. x 5% = 25 000 руб.

Эту сумму отражают в составе прочих расходов фирмы.

Если фирма работала меньше трех лет, то долю затрат на гарантийный ремонт определяют так:

Доля затрат на гарантийный ремонт	=	Расходы на гарантийный ремонт за время работы фирмы	:	Выручка от реализации товаров, по которым предоставлялась гарантия, за время работы фирмы	x 100%

Сумма отчислений в резерв, которая учитывается в составе расходов фирмы, зависит от выручки, полученной от продажи товаров, по которым предоставлялась гарантия в прошлом отчетном (налоговом) периоде:

Сумма отчислений в резерв	=	Выручка от реализации товаров, по которым предоставлена гарантия	x	Доля затрат на гарантийный ремонт

Пример. ООО "Пассив" продает холодильники. Фирма предоставляет на них гарантию сроком на 3 года. "Пассив" начал работать с 2006 г.

За 2006 и 2007 гг. выручка от продажи холодильников составила 2 000 000 руб. (без НДС). На их гарантийный ремонт было потрачено 150 000 руб. "Пассив" платит налог на прибыль ежеквартально.

Доля затрат на гарантийный ремонт составит:

150 000 руб. : 2 000 000 руб. x 100% = 7,5%.

В I квартале 2008 г. выручка от продажи холодильников составила 300 000 руб. (без НДС).

В конце I квартала бухгалтер "Пассива" может начислить резерв на оплату гарантийного ремонта в сумме:

300 000 руб. x 7,5% = 22 500 руб.

Списание резерва

Если вы создали такой резерв, то расходы по гарантийному ремонту нужно списывать за его счет.

В конце года бухгалтер должен проверить, израсходован резерв или нет.

Сумма расходов на оплату гарантийного ремонта может быть как больше, так и меньше резерва.

Если затраты на ремонт превысили сумму резерва, то разницу между резервом и затратами включают в состав прочих расходов и уменьшают на нее налогооблагаемую прибыль.

Пример. ЗАО "Актив" в отчетном году создало резерв на гарантийный ремонт в сумме 100 000 руб.

Фактические расходы на ремонт составили 120 000 руб.

Бухгалтер "Актива" должен включить в состав прочих расходов:

120 000 руб. - 100 000 руб. = 20 000 руб.

Если фирма не использует всю сумму резерва в текущем году, его остаток можно перенести на следующий год.

При этом на сумму переносимого остатка нужно уменьшить резерв, который создается в следующем году. Если окажется, что фирма может создать резерв в сумме меньшей, чем переносимый остаток, то разница между ними включается в состав внереализационных доходов.

Пример. В 2008 г. ЗАО "Актив" создало резерв на оплату гарантийного ремонта телевизоров.

По итогам 2008 г. сумма неиспользованного резерва составила 15 000 руб.

Согласно учетной политике для целей налогообложения на 2008 г. "Актив" создает резерв на оплату гарантийного ремонта.

За 2006 - 2008 гг. выручка от продажи телевизоров составила 4 000 000 руб. (без НДС).

На их гарантийный ремонт было потрачено 200 000 руб. "Актив" платит налог на прибыль ежеквартально.

Доля затрат на гарантийный ремонт составит:

200 000 руб. : 4 000 000 руб. x 100% = 5%.

В I квартале 2009 г. выручка от продажи телевизоров составила 500 000 руб. (без НДС).

В конце I квартала бухгалтер "Актива" может начислить резерв на оплату гарантийного ремонта в сумме:

500 000 руб. x 5% = 25 000 руб.

Эту сумму уменьшают на остаток резерва, который переносится с 2008 г.

Сумма резерва, которую начисляют в I квартале 2009 г., составит:

25 000 руб. - 15 000 руб. = 10 000 руб.

Эту сумму отражают в составе прочих расходов фирмы.

Если фирма перестала предоставлять гарантию на товары или прекратила их продажу, сумму неиспользованного резерва включают в состав внереализационных доходов. Сделать это нужно после окончания гарантийного срока по ранее проданным товарам.

Резерв по сомнительным долгам

Ваша организация может зарезервировать средства для списания сомнительных долгов. Создать резерв могут только те фирмы, которые учитывают выручку от реализации по методу начисления.

В бухгалтерском и налоговом учете списание резервов по сомнительным долгам происходит по-разному.

Так, по правилам бухгалтерского учета неиспользованные суммы резерва, созданного в предыдущем году, присоединяют к прибыли отчетного периода.

По правилам налогового учета резерв присоединяют к прибыли отчетного периода, если по итогам инвентаризации дебиторской задолженности, проведенной в конце отчетного или налогового периода, организация может создать резерв в меньшей сумме, чем остаток неизрасходованного резерва.

К прибыли присоединяют разницу между остатком резерва и той суммой, на которую организация может создать резерв по итогам инвентаризации. Эту разницу включают в состав внереализационных доходов.

Может возникнуть ситуация, когда согласно Налоговому кодексу вы можете перенести сумму неиспользованного резерва на следующий год, а согласно требованиям бухгалтерского учета резерв должен быть присоединен к прибыли отчетного года. В этой ситуации можно дать такой совет: 31 декабря проведите инвентаризацию дебиторской задолженности.

По итогам инвентаризации руководитель должен принять решение о создании резерва на ту сумму, которая может быть перенесена на следующий год по правилам налогового учета.

В этом случае отражать в бухгалтерском учете списание всей суммы резерва не нужно.

Пример. ЗАО "Актив" определяет выручку от реализации для целей налогообложения по методу начисления.

В учетной политике "Актива" записано, что организация создает резервы по сомнительным долгам в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом.

По итогам инвентаризации на 30 сентября отчетного года была выявлена задолженность покупателей за отгруженную продукцию, числящаяся на счете 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками":

- по расчетам с ООО "Импульс" - 60 000 руб. (задолженность просрочена на 1060 дней);
- по расчетам с ООО "Зенит" - 30 000 руб. (задолженность просрочена на 95 дней).

В состав резерва по сомнительным долгам включают дебиторскую задолженность:

- ООО "Импульс" - в сумме 60 000 руб.;
- ООО "Зенит" - в сумме 30 000 руб.

Общая сумма резерва составит 90 000 руб. (60 000 + 30 000).

Предположим, что она не превышает максимальной суммы резерва (10% от выручки), который может создать "Актив".

30 сентября бухгалтер "Актива" сделал проводку:

Дебет 91-2 Кредит 63

- 90 000 руб. - создан резерв по сомнительным долгам.

В IV квартале произошли следующие события:

- истек срок исковой давности по задолженности ООО "Импульс";
- ООО "Зенит" погасило свою задолженность на сумму 10 000 руб.

Бухгалтер "Актива" должен сделать следующие проводки:

Дебет 63 Кредит 62

- 60 000 руб. - задолженность "Импульса" списана за счет образованного резерва;

Дебет 007

- 60 000 руб. - задолженность "Импульса" учтена на забалансовом счете;

Дебет 51 Кредит 62

- 10 000 руб. - поступили денежные средства от "Зенита".

По состоянию на 31 декабря отчетного года в учете "Актива" будут числиться:

- дебиторская задолженность ООО "Зенит" на сумму 20 000 руб. (задолженность просрочена на 187 дней);
- остаток резерва по сомнительным долгам в сумме 30 000 руб. (90 000 - 60 000).

По Налоговому кодексу на следующий год может быть перенесен резерв в сумме 20 000 руб. По итогам инвентаризации, проведенной по состоянию на 31 декабря, руководителю организации следует принять решение о создании резерва на ту же сумму. В этой ситуации сумма резерва, которая превышает 20 000 руб., должна быть списана.

Бухгалтер "Актива" должен сделать запись:

Дебет 63 Кредит 91-1

- 10 000 руб. (30 000 - 20 000) - неиспользованная сумма резерва по сомнительным долгам отнесена на финансовые результаты.

Она увеличивает прибыль "Актива".

Имущество, полученное безвозмездно

Стоимость имущества, полученного безвозмездно, в налоговом учете включают в состав внереализационных доходов (а в бухгалтерском учете - в состав прочих доходов) исходя из его рыночной цены.

Однако в налоговом учете стоимость такого имущества не может быть меньше:

- остаточной стоимости (по амортизируемому имуществу);
- первоначальной стоимости (по неамортизируемому имуществу).

Остаточную (первоначальную) стоимость безвозмездно полученного имущества определяют по данным передающей стороны. Такое правило содержит п. 8 ст. 250 Налогового кодекса.

Если остаточная (первоначальная) стоимость имущества больше, чем его рыночная цена, то в налоговом учете сумму доходов отражают исходя из его остаточной (первоначальной), а в бухгалтерском - рыночной цены.

Пример. ЗАО "Актив" безвозмездно получило от некоммерческой организации "Контакт" станок.

Рыночная стоимость этого станка - 480 000 руб. (в том числе НДС).

По данным налогового учета "Контакта" остаточная стоимость станка составляет 620 000 руб.

В состав доходов "Актива" включают:

- в налоговом учете - 620 000 руб.;
- в бухгалтерском учете - 480 000 руб.

Чтобы отразить доходы в бухгалтерском и налоговом учете в одинаковой сумме, подберите такую рыночную цену, которая будет соответствовать остаточной (первоначальной) стоимости имущества.

Обратите внимание: единого, всеми признанного источника информации о рыночных ценах в России нет. И если спор дойдет до суда, налоговая инспекция может предложить один источник (например, данные Госкомстата), а вы - другой (например, каталог "Услуги и цены").

Со стоимости имущества, по которой оно отражено в составе внереализационных доходов, нужно заплатить налог на прибыль. По правилам налогового учета налогом на прибыль не облагают стоимость имущества, полученного:

- от другой организации, если ее доля в уставном капитале вашей фирмы превышает 50 процентов;
- от другой организации, если доля вашей фирмы в ее уставном капитале превышает 50 процентов;
- от человека, если его доля в уставном капитале вашей фирмы превышает 50 процентов.

При этом указанное имущество не может быть передано третьим лицам в течение одного года с момента его получения. В противном случае вам придется заплатить налог в общем порядке.

Доходы (прибыль) прошлых лет

В налоговом учете прибыль прошлых лет, выявленную в отчетном году, включают в состав внереализационных доходов.

Как правило, такие доходы возникают, если бухгалтер в предыдущие отчетные периоды допустил ошибку и занизил прибыль (например, уменьшил прибыль на сумму расходов, которые не учитывают при налогообложении).

Порядок исправления этой ошибки в налоговом учете зависит от того, выявлен период, когда она возникла, или нет. Если этот период выявлен, то ошибку исправляют в периоде, когда она была допущена. Следовательно, сумму внереализационного дохода отражают в том отчетном (налоговом) периоде, когда произошло занижение налогооблагаемой прибыли.

Если период возникновения ошибки не выявлен, то ее исправляют в текущем отчетном (налоговом) периоде.

Следовательно, сумму внереализационного дохода отражают в том отчетном (налоговом) периоде, когда ошибка была обнаружена.

В первом случае фирме необходимо сдать в налоговую инспекцию уточненную декларацию по налогу на прибыль.

Во втором случае уточненную декларацию не сдают.

Пример. В III квартале 2008 г. бухгалтер ЗАО "Актив" выявил, что фирма занизила облагаемую прибыль на 300 000 руб.

Вариант 1.

Ошибка была совершена во II квартале 2007 г. В этой ситуации бухгалтер должен:

- включить в состав внереализационных доходов первого полугодия 2007 г. 300 000 руб.;
- доплатить налог на прибыль. Сумма налога составит 72 000 руб. (300 000 руб. x 24%);
- сдать уточненные декларации по налогу за полугодие, 9 месяцев и 2007 г.;
- заплатить пени за просрочку уплаты налога.

Вариант 2.

Период совершения ошибки не установлен.

В этой ситуации бухгалтер должен включить в состав внереализационных доходов 300 000 руб. по итогам 9 месяцев 2008 г.

Доходы от ликвидации основных средств

В бухгалтерском учете остаточную стоимость основных средств, которые ликвидируются, учитывают в составе прочих расходов организации.

В аналогичном порядке отражают все затраты, связанные с ликвидацией основного средства (расходы на демонтаж, разборку, транспортировку и т.д.).

В налоговом учете такие затраты отражают в составе внереализационных расходов (ст. 265 НК РФ).

Стоимость материалов или другого имущества, полученного при разборке или демонтаже ликвидируемого основного средства, отражают:

- в бухгалтерском учете - в составе прочих доходов (если основное средство списывают по решению фирмы или в результате аварии, стихийного бедствия и т.п.);
- в налоговом учете - в составе внереализационных доходов (п. 13 ст. 250 НК РФ).

Пример. ЗАО "Актив" решило ликвидировать здание склада.

Первоначальная стоимость здания - 740 000 руб., сумма начисленной амортизации к моменту ликвидации - 75 000 руб.

Затраты, связанные с ликвидацией здания, составили 80 000 руб. (демонтаж, вывоз разобранных блоков и т.д.). Затраты, связанные с ликвидацией здания, отражают так:

- в бухгалтерском учете - как прочие расходы - в сумме 745 000 руб. (740 000 - 75 000 + 80 000);
- в налоговом учете - как внереализационные расходы - в сумме 745 000 руб. (740 000 - 75 000 + 80 000).

Предположим, ликвидируя основное средство, вы разобрали его на составляющие части (материалы). В дальнейшем вы решили эти ценности продать или использовать в своей производственной деятельности. Можно ли в таком случае в налоговом учете их включить в состав материальных расходов? В соответствии с п. 2 ст. 254 Налогового кодекса организациям позволено включать в состав налоговых расходов 24 процента от суммы оприходованных материалов.

Пример. В апреле 2008 г. ЗАО "Актив" демонтировало старое оборудование.

Рыночная стоимость запчастей, оставшихся после этого, составила 25 000 руб.

В мае материалы переданы в производство. Бухгалтер "Актива" сделал проводки:

в апреле:

Дебет 10 Кредит 91-1

- 25 000 руб. - оприходованы материалы, оставшиеся от ликвидации основного средства;

в мае:

Дебет 20 Кредит 10

- 25 000 руб. - материалы переданы в производство.

В феврале 2008 г. ЗАО "Актив" признало в налоговом учете внереализационный доход в размере 25 000 руб.

В мае стоимость материалов была учтена в составе налоговых расходов организации в сумме 6000 руб. (25 000 руб. x 24%).

Таким образом, в бухгалтерском учете в мае признается расход в сумме 25 000 руб., а в налоговом учете - 6000 руб.

Поэтому бухгалтер "Актива" отразил в учете возникшее постоянное налоговое обязательство:

Дебет 99 Кредит 68

- 4560 руб. ((25 000 руб. - 6000 руб.) x 24%) - отражено постоянное налоговое обязательство.

Бывает, основное средство стабильно работает, однако организация его демонтирует, после чего устанавливает новое оборудование.

Названная операция не является техническим перевооружением или реконструкцией.

Поэтому данные расходы в налоговом учете нужно отнести к внереализационным.

Первоначальную стоимость имущества они не увеличивают (Письмо Минфина России от 23 июня 2005 г. N 03-03-04/1/29).

Списанная кредиторская задолженность

Если ваша фирма получила те или иные материальные ценности (работы, услуги), то у вас возникнет кредиторская задолженность перед поставщиком.

Если вы не погасите кредиторскую задолженность, то ее придется списать.

Сделать это нужно в двух случаях:

- по задолженности истек срок исковой давности (три года с того момента, как вы должны были заплатить поставщику);

- фирме стало известно о том, что кредитор ликвидирован.

Сумму списанной кредиторской задолженности включают в состав внереализационных доходов.

Сумму НДС по поставленным материальным ценностям (работам, услугам), не оплаченным поставщику, включают в состав внереализационных расходов.

Когда задолженность списать выгодно

Сумма списанной кредиторской задолженности увеличивает налогооблагаемую прибыль фирмы.

Получается, что списать задолженность фирме выгоднее в том налоговом периоде, когда у нее есть убытки, сумма которых больше размера задолженности.

В этом случае налог на прибыль с суммы задолженности фирме платить не придется.

Пример. На начало IV квартала отчетного года у ООО "Пассив" числится кредиторская задолженность по полученным, но неоплаченным товарам, срок исковой давности которой в этом квартале истекает.

Сумма задолженности - 59 000 руб. (в том числе НДС, который должен быть перечислен поставщику, - 9000 руб.).

Фирма определяет выручку при расчете налога на прибыль по методу начисления. Налог организация платит ежеквартально.

Предположим, что по итогам года фирма получила убыток в сумме 120 000 руб. (без учета списанной задолженности). Бухгалтер "Пассива" списал задолженность по истечении срока исковой давности и сделал следующие проводки:

Дебет 60 Кредит 91-1

- 59 000 руб. - списана кредиторская задолженность с истекшим сроком исковой давности;

Дебет 91-2 Кредит 19

- 9000 руб. - списана сумма НДС, которую должны были перечислить поставщику.

Таким образом, после списания кредиторской задолженности убыток составит:

120 000 руб. - 59 000 руб. + 9000 руб. = 70 000 руб.

Налог на прибыль "Пассиву" платить не надо. Сумму убытка можно перенести на последующие налоговые периоды.

Когда задолженность списывать невыгодно

Невыгодно списывать кредиторскую задолженность, если в текущем налоговом периоде фирма получила прибыль или убыток, сумма которого значительно меньше размера долга.

Списав кредиторскую задолженность, фирма будет вынуждена увеличить налогооблагаемую прибыль.

В этой ситуации фирма заинтересована продлить срок исковой давности.

Чтобы срок исковой давности прервался и начал отсчитываться снова, поставщик должен обратиться в суд с иском к должнику. В этом случае срок исковой давности прерывается в день, когда суд принял исковое заявление.

Кроме того, срок исковой давности прерывается, если ваша фирма признала за собой задолженность. Подтвердить это нужно письменно, прислав письмо или акт сверки расчетов поставщику.

Также подтверждением будет являться перечисление поставщику хоть какой-то суммы денег по договору. В этом случае фирма-должник кредиторскую задолженность списывать не должна.

Расходы, связанные с производством и реализацией, внереализационные расходы и убытки, приравненные к внереализационным расходам (Приложение 2 к листу 02)

В этом Приложении укажите сведения о расходах, уменьшающих облагаемую прибыль фирмы. Сформируйте его по данным сводных регистров прямых, прочих и внереализационных расходов.

В какой момент отразить расходы

В какой момент нужно отразить расходы в налоговом учете? Это зависит от метода расчета выручки для целей налогообложения прибыли. Таких методов два:

- кассовый метод - выручку отражают после оплаты покупателем (заказчиком) отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг);
- метод начисления - выручку отражают после перехода права собственности на товары (результаты работ или услуг) от продавца к покупателю (заказчику).

Если фирма рассчитывает доходы по кассовому методу, то все расходы фиксируют в налоговом учете только после их фактической оплаты (перечисления денег в оплату материалов, перечисления налогов в бюджет, выдачи заработной платы и т.д.).

Пример. ЗАО "Актив" определяет выручку по кассовому методу.

В отчетном году фирма приобрела для производства готовой продукции материалы стоимостью 70 000 руб. (без НДС). За материалы поставщикам перечислили только 40 000 руб.

Все материалы были отпущены в производство. Готовая продукция, для производства которой приобретены материалы, была реализована покупателям.

Налогооблагаемую прибыль "Актива" уменьшает только стоимость оплаченных материалов (40 000 руб.). Стоимость материалов, деньги за которые не были перечислены поставщикам (30 000 руб.), учитывают при налогообложении прибыли только после их оплаты.

Если фирма рассчитывает доходы по методу начисления, то все расходы отражают в налоговом учете в том периоде, когда они возникли. Оплачены расходы или нет, значения не имеет.

Исключение из этого порядка предусмотрено только для некоторых видов прочих и внереализационных расходов (например, затрат по страхованию сотрудников, расходов на выплату компенсаций за использование личного транспорта в служебных целях). Такие расходы учитывают при налогообложении только после их оплаты.

Пример. Вернемся к предыдущему примеру.

Предположим, что ЗАО "Актив" учитывает доходы по методу начисления.

В этой ситуации стоимость всех материалов, израсходованных на производство готовой продукции (70 000 руб.), уменьшает налогооблагаемую прибыль "Актива" за год.

Оплачены материалы или нет - неважно.

Если те или иные расходы фирмы относятся к нескольким отчетным (налоговым) периодам (например, затраты на сертификацию, получение лицензий и т.д.), то они должны равномерно распределяться между ними.

Пример. ЗАО "Актив" занимается ремонтом автомобилей. "Актив" решил провести обязательную сертификацию своих услуг.

Сертификат выдают на 3 года (36 мес.). Затраты на получение сертификата составили 50 000 руб.

Их включают в расходы равными долями в течение срока действия сертификата (36 мес.).

Сумма затрат, которую ежемесячно учитывают в составе расходов, составит:

50 000 руб. : 36 мес. = 1389 руб.

Любые расходы фирмы можно отразить в налоговом учете, если одновременно выполнены два условия:
- затраты фирмы экономически обоснованны;
- затраты фирмы подтверждены первичными документами.

Как экономически обосновать спорные расходы

Как правило, основные баталии с налоговой инспекцией разворачиваются вокруг расходов фирмы, уменьшающих налогооблагаемую прибыль.

Основная задача инспектора - доказать, что те или иные затраты нельзя включать в налоговую себестоимость, а бухгалтера - что можно.

Как известно, перечень расходов, которые уменьшают налогооблагаемую прибыль, приведен в гл. 25 Налогового кодекса.

К ним, в частности, относят: материальные расходы, расходы на оплату труда и т.д.

Этот перечень не является закрытым.

В состав расходов включают и те затраты, которые хоть прямо и не упомянуты в Налоговом кодексе, но экономически оправданны для фирмы.

Несмотря на это, любые расходы, которые по тем или иным причинам "не понравятся" налоговикам, они могут посчитать экономически неоправданными.

Однако фирмы могут использовать положения Налогового и Гражданского кодексов в своих интересах, чтобы учесть при налогообложении те расходы, которые, на взгляд налоговых инспекторов, кажутся экономически неоправданными.

Особое внимание стоит обратить на условия заключаемых гражданско-правовых договоров.

Экономически оправданными затратами являются прежде всего те, без которых невозможно выполнение того или иного договора, направленного на извлечение выгоды для компании.

По гражданскому законодательству при заключении договора стороны должны определить его "существенные условия".

Обратите внимание: если договор не содержит существенных условий, то он считается незаключенным.

Как сказано в ст. 432 Гражданского кодекса, существенными являются следующие условия:

- касающиеся предмета договора (например, выполнение какой-либо работы, купля-продажа имущества или сдача его в аренду и т.д.);
- поименованные в законе как необходимые для договора того или иного вида (например, перечень существенных условий договора страхования приведен в ст. 942 ГК РФ, доверительного управления имуществом - в ст. 1016 ГК РФ и т.д.);
- условия, по которым по заявлению одной из сторон должно быть достигнуто соглашение (то есть условие, без включения которого в договор он не был бы заключен).

Таким образом, если ваша фирма договорилась оплатить те или иные расходы и это условие включено в договор, то их считают экономически оправданными.

Следовательно, данные затраты экономически обоснованны и уменьшают налогооблагаемую прибыль.

При этом не имеет значения, поименованы они в Налоговом кодексе или нет.

Главное, чтобы договор, который заключила фирма, был направлен на получение выгоды.

Пример. ЗАО "Актив" ремонтирует помещение офиса по договору со строительной фирмой ООО "Пассив".

Существенным условием договора подряда на ремонт офиса является обеспечение "Активом" строительных рабочих трехразовым питанием.

В этой ситуации "Актив" может списать расходы на питание рабочих в уменьшение налогооблагаемой прибыли.

Если налоговики не согласятся, фирме следует указать, что расходы на ремонт офиса уменьшают облагаемую прибыль (ст. 260 НК РФ).

При этом обеспечение рабочих питанием - существенное условие договора подряда.

Без оплаты таких расходов фирма не сможет офис отремонтировать.

Следовательно, данные расходы являются для нее экономически оправданными.

В дополнение отметим, что стороны могут включить в договор любые условия. Единственное требование - чтобы они не противоречили действующему законодательству.

Расходы документально не подтверждены: что делать?

Бывает, что первичные документы по каким-то причинам отсутствуют.

Например, они потерялись при переезде фирмы или в результате чрезвычайной ситуации (пожара, ограбления и т.п.).

Чем это грозит фирме?

При очередной проверке налоговики обязательно обратят на это внимание и оштрафуют фирму.

Отсутствие первичных документов считается грубым нарушением правил учета доходов и расходов (ст. 120 НК РФ). Штраф за это нарушение составит 5000 руб.

Если же отсутствие документов привело к занижению налога, то штраф составит 10 процентов от суммы неуплаченного налога, но не менее 15 000 руб.

Чтобы избежать ответственности, можно поступить следующим образом.

Первое, что нужно сделать бухгалтеру в такой ситуации, - доказать свою невиновность в том, что первичные документы отсутствуют.

Составьте акт, в котором перечисляются отсутствующие документы и причина их отсутствия. Этот акт должен быть утвержден руководителем фирмы.

Если документы пропали по причине пожара, кражи или другой чрезвычайной ситуации, вам также понадобится справка, подтверждающая, что такая ситуация действительно имела место.

Так, если случился пожар, то необходима справка из пожарной части; если случилось затопление - справка организации, которая эксплуатирует здание; если документы украли - справка из милиции.

Бывает, что налоговики, несмотря на наличие таких справок и восстановленных документов, отказывают в признании расходов.

Подтверждением чему следующий пример.

Пример. В фирме произошла кража документов.

Фирма обратилась в милицию и получила справку установленного образца.

Тем не менее при проведении проверки налоговики не учли это обстоятельство и начислили налоги исходя из всей выручки, не уменьшая ее на затраты.

За защитой своих интересов фирме пришлось обратиться в суд.

Суд поддержал фирму, указав, что при начислении налогов в отсутствие документов налоговики обязаны определить не только доходы, но и расходы.

Кроме того, суд учел то обстоятельство, что в ходе судебного процесса документы были восстановлены и представлены в суд (Постановление ФАС Московского округа от 11 апреля 2007 г. по делу N КА-А40/2544-07-П).

Случается так, что новый бухгалтер приходит в фирму и не может разобраться в документации, потому что его предшественник вел бухгалтерию спустя рукава. Чтобы избежать подобных недоразумений, мы рекомендуем, прежде чем начать работу, провести инвентаризацию.

Если же инвентаризацию провести не удалось и новый бухгалтер приступил к работе, то советуем связаться с предыдущим бухгалтером и потребовать от него письменных объяснений, почему те или иные первичные документы отсутствуют. Затем составьте акт об отсутствии документов. Таким образом, ответственность за отсутствие документов с вас как с нового бухгалтера будет снята.

Еще один неприятный момент, который грозит фирме в такой ситуации, - доначисление налогов и начисление пеней.

Дело в том, что расходы, не подтвержденные документально, нельзя учесть при расчете налога на прибыль.

В противном случае налоговики посчитают, что налоговая база по налогу на прибыль была занижена, и доначислят налог, а также начислят пени.

Чтобы избежать налоговых санкций, мы советуем попытаться восстановить недостающие документы.

Если, например, отсутствуют документы, подтверждающие покупку товаров (работ, услуг, имущественных прав), договоритесь с поставщиками, чтобы вам выписали их копии.

Конечно, восстановить недостающие документы можно, только если вам известно, каких именно документов не хватает для подтверждения расходов, а также у каких именно поставщиков были закуплены товары (работы, услуги, имущественные права).

Гораздо сложнее, если, например, затерялись документы, подтверждающие выдачу денег под отчет работнику фирмы, который в настоящий момент уже на фирме в работает.

Выход из такой ситуации - попытаться связаться с этим работником и договориться с ним заново оформить необходимые документы задним числом.

Чтобы провести по бухгалтерии покупки, которые выполняются работниками фирмы за наличный расчет, нужно получить от подотчетников:

- чеки ККТ;
- товарные чеки или накладные, заверенные печатью продавца.

Причем в чеках ККТ не должно быть написано название купленного товара.

Проблемы с недостоверными первичными документами

Если в ходе налоговой проверки фирмы выяснится, что ее контрагент фактически не ведет деятельности, представляет только "нулевую" отчетность или, более того, зарегистрирован по потерянному паспорту, то все расходы по сделкам с этим контрагентом будут сняты проверяющими.

В таком случае фирме придется в суде доказывать свое право на уменьшение налога на данные расходы.

Если фирма не хочет платить штраф и обращается в суд, то инспекторы, как правило, ссылаются на то, что поставщики компании на налоговом учете не состоят, по указанному в документах адресу "не проживают" и вообще не зарегистрированы как юридические лица. Однако это не доказывает, что компания знала об обмане поставщика, чтобы уменьшить налоги. Если вы будете настаивать, что бумаги получены от реальной

компании и вы не знали, что у нее нет государственной регистрации, инспекторам будет трудно убедить судей в обратном.

Успех подобного дела зависит от того, докажет ли фирма, что она сама вела себя добросовестно и не преследовала при заключении сделки цели получения необоснованной налоговой выгоды.

Такое понятие появилось в связи с Постановлением Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. N 53. Суды при рассмотрении подобных споров руководствуются именно этим документом.

Большинство споров разрешается в пользу налогоплательщиков, примером тому служат следующие судебные Постановления: ФАС Дальневосточного округа от 16 июня 2008 г. N Ф03-А73/08-2/1944, ФАС Западно-Сибирского округа от 3 марта 2008 г. N Ф04-1286/2008(1304-А46-25) по делу N А46-7489/2006, ФАС Московского округа от 29 июня 2007 г. N КА-А40/6016-07. Но бывают и исключения.

Пример. В ходе проверки ООО "Индустрия" налоговики установили, что его поставщик - фирма "ООО "Металлоторг" - зарегистрирован по потерянному паспорту, первичные документы подписаны лицом, не являющимся директором.

Контролеры начислили предприятию предъявленный к возмещению НДС, налог на прибыль, пени и оштрафовали по п. 1 ст. 122 Налогового кодекса. Не согласившись с этим, фирма обратилась в суд.

Суд поддержал налоговиков, указав на то, что не подтвержден факт хозяйственной операции и фирма действовала без надлежащего усмотрения (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 4 апреля 2007 г. N Ф04-1862/2007(32972-А27-34)).

Но бывают и исключения.

Пример. В ходе проверки налоговики установили, что поставщики компании не состоят на налоговом учете, имеют вымышленный ИНН и не зарегистрированы как юридические лица.

Контролеры начислили предприятию предъявленный к возмещению НДС, налог на прибыль, пени и оштрафовали по п. 1 ст. 122 Налогового кодекса. Не согласившись с этим, фирма обратилась в суд.

Судьи признали сделки с незарегистрированными поставщиками недействительными и на этом основании в иске отказали (Постановление ФАС Уральского округа от 7 мая 2003 г. N Ф09-1227/03-АК).

Нюансы налогового учета расходов

В некоторых случаях в бухгалтерском и налоговом учете расходы, связанные с производством и реализацией товаров (работ, услуг, имущественных прав), формируются по-разному.

Так, некоторые расходы по правилам бухгалтерского учета считают связанными с производством и реализацией, а по правилам налогового учета - нет.

Разобраться в том, как учитываются расходы в бухгалтерском и налоговом учете, вам поможет таблица:

Вид расходов	Учет расходов	
	бухгалтерский	налоговый
Суммовые разницы, которые возникают, если стоимость материально-производственных запасов, работ или услуг выражена в условных денежных единицах	Не учитываются (Приказ Минфина России N 156н)	Включают в состав внереализационных доходов или расходов (ст. ст. 250, 265 НК РФ)
Проценты за отсрочку оплаты материально-производственных запасов, работ, услуг (коммерческий кредит)	Увеличивают сумму расходов (п. 6.2 ПБУ 10/99)	Включают в состав внереализационных расходов (ст. 265 НК РФ)
Проценты или дисконт по векселям, выданным в оплату материально-производственных запасов, работ или услуг	Увеличивают сумму расходов (п. 6.2 ПБУ 10/99)	Включают в состав внереализационных расходов (ст. 265 НК РФ)

Как видно из таблицы, по правилам налогового учета в состав расходов по производству и реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) не включают:

- суммовые разницы;
- проценты по коммерческим кредитам;
- проценты (дисконт) по векселям.

Суммовые разницы

Фирма - продавец тех или иных ценностей (товаров, работ, услуг, имущественных прав) - может установить цены на них в условных единицах или иностранной валюте (например, долларах США, евро).

Цену, установленную в условных единицах, нужно пересчитывать в рубли.

Если с момента оплаты ценностей (работ, услуг, имущественных прав) до даты их отражения в учете курс иностранной валюты вырос, после такого пересчета рублевая задолженность фирмы-покупателя увеличится.

Сумму, которую ей придется доплатить, называют отрицательной суммовой разницей. Если с момента оплаты ценностей (работ, услуг) до даты их отражения в учете курс иностранной валюты понизился, то задолженность фирмы-покупателя уменьшится.

Сумму, на которую уменьшится долг, называют положительной суммовой разницей. Как отмечалось ранее, в бухгалтерском учете исключено понятие суммовых разниц.

В налоговом учете отрицательные суммовые разницы записывают как внереализационные расходы, а положительные - как внереализационные доходы. На сумму расходов по производству и реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) они не влияют.

Пример. ООО "Пассив" оплатило консультационные услуги. Аванс перечисляют по курсу доллара США на день уплаты денег.

Стоимость услуг выражена в долларах США и составляет 1000 долл. США (без НДС).

По договору стоимость услуг определяют по курсу доллара США на дату их фактического выполнения. "Пассив" учитывает доходы и расходы по методу начисления.

Аванс был перечислен и услуги выполнены в рамках одного отчетного периода.

Ситуация 1.

Официальный курс доллара США составил:

- на дату перечисления аванса - 23 руб/USD;
- на дату выполнения услуг - 22 руб/USD.

Бухгалтер "Пассива" сделал записи:

Дебет 60 Кредит 51

- 23 000 руб. (23 руб/USD x 1000 USD) - перечислен аванс;

Дебет 26 Кредит 60

- 22 000 руб. (22 руб/USD x 1000 USD) - отражена стоимость услуг;

Дебет 91 Кредит 60

- 1000 руб. ((23 руб/USD - 22 руб/USD) x 1000 USD) - отражена отрицательная курсовая разница.

Фирма заплатила за консультационные услуги 23 000 руб., в том числе:

- 22 000 руб. - цена услуг;
- 1000 руб. - отрицательная суммовая (курсовая - для целей бухгалтерского учета) разница.

Расходы отражают так:

- в бухгалтерском учете 22 000 руб. включают в состав общехозяйственных расходов, а 1000 руб. - в состав прочих расходов;
- в налоговом учете 22 000 руб. включают в состав прочих расходов, а 1000 руб. - в состав внереализационных расходов.

Ситуация 2.

Официальный курс доллара составил:

- на дату перечисления аванса - 22 руб/USD;
- на дату выполнения услуг - 23 руб/USD.

Аванс был перечислен и услуги выполнены в рамках одного отчетного периода.

Бухгалтер "Пассива" сделал записи:

Дебет 60 Кредит 51

- 22 000 руб. (22 руб/USD x 1000 USD) - перечислен аванс;

Дебет 26 Кредит 60

- 23 000 руб. (23 руб/USD x 1000 USD) - отражена стоимость услуг;

Дебет 60 Кредит 91

- 1000 руб. ((23 руб/USD - 22 руб/USD) x 1000 USD) - отражена положительная курсовая разница.

Фирма заплатила за консультационные услуги 22 000 руб. При этом положительная суммовая (курсовая) разница составила 1000 руб.

Расходы отражают так:

- в бухгалтерском учете 22 000 руб. включают в состав общехозяйственных расходов, а 1000 руб. - в состав прочих доходов;
- в налоговом учете 23 000 руб. включают в состав прочих расходов, а 1000 руб. - в состав внереализационных доходов.

Проценты по коммерческим кредитам и векселям

В договоре купли-продажи ценностей (выполнения работ, оказания услуг) может быть предусмотрено, что фирме-покупателю предоставляют отсрочку или рассрочку платежа (коммерческий кредит).

Обычно при таких условиях договора заказчик должен оплатить как стоимость ценностей (работ, услуг), так и проценты за отсрочку их оплаты.

В бухгалтерском учете проценты за отсрочку увеличивают сумму расходов по производству и реализации.

В налоговом учете проценты, уплаченные по любым долговым обязательствам (в том числе коммерческим кредитам), отражают как внереализационные расходы. В затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг) их не включают.

Пример. ЗАО "Актив" (заказчик) оплачивает информационные услуги, цена которых согласно договору составляет 12 000 руб. (без НДС).

По условиям договора "Актив" должен оплатить услуги через 60 дней после их оказания.

При этом заказчик должен уплатить 0,1% от стоимости услуг за каждый день отсрочки платежа.

Общая сумма процентов за отсрочку по оплате информационных услуг составит:

12 000 руб. x 0,1% x 60 дн. = 720 руб.

Бухгалтер "Актива" должен сделать записи:

Дебет 26 Кредит 60

- 12 000 руб. - отражена стоимость услуг;

Дебет 26 Кредит 60

- 720 руб. - увеличена стоимость услуг на сумму процентов;

Дебет 60 Кредит 51

- 12 720 руб. (12 000 + 720) - оплачены услуги исполнителю.

Затраты на информационные услуги отражают так:

- в бухгалтерском учете 12 720 руб. включают в состав общехозяйственных расходов;

- в налоговом учете 12 000 руб. включают в состав прочих расходов, а 720 руб. (проценты по коммерческому кредиту) учитывают как внереализационный расход.

В аналогичном порядке отражают проценты (дисконт) по товарным векселям, выданным в оплату тех либо иных ценностей, работ или услуг.

Прямые и материальные расходы

Расходы фирмы делят на прямые и косвенные.

Прямые - уменьшают облагаемую прибыль не полностью. Их распределяют между проданной продукцией и "незавершенкой" (в производстве), между проданными и непроданными товарами (в торговле). Косвенные - полностью учитывают при налогообложении.

Фирмы самостоятельно определяют порядок распределения прямых расходов на "незавершенку" и на готовую продукцию (выполненные работы).

Выбранный порядок необходимо закрепить в учетной политике фирмы. Применять его следует не менее двух налоговых периодов.

Обратите внимание: фирмы, которые оказывают услуги, могут уменьшать налогооблагаемую прибыль на всю сумму своих прямых расходов.

Относятся эти расходы к оказанным услугам или нет, значения не имеет (п. 2 ст. 318 НК РФ).

Безусловно, у многих может возникнуть вопрос: если фирмам, оказывающим услуги, можно все свои расходы списывать сразу, нужно ли их вообще делить на прямые и косвенные?

Да, делать это нужно. Ведь если, к примеру, у такой организации в каком-либо периоде не будет доходов от реализации, то списать в данном периоде она сможет лишь сумму своих косвенных расходов.

Поэтому учет прямых расходов все равно необходим фирмам, оказывающим услуги.

Состав таких расходов нужно прописать в учетной политике для целей налогообложения.

Сначала в Приложении указывают прямые расходы (строка 010), к которым относят следующие их виды (п. 1 ст. 318 НК РФ):

- на приобретение сырья и материалов, которые используют в процессе производства продукции (выполнения работ, оказания услуг);

- на приобретение комплектующих изделий и полуфабрикатов, необходимых для производства продукции (выполнения работ, оказания услуг);

- на оплату труда основного производственного персонала, ЕСН и платежи по обязательному пенсионному страхованию, начисленные с заработной платы;

- связанные с начислением амортизации по основным средствам производственного назначения.

Обратите внимание: фирма имеет право самостоятельно определять состав прямых расходов, связанных с производством (ст. 318 НК РФ). Это значит, что организация вправе расширить или сократить перечень прямых расходов, установленных Кодексом.

Однако при любом варианте надо помнить, что налоговый учет должен быть достоверным (ст. 313 НК РФ). Поэтому менять перечень прямых расходов необоснованно нельзя.

При принятии решения нужно оценить, насколько эти расходы влияют на производство.

И в первую очередь опираться на отраслевую принадлежность вашей организации.

Для торговых фирм предназначены строки 020 - 030 Приложения.

Если вы продаете покупные товары, заполните строку 020. В ней укажите сумму всех прямых расходов, связанных с торговой деятельностью фирмы. К ним относят:

- стоимость товаров, реализованных в отчетном (налоговом) периоде;

- транспортные расходы по доставке товаров до склада вашей организации (если такие расходы не включены в цену товаров).

Отдельно следует выделить стоимость реализованных покупных товаров. Ее дополнительно укажите по строке 030.

Порядок формирования стоимости товаров в налоговом учете фирма может определять самостоятельно (ст. 320 НК РФ).

Выбранный вариант необходимо закрепить в учетной политике и применять не менее двух налоговых периодов.

Это дает возможность сформировать стоимость товаров в бухгалтерском и налоговом учете по одним и тем же правилам.

Обратите внимание: фирмы, которые учитывают доходы и расходы кассовым методом, строки 010 - 030 не заполняют.

Теперь поговорим о материальных расходах.

Полный их перечень есть в ст. 254 Налогового кодекса. К таким расходам, в частности, относят стоимость:

- покупных сырья и материалов, используемых в процессе производства (за исключением стоимости возвратных отходов);
- покупных комплектующих и полуфабрикатов, подвергающихся в дальнейшем обработке;
- топлива, воды и энергии, необходимых для технологических целей;
- работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями, индивидуальными предпринимателями или производствами и хозяйствами фирмы, не относящимися к основному виду деятельности;
- инструментов, приспособлений, приборов, инвентаря, лабораторного оборудования, спецодежды и др.

Перечень материальных расходов, который содержится в ст. 254 Налогового кодекса, не является исчерпывающим.

В состав материальных расходов также могут быть включены другие документально подтвержденные затраты, которые непосредственно связаны с процессом производства и реализации. Если фирма рассчитывает выручку по кассовому методу, материальные расходы уменьшают облагаемую прибыль фирмы после их оплаты.

Стоимость сырья и материалов уменьшает облагаемую прибыль после их оплаты и отпуска в производство.

Если фирма использует метод начисления, то датой осуществления материальных расходов признают:

- дату передачи в производство сырья и материалов. При этом затраты учитывают в части, приходящейся на произведенные товары (работы, услуги);
- дату подписания фирмой акта приемки-передачи услуг (работ) - для услуг (работ) производственного характера.

Приобретение материалов

Материалы могут быть:
- куплены у поставщиков;
- получены в качестве вклада в уставный капитал;
- получены безвозмездно.

Покупка

При покупке материалов их отражают в бухгалтерском и налоговом учете по фактической себестоимости. Это правило также распространяется на сырье, комплектующие и полуфабрикаты.

Фактическая себестоимость материалов - это сумма всех расходов, связанных с их приобретением. В бухгалтерском и налоговом учете фактическую себестоимость купленных материалов формируют по-разному.

Так, некоторые расходы по правилам бухгалтерского учета включают в их фактическую себестоимость, а по правилам налогового учета - нет.

Вот как учитывают затраты, связанные с покупкой материалов:

Вид расходов	Учет расходов	
	бухгалтерский	налоговый
Суммы, уплаченные продавцу материалов (за исключением НДС, который принимают к вычету)	Включают в их фактическую себестоимость (п. 6 ПБУ 5/01)	То же (ст. 254 НК РФ)
Невозмещаемые налоги, уплаченные в связи с приобретением материалов (например, НДС, если фирма этот налог не платит)	Включают в их фактическую себестоимость (п. 6 ПБУ 5/01)	То же (ст. 254 НК РФ)
Расходы на транспортировку материалов до склада фирмы	Включают в их фактическую себестоимость (п. 6 ПБУ 5/01)	То же (ст. 254 НК РФ)

Расходы на доведение материалов до состояния, пригодного к использованию	Включают в их фактическую себестоимость (п. 6 ПБУ 5/01)	То же (ст. 254 НК РФ)
Комиссионные вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, через которые куплены материалы	Включают в их фактическую себестоимость (п. 6 ПБУ 5/01)	То же (ст. 254 НК РФ)
Таможенные пошлины, уплаченные при ввозе материалов в Россию	Включают в их фактическую себестоимость (п. 6 ПБУ 5/01)	То же (ст. 264 НК РФ)
Проценты по кредитам, полученным для покупки материалов, начисленные до их оприходования на балансе фирмы	Включают в их фактическую себестоимость (п. 6 ПБУ 5/01)	Учитывают в составе внереализационных расходов (ст. 265 НК РФ)
Отрицательные суммовые разницы, возникшие до оприходования материалов	Не учитывают (Приказ Минфина N 156н)	Учитывают в составе внереализационных расходов (ст. 265 НК РФ)
Отрицательные суммовые разницы, возникшие после оприходования материалов	Не учитывают (Приказ Минфина N 156н)	Учитывают в составе внереализационных расходов (ст. 265 НК РФ)
Другие затраты, непосредственно связанные с приобретением материалов	Включают в их фактическую себестоимость (п. 6 ПБУ 5/01)	То же (ст. 254 НК РФ)

Если те или иные расходы (например, транспортные) связаны с приобретением разных партий материалов, то их включают в фактическую себестоимость ценностей пропорционально их покупной цене.

Пример. В отчетном году ЗАО "Актив" приобрело 2 партии материалов для производства готовой продукции. Покупная стоимость материалов составила 800 000 руб. (без НДС), в том числе:

- стоимость 1-й партии - 500 000 руб.;
- стоимость 2-й партии - 300 000 руб.

Транспортные расходы, связанные с доставкой материалов до склада "Актива", составили 18 000 руб. (без НДС).

Сумма транспортных расходов, которая относится к 1-й партии материалов, составит:
500 000 руб. : 800 000 руб. x 18 000 руб. = 11 250 руб.
Сумма транспортных расходов, которая относится ко 2-й партии материалов, составит:
300 000 руб. : 800 000 руб. x 18 000 руб. = 6750 руб.
Себестоимость 1-й партии составит:
500 000 руб. + 11 250 руб. = 511 250 руб.
Себестоимость 2-й партии составит:
300 000 руб. + 6750 руб. = 306 750 руб.

По правилам налогового учета в фактическую себестоимость материалов не включают:

- проценты по кредитам, полученным для покупки материалов;
- отрицательные суммовые разницы, связанные с покупкой материалов;
- суммы, уплаченные за информационные и консультационные услуги, связанные с покупкой материалов, если налоговой учетной политикой фирмы предусмотрен их учет в составе прочих расходов (в соответствии с пп. 15 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Рассмотрим эти виды расходов более подробно.

В бухгалтерском учете затраты на оплату информационных и консультационных услуг, связанных с покупкой материалов, увеличивают их стоимость.

В налоговом учете такие затраты включают в состав прочих расходов, если это предусмотрено учетной политикой фирмы. Поэтому при оплате фирмой таких услуг материалы будут числиться в налоговом и бухгалтерском учете по разной стоимости.

Пример. ЗАО "Актив" приобрело у ООО "Пассив" гофрированный металл. Стоимость металла - 1 967 000 руб. (в том числе НДС - 300 050 руб.).

Перед покупкой материалов "Актив" оплатил услуги ОАО "Чермет", связанные с предоставлением информации о гофрированном металле, который продается на рынке.

Стоимость услуг "Чермета" составила 39 333 руб. (в том числе НДС - 6000 руб.).

Фактическая себестоимость купленных материалов составит:

- в бухгалтерском учете - 1 700 283 руб. (1 967 000 - 300 050 + 39 333 - 6000);
- в налоговом учете - 1 666 950 руб. (1 967 000 - 300 050).

Вы можете договориться с поставщиком, что стоимость материалов будет делиться на две части: непосредственно на их цену и на оплату тех или иных информационных услуг, которые он вам окажет. В такой ситуации часть стоимости материалов можно сразу включить в расходы. Использованы они в производстве или нет - неважно.

Проценты по кредитам в бухгалтерском учете отражают так:

- если кредит получен для покупки материалов и проценты по нему начислены до их оприходования - в стоимости материалов;
- если кредит получен для покупки материалов и проценты по нему начислены после их оприходования - в составе прочих расходов.

В налоговом учете проценты по любым кредитам учитывают как внереализационные расходы.

Если проценты по кредиту начисляют до оприходования материалов, то их стоимость в бухгалтерском и налоговом учете будет различаться.

Вы можете этого избежать. Договоритесь с банком, чтобы независимо от того, на какие цели взят кредит, в договоре было записано: "на пополнение оборотных средств".

Тогда вы сможете учесть начисленные проценты в бухгалтерском учете в составе прочих, а в налоговом учете - в составе внереализационных расходов.

Значит, фактическая себестоимость материалов в бухгалтерском и налоговом учете будет одинакова.

Поэтому вам не придется вести отдельные налоговые регистры, а также применять ПБУ 18/02.

Пример. ЗАО "Актив" приобретает материалы стоимостью 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.). Для покупки материалов фирма получила банковский кредит в той же сумме.

Согласно договору, "Актив" должен заплатить проценты по кредиту в сумме 6000 руб.

Проценты были начислены до оприходования материалов на балансе фирмы.

Ситуация 1.

Цель получения кредита, указанная в кредитном договоре, - покупка материалов.

Фактическая себестоимость материалов составит:

- в бухгалтерском учете - 106 000 руб. (118 000 - 18 000 + 6000);
- в налоговом учете - 100 000 руб. (118 000 - 18 000).

Ситуация 2.

Цель получения кредита, указанная в кредитном договоре, - пополнение оборотных средств.

Фактическая себестоимость материалов и в налоговом, и в бухгалтерском учете составит 100 000 руб. (118 000 - 18 000).

Поставщики могут устанавливать цены на свою продукцию в условных единицах (как правило, в долларах США). Цены, установленные в условных единицах, нужно пересчитывать в рубли.

Если на дату оприходования материалов и на дату их оплаты курс условной единицы разный, возникает суммовая разница.

Надо сказать, что такая ситуация может возникнуть только в одном случае.

Когда, во-первых, материалы оплачивают авансом. А во-вторых, по договору стоимость материалов определяется по курсу, действующему на день их отгрузки (в противном случае стоимость ценностей определится сразу после перечисления денег и никаких разниц не возникнет в принципе).

Более того, договор не должен предусматривать никаких дополнительных расчетов между сторонами из-за возникшей впоследствии разницы.

Однако на практике такие условия договора либо не применяют вовсе, либо применяют при чрезвычайно редких обстоятельствах.

Если же взять обычные условия договора (материалы оплачивают после их оприходования по курсу, действующему на день перечисления денег), то возникающие в бухгалтерском учете разницы суммовыми не считают.

Как они называются - неважно.

Важно лишь то, что их отражают в составе прочих расходов и на стоимость материалов они не влияют.

В налоговом учете суммовые разницы отражают в составе внереализационных расходов. Поэтому на практике на формирование как бухгалтерской, так и налоговой стоимости материалов суммовые разницы влияния не оказывают.

Пример. ЗАО "Полет" покупает партию материалов. Их стоимость составляет 2000 долл. США.

Для упрощения примера предположим, что материалы не облагают НДС.

Договор предусматривает, что покупатель оплачивает ценности после их отгрузки по курсу на день перечисления денег.

Курс доллара США составил:

- на день оприходования - 28 руб/USD;
- на день оплаты - 29 руб/USD.

Бухгалтер "Полета" сделал запись:

Дебет 10 Кредит 60

- 56 000 руб. (2000 USD x 28 руб/USD) - оприходованы материалы;
Дебет 60 Кредит 51
- 58 000 руб. (2000 USD x 29 руб/USD) - перечислены деньги продавцу материалов;
Дебет 91-2 Кредит 60
- 2000 руб. - образовавшаяся разница отнесена на расходы.

В налоговом учете отрицательную суммовую разницу (2000 руб.) бухгалтер "Полета" отразил в составе внереализационных расходов.

Таким образом, первоначальная стоимость материалов как в бухгалтерском, так и в налоговом учете составила 56 000 руб.

Вклад в уставный капитал

Материалы, полученные в качестве вклада в уставный капитал, отражают в бухгалтерском и налоговом учете по-разному.

В бухгалтерском учете их оприходуют по стоимости, согласованной между акционерами (участниками) фирмы (п. 8 ПБУ 5/01).

Если ваша фирма - открытое или закрытое акционерное общество, то цену материалов, которую устанавливают акционеры, должен подтвердить независимый оценщик (п. 3 ст. 34 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. N 208-ФЗ "Об акционерных обществах"). В обществе с ограниченной ответственностью независимого оценщика привлекают для определения стоимости материалов, если размер вклада превышает 20 000 руб. (п. 2 ст. 15 Федерального закона от 8 февраля 1998 г. N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью").

В налоговом учете такие материалы отражают исходя из их стоимости, определенной по данным передающей стороны. Стоимость определяют на дату перехода права собственности на это имущество (ст. 277 НК РФ).

Данные налогового учета передающей стороны фирма, получившая имущество, должна подтвердить документами. В противном случае стоимость материалов считают нулевой.

Пример. ЗАО "Актив" передало ООО "Пассив" партию материалов в качестве вклада в уставный капитал. По договоренности сторон вклад оценен в 100 000 руб. По данным налогового учета "Актива" фактическая налоговая себестоимость материалов составляет 75 000 руб.

Стоимость материалов будет отражена "Пассивом":
- в бухгалтерском учете - в сумме 100 000 руб.;
- в налоговом учете - в сумме 75 000 руб.

Поступление безвозмездно

Если ваша фирма получила материалы безвозмездно, определите их фактическую себестоимость исходя из рыночной цены на них.

Это правило действует как в бухгалтерском, так и в налоговом учете. Однако в налоговом учете стоимость таких материалов не может быть меньше расходов на их покупку по данным передающей стороны (п. 8 ст. 250 НК РФ).

Пример. ЗАО "Актив" безвозмездно получило материалы от некоммерческой организации "Фонд "Прогресс". Рыночная стоимость материалов - 472 000 руб. (в том числе НДС - 72 000 руб.).

По данным налогового учета "Фонда "Прогресс" фактическая себестоимость материалов - 500 000 руб.

"Актив" должен отразить стоимость материалов:
- в бухгалтерском учете - в сумме 472 000 руб.;
- в налоговом учете - в сумме 500 000 руб.

Чтобы избежать лишней работы, подберите такую рыночную цену, которая будет соответствовать стоимости материалов по данным передающей стороны.

Безвозмездная передача и получение имущества (сделки дарения) на сумму более 500 руб. между коммерческими организациями запрещены (ст. 575 ГК РФ).

Таким образом, безвозмездно получить материалы ваша фирма может только от физических лиц, некоммерческих организаций, а также государственных и муниципальных органов.

Списание материалов или товаров

Материалы и товары могут быть списаны с баланса фирмы в результате:
- передачи в производство;
- использования для собственных нужд;
- безвозмездной передачи;
- передачи в качестве вклада в уставный капитал другой фирмы;
- продажи.

В бухгалтерском учете фактическую себестоимость материалов (товаров) списывают одним из трех методов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретения (ФИФО).

В налоговом учете можно использовать еще один метод - ЛИФО (по себестоимости последних по времени приобретения).

Конкретный порядок списания закрепляют в качестве элемента "бухгалтерской" и "налоговой" учетной политики фирмы.

Эти методы в бухгалтерском и налоговом учете различаются. Поэтому, чтобы избежать применения ПБУ 18/02, лучше выбрать единый способ списания как в бухгалтерском, так и в налоговом учете.

Подробнее с порядком списания материалов (товаров) вы можете ознакомиться на с. 347.

Расходы на оплату труда

Расходы, связанные с оплатой труда персонала, уменьшают облагаемую прибыль фирмы.

Если фирма определяет доходы и расходы по кассовому методу, то прибыль уменьшается после того, как те или иные выплаты будут выданы работникам.

Если фирма определяет доходы и расходы по методу начисления, то прибыль уменьшается после того, как те или иные выплаты будут начислены. При этом немаловажную роль играет то, к прямым или косвенным расходам они относятся.

Если фирма занимается производством и реализацией продукции (работ, услуг), перечень прямых расходов нужно определить в учетной политике (п. 1 ст. 318 НК РФ).

Какие затраты включить в этот список, а какие - нет, фирмы решают самостоятельно (п. 1 ст. 318 НК РФ, Письма Минфина России от 26.01.2006 N 03-03-04/1/60 и ФНС России от 18.11.2005 N ММ-6-02/960@). Однако деление расходов на прямые и косвенные должно быть экономически оправданно. В противном случае инспекторы могут пересчитать налог на прибыль.

Так, зарплату сотрудникам, непосредственно занятым в производстве, нужно учитывать в составе прямых расходов. Зарплату администрации фирмы можно отнести к косвенным расходам.

Затраты на оплату труда, которые относятся к прямым расходам, учитываются при расчете налога на прибыль по мере реализации продукции, в стоимости которой они учтены (абз. 2 п. 2 ст. 318 НК РФ).

Выплаты сотрудникам, которые относятся к косвенным расходам, включаются в расчет налога на прибыль в момент начисления (п. 2 ст. 318 НК РФ).

Если фирма оказывает услуги, то прямые расходы можно учесть, как и косвенные, в момент их начисления (абз. 3 п. 2 ст. 318 НК РФ).

В торговых фирмах зарплата признается косвенными расходами (абз. 3 ст. 320 НК РФ). Поэтому учитывать ее при расчете налога на прибыль также можно в момент начисления.

Перечень расходов на оплату труда содержится в ст. 255 Налогового кодекса. К таким расходам, в частности, относят:

- зарплату, начисленную персоналу фирмы;
- премии за результаты работы;
- надбавки, связанные с режимом работы и условиями труда (за работу в ночное время, работу в многосменном режиме, совмещение профессий и т.д.);
- расходы на оплату труда за время вынужденного прогула;
- компенсации за неиспользованный отпуск;
- средний заработок, сохраняемый за сотрудником в случаях, предусмотренных трудовым законодательством;
- начисления работникам, высвобождаемым в связи с реорганизацией фирмы, а также сокращением ее штата;
- единовременные вознаграждения за выслугу лет;
- районные коэффициенты и надбавки за работу в тяжелых климатических условиях;
- расходы на оплату труда сотрудников, не состоящих в штате фирмы, за выполнение работ по договорам гражданско-правового характера (например, подряда или поручения);
- платежи по договорам обязательного и добровольного страхования сотрудников;
- расходы на формирование резерва на предстоящую оплату отпусков и выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
- другие выплаты сотрудникам, предусмотренные трудовыми или коллективными договорами.

Чтобы все перечисленные затраты можно было включить в расчет налога на прибыль, они должны одновременно удовлетворять таким условиям:

- быть предусмотрены нормами российского законодательства, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами (абз. 1 ст. 255 НК РФ, Письма Минфина России от 31 октября 2005 г. N 03-03-04/2/95, ФНС России от 23 сентября 2005 г. N 02-1-08/195@ и от 31 октября 2005 г. N ММ-8-02/326);
- соответствовать критериям, предусмотренным п. 1 ст. 252 Налогового кодекса (затраты экономически обоснованны, документально подтверждены, направлены на получение дохода).

Перечень расходов на оплату труда, которые можно учесть при налогообложении прибыли, не является закрытым (п. 25 ст. 255 НК РФ). То есть к ним можно отнести и другие расходы, прямо не прописанные в ст. 255 Налогового кодекса, но соответствующие указанным условиям.

Исключение составляют выплаты сотрудникам, перечисленные в ст. 270 Налогового кодекса. Их нельзя учесть при расчете налогооблагаемой прибыли ни при каких условиях. К ним, например, относятся:

- вознаграждения помимо тех, которые выплачены по трудовым (коллективным) договорам (п. 21 ст. 270 НК РФ);
- премии, выданные сотрудникам за счет средств специального назначения (нераспределенной прибыли) или целевых поступлений (п. 22 ст. 270 НК РФ);
- отпускные за дополнительно предоставленный отдых по коллективному договору (сверх предусмотренного в законодательстве) (п. 24 ст. 270 НК РФ).

Кроме того, некоторые расходы учитываются в налоговой базе в пределах норм. К нормируемым расходам относятся, например, расходы на страхование сотрудников (п. 16 ст. 255 НК РФ).

В расходах на оплату труда нужно учитывать выплаты сотрудникам как в денежной, так и в натуральной форме.

Обратите внимание: выдать зарплату в натуральной форме можно, только если такое условие предусмотрено в коллективном (трудовом) договоре (ч. 2 ст. 131 ТК РФ). Доля такой зарплаты не должна быть более 20 процентов от начисленной месячной зарплаты. За нарушение трудового законодательства предусмотрена административная ответственность. Расходы на приобретение (изготовление) имущества, переданного в счет оплаты труда, тоже уменьшают налогооблагаемую прибыль.

В зависимости от вида переданного имущества и применяемой учетной политики при оценке таких расходов нужно руководствоваться положениями ст. ст. 318, 319 и 320 Налогового кодекса.

Премии

Премия - это доплата стимулирующего или поощрительного характера к основному заработку работника.

Чтобы премии учитывались при налогообложении, они должны быть предусмотрены в трудовом или коллективном договоре с сотрудниками.

Помимо прямого указания на выплаты, которые полагаются сотруднику, в трудовом (коллективном) договоре могут быть ссылки на внутренние документы фирмы, которые регламентируют оплату труда (например, положение о премировании, положение о надбавке за выслугу лет и т.д.).

В такой ситуации сумма премии также уменьшает облагаемую прибыль (Письма Минфина России от 5 февраля 2008 г. N 03-03-06/1/81, от 27 ноября 2007 г. N 03-03-06/1/827).

Общий порядок выплат

Премирование может быть двух видов:

1. Премирование стимулирующего характера, которое предусмотрено системой оплаты труда.

Согласно ст. 144 Трудового кодекса, работодатель имеет право устанавливать различные системы премирования, стимулирующих доплат и надбавок с учетом мнения представительного органа работников. Эти системы могут устанавливаться также коллективным договором. При этом принятая в организации премиальная система оплаты труда должна предусматривать выплату премий определенному кругу лиц на основании заранее установленных конкретных показателей и условий премирования. Если эти требования соблюдаются, то сумма премии уменьшает облагаемую прибыль фирмы.

2. Премирование (поощрение) отличившихся работников вне систем оплаты труда.

Согласно ст. 191 Трудового кодекса, работодатель может поощрять работников, добросовестно исполняющих трудовые обязанности.

Работникам могут выплачиваться разовые премии:

- за повышение производительности труда;
- за безупречное исполнение трудовых обязанностей;
- за улучшение качества продукции и т.д.

Размер премии каждому работнику за определенный период устанавливается в приказе руководителя фирмы. При этом он учитывает:

- личный вклад работника в деятельность фирмы;
- результат работы подразделения, в котором выполняет трудовые обязанности работник;
- результат деятельности фирмы.

Сумма премии может определяться на основании положения о премировании, принятого в организации. В этом положении должны быть предусмотрены показатели, условия, размеры и шкала, источник премирования, круг премируемых работников.

На основании положения о премировании у работника возникает право требовать выплаты премии, а у работодателя - обязанность выплатить премию. Положение о премировании по итогам работы за год может выглядеть так:

ЗАО "Актив"

Согласовано	Утверждаю
Председатель профсоюза	Генеральный директор
ЗАО "Актив"	ЗАО "Актив"
Иванов /Иванов П.П./	Петров /Петров С.С./

Положение
от 26 декабря 2008 г. N 21а
О премировании по результатам работы персонала ЗАО "Актив"

Положением определяется порядок выплаты премий в 2009 г. рабочим и служащим ЗАО "Актив" за производственные результаты. Премирование проводится с целью материально заинтересовать работников в повышении качества оказываемых услуг, добросовестном исполнении своих должностных обязанностей, повышении уровня ответственности за порученную работу.

Положение действует до его пересмотра. Выплаты, указанные в Положении, осуществляются в денежной форме.

1. Периодичность премирования - ежемесячно или в соответствии с дополнительным приказом генерального директора ЗАО "Актив".

2. Работники премируются по результатам работы организации, за успешное выполнение должностных обязанностей.

3. Наименование должности и максимальный размер премий (в процентах от оклада):

- оператор связи, электромонтер связи - 30%;
- электромонтер оперативно-выездной бригады - 50%;
- диспетчер связи, электромеханик связи - 50%;
- бригадир - 60%;
- техник-программист - 70%;
- инженер электросвязи, инженер-программист - 90%;
- начальник комплекса - 100%;
- начальник станции - 120%.

4. Основание для выплаты премий - приказ генерального директора ЗАО "Актив".

5. Порядок выплаты премий - премия выплачивается одновременно с заработной платой.

6. Нарушение трудовой дисциплины, техники безопасности и ненадлежащее исполнение должностных обязанностей являются основанием для того, чтобы не представлять работника к премированию.

Премии могут выплачиваться за счет нераспределенной прибыли по решению общего собрания участников (учредителей) или акционеров фирмы. Решение о расходовании нераспределенной прибыли оформляется на основании протокола общего собрания участников (учредителей) или акционеров. В этой ситуации сумма премии налогооблагаемую прибыль фирмы не уменьшает.

Как оформить премию с выгодой для фирмы

Вариантов два: премии либо уменьшают налогооблагаемую прибыль, либо нет. От этого зависит, сколько налогов придется заплатить. Какой же из вариантов предпочтительнее?

Если не учитывать премию при расчете налога на прибыль, то и ЕСН начислять не нужно. Об этом говорится в п. 3 ст. 236 Налогового кодекса. Премии, которые отражаются в налоговом учете, наоборот, подпадают под ЕСН.

При этом у организации-работодателя есть выбор. Выплату поощрения вы можете оформить по-разному. Если вы не хотите включать премию в расходы, придумайте для нее основание, не предусмотренное трудовым договором. А чтобы увеличить расходы, нужно в приказе о премировании указать те основания, которые есть в положении о премировании. То есть нужно определиться, что выгодно фирме.

Как правило, выгоднее заплатить "лишний" ЕСН, чем налог на прибыль.

Пример. ООО "Пассив" выплатило руководителю отдела продаж Сергею Петрову премию в сумме 20 000 руб. Без учета выданной премии налогооблагаемая прибыль составляет 150 000 руб.

Ситуация 1.

Премия выплачена за улучшение качества обслуживания клиентов. Такой вид выплат предусмотрен в трудовом договоре с Петровым. Поэтому премию можно включить в расходы на оплату труда.

На данную выплату нужно начислить ЕСН:

20 000 руб. x 26% = 5200 руб.

Налог на прибыль составил:

(150 000 руб. - 20 000 руб. - 5200 руб.) x 24% = 29 952 руб.

Таким образом, общая сумма налогов составила 35 152 руб. (5200 + 29 952).

Ситуация 2.

Премия выплачена по результатам работы за месяц. Положение о премировании не предусматривает такого вида выплат. Следовательно, премию нельзя включить в налоговые расходы. Налог на прибыль составил:

150 000 руб. x 24% = 36 000 руб.

ЕСН начислять не нужно. Как видно, во второй ситуации налоговые отчисления оказались больше на 848 руб. (36 000 - 35 152).

Не забудьте: премия в любом случае облагается взносами на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний. С нее также нужно удержать НДФЛ. Если фирма получает убыток, то, не включив премию в расходы, вы сэкономите. Действительно, в данном случае налог на прибыль фирма не платит. Следовательно, не имеет значения, уменьшает премия налогооблагаемую прибыль или нет. Только в первом случае надо платить ЕСН, а во втором - нет.

Обратите внимание: инспекторы часто подозревают, что под видом премий, которые фирма не включает в налоговые расходы компании, выдают часть зарплаты. В итоге между инспекторами и организациям и возникает множество споров.

Если фирма официально выплачивает высокие зарплаты своим сотрудникам, то она имеет право на регрессивную шкалу по ЕСН (п. 1 ст. 241 НК РФ). В таком случае, если к моменту выплаты премии зарплата сотрудника превысит 280 000 руб. (с начала года), включить премию в расходы и заплатить с нее единый социальный налог становится еще выгоднее.

Пример. Воспользуемся условиями предыдущего примера. Цифры примера условные. ООО "Пассив" имеет право на регрессивную шкалу ЕСН. Предположим, что доход Петрова до начисления премии превысил 280 001 руб., но был меньше 600 000 руб. Следовательно, с его премии будет начислен ЕСН в размере 10% от суммы, превышающей 280 000 руб.

Ситуация 1.

Премия была выплачена за улучшение качества обслуживания клиентов. Такой вид выплат предусмотрен в положении о премировании и трудовом договоре. Поэтому премию можно включить в расходы на оплату труда.

ЕСН с данной выплаты равен 2000 руб. (20 000 руб. x 10%). Налог на прибыль составил:

(150 000 руб. - 20 000 руб. - 2000 руб.) x 24% = 30 720 руб.

Общая сумма налогов равна 32 720 руб. (30 720 + 2000).

Ситуация 2.

Премия выплачена по результатам работы за месяц. Положение о премировании не предусматривает такого вида выплат. Следовательно, премию нельзя включить в расходы. Налог на прибыль составил:

150 000 руб. x 24% = 36 000 руб.

ЕСН не начислялся. Таким образом, в первой ситуации налоговые отчисления оказались меньше на 3280 руб. (36 000 - 32 720).

Решать вопрос о включении премии в расходы можно и до того момента, как доход работника превысит 280 000 руб. Если вы предвидите, что зарплата сотрудника в течение года будет больше этой суммы, то его премию лучше включить в расходы и заплатить с нее ЕСН. В дальнейшем это позволит сэкономить на едином социальном налоге, так как можно будет начать применять регрессивную ставку несколько раньше.

Надбавки

Если условия труда, в которых работает сотрудник, отклоняются от нормальных, необходимо начислить доплату к его основной заработной плате. Сумма доплаты уменьшает налогооблагаемую прибыль.

Доплаты начисляют за работы: в сверхурочное время; в ночное время; в вечернее и ночное время при многосменном режиме работы; в праздничные и выходные дни; при совмещении профессий или замещении временно отсутствующих работников.

Доплата за работу в сверхурочное время

Работодатель может привлечь работников (с их письменного согласия) к работе в сверхурочное время. Так, если графиком вашей организации предусмотрен восьмичасовой рабочий день, то сверхурочным считается время, отработанное свыше восьми часов. Если работник на основании приказа руководителя отработал больше времени, чем ему положено по графику, фирма обязана доплатить ему за сверхурочную работу. Если у работника ненормированный рабочий день и он работал сверхурочно без приказа руководителя, доплата не начисляется. Исчерпывающий перечень случаев, когда работников можно привлекать к сверхурочной работе, установлен в ст. 99 Трудового кодекса:

- при производстве работ, необходимых для обороны страны, а также для предотвращения производственной аварии либо устранения последствий производственной аварии или стихийного бедствия;

- при производстве общественно необходимых работ по водоснабжению, газоснабжению, отоплению, освещению, канализации, транспорту, связи для устранения непредвиденных обстоятельств, нарушающих их нормальное функционирование;

- при производстве работ, необходимость которых обусловлена чрезвычайными обстоятельствами (пожары, наводнения, землетрясения, эпидемии и т.д.);

- при необходимости закончить начатую работу, которая вследствие непредвиденной задержки по техническим условиям производства не могла быть закончена в течение нормального числа рабочих часов, если незавершение этой работы может повлечь за собой порчу или гибель имущества работодателя, государственного или муниципального имущества либо создать угрозу жизни и здоровью людей;

- при производстве временных работ по ремонту и восстановлению механизмов или сооружений в тех случаях, когда неисправность их может вызвать прекращение работ для значительного числа работников;

- для продолжения работы при неявке сменяющего работника, если работа не допускает перерыва. В этих случаях работодатель обязан немедленно принять меры по замене сменщика другим работником.

Из этого списка в первых трех случаях работников привлекают к работе без их письменного согласия. В остальных - с письменного согласия.

В других случаях сверхурочные работы допускаются с письменного согласия работника и с учетом мнения представителя профсоюза.

Сверхурочная работа каждого работника не должна превышать четырех часов в течение двух дней подряд и 120 часов в год. Не допускаются к сверхурочным работам:

- работники моложе 18 лет;

- другие категории работников в соответствии с федеральными законами.

Привлечение к сверхурочным работам инвалидов и женщин, имеющих детей в возрасте до трех лет, допускается с их письменного согласия и при условии, что такие работы не запрещены им по состоянию здоровья в соответствии с медицинским заключением. Эти работники должны быть в письменной форме ознакомлены со своим правом отказаться от сверхурочных работ.

Работники привлекаются к сверхурочным работам на основании приказа руководителя организации. В приказе указывают причину и время сверхурочных работ, работников, которые их выполняют, и сумму доплаты за работу в сверхурочное время. Приказ может выглядеть так:

ЗАО "Актив"

Согласовано
Председатель профкома
ЗАО "Актив"
Иванов /Иванов П.П./

Приказ

от 4 июня 2008 г. N 15/РС

В связи с аварией в транспортном цехе

приказываю:

1. В соответствии с имеющимися письменными согласиями работников (прилагаются к Приказу) назначить 5 и 6 февраля 2008 г. сверхурочные работы для всех работников транспортного цеха. Время сверхурочных работ:

- 5 июня 2008 г. - с 18.00 до 20.00;
- 6 июня 2008 г. - с 18.00 до 19.00.

2. Бухгалтеру Трошевой Н.Я. начислить доплату за выполнение работ в сверхурочное время работникам транспортного цеха. Сумму доплат за каждый час сверхурочных работ установить в размере 1,5-часовой ставки.

3. Начальнику транспортного цеха довести текст Приказа до сведения работников.

Директор ЗАО "Актив" Станов /Станов В.Д./

Доплата за работу в ночное время

В случае производственной необходимости работников можно привлечь к работе в ночное время. Перечень случаев, в которых допускается работа в ночное время, законодательством не установлен.

За работу в ночное время организация обязана начислить доплату к основной заработной плате работника.

Ночным считается время с 22 до 6 часов. Однако имейте в виду: общая продолжительность рабочего времени (включая ночное) одного работника не должна превышать 40 часов в неделю. К работе в ночное время не допускаются (ст. 96 ТК РФ): беременные женщины; работники моложе 18 лет, за исключением

работников, участвующих в создании или исполнении художественных произведений; другие категории работников в соответствии с Трудовым кодексом и иными федеральными законами.

Могут привлекаться к работе в ночное время только с их письменного согласия и при условии, если такая работа не запрещена им по состоянию здоровья в соответствии с медицинским заключением:

- женщины, имеющие детей в возрасте до трех лет; инвалиды;
- работники, имеющие детей-инвалидов, а также осуществляющие уход за больными членами их семей;
- матери и отцы, воспитывающие в одиночку детей в возрасте до пяти лет, а также опекуны детей этого возраста.

Все эти работники должны быть в письменной форме ознакомлены со своим правом отказаться от работы в ночное время.

Порядок работы в ночное время творческих работников СМИ, организаций кинематографии, театров, и т.п. может определяться коллективным договором, локальным нормативным актом либо соглашением сторон трудового договора.

Размер доплаты за работу в ночное время устанавливается в коллективном или трудовом договоре. Размер доплаты не может быть ниже, чем он установлен трудовым законодательством.

Минимальный размер доплаты за работу в ночное время составляет 20 процентов часовой тарифной ставки (оклада), рассчитанной за каждый час работы в ночное время (Постановление Правительства РФ от 22 июля 2008 г. N 554).

Доплату за работу в ночное время рассчитывают следующим образом:

```
 Сумма     Количество часов,     Часовая ставка       Доплата,
доплаты =   отработанных в  x заработной платы x установленная в
             ночное время          работника        процентах от
                                                    часовой ставки
```

Для разных отраслей деятельности и категорий работников установлена разная минимальная доплата за работу в ночное время.

Например, для работников профессиональной пожарной и сторожевой охраны доплата устанавливается в размере 35 процентов от часовой тарифной ставки или оклада (Постановление Госкомтруда СССР и Секретариата ВЦСПС от 6 августа 1990 г. N 313/14-9).

Не менее 40 процентов часовой ставки (оклада) должны составлять доплаты сотрудникам, работающим посменно в следующих отраслях: промышленность; строительство; транспорт и связь; перерабатывающие отрасли АПК.

Доплаты сторожам, работающим по ночам, не могут быть меньше 35 процентов их часовой ставки или оклада (Постановление Госкомтруда СССР и Секретариата ВЦСПС от 6 августа 1990 г. N 313/14-9).

Если фирма занимается торговлей или оказывает услуги общепита, за работу в ночное время сотрудникам также нужно начислять не менее 35 процентов часовой тарифной ставки (Постановление Госкомтруда СССР и Секретариата ВЦСПС от 5 ноября 1988 г. N 582/26-3).

Сотрудникам автотранспортных фирм за труд в ночное время (при отсутствии многосменной работы) нужно начислить доплату в размере 35 процентов тарифной ставки (оклада) за каждый час работы ночью (Распоряжение Совета Министров РСФСР от 6 сентября 1991 г. N 985-р).

Если сотрудник задействован в хлебопекарной промышленности, доплату нужно начислять в сумме не менее 75 процентов ставки или оклада.

А если сотрудник работает в макаронной промышленности - не менее 50 процентов.

Такие правила установлены в Постановлении Совмина СССР от 23 октября 1986 г. N 1275.

Доплаты медработникам должны составлять:

- не менее 50 процентов часовой ставки или оклада (для медработников и водителей медтранспорта);
- не менее 100 процентов часовой ставки или оклада (для сотрудников, занятых оказанием скорой медицинской помощи).

Эти правила прописаны в п. 2 Постановления Минтруда России от 8 июня 1992 г. N 17.

Конкретный размер доплаты за работу в ночное время определяет работодатель по согласованию с профсоюзом. Работники привлекаются к работе в ночное время на основании приказа руководителя. В приказе указывают работников, которые выполняют работу, и сумму доплаты.

Приказ может выглядеть так:

ЗАО "Актив"

Приказ

от 17 сентября 2008 г. N 10/НР

В связи с производственной необходимостью

приказываю:

1. Установить с 22 по 25 сентября 2008 г. ночную смену для работников сборочного цеха.
2. Начальнику сборочного цеха Колчину М.А. составить график работы в ночную смену.
3. Бухгалтеру Тихомировой О.С. начислить доплату за выполнение работ в ночное время работникам сборочного цеха. Сумму доплат установить в размере 40% от часовой ставки заработной платы за каждый час работ в ночное время.
4. Начальнику сборочного цеха довести текст настоящего Приказа до сведения всех работников цеха.

Директор ЗАО "Актив" Станов /Станов В.Д./

Доплата за вечернюю и ночную смены при многосменном режиме

Многосменным называется режим работы, при котором организация или ее подразделение (цех, участок) работает в несколько смен в течение суток (например, в три смены по восемь часов).

При этом работники организации в течение определенного периода времени (например, месяца) работают в разные смены.

Многосменный режим устанавливают, когда длительность производственного процесса превышает допустимую продолжительность ежедневной работы, а также в целях более эффективного использования оборудования и увеличения объема продукции (услуг).

Работникам, работающим в двух- или трехсменном режиме, должна начисляться доплата за работу в вечернюю и ночную смену.

Смена, в которой не меньше половины рабочего времени приходится на время с 22 до 6 часов, является ночной.

Смена, которая непосредственно предшествует ночной, является вечерней.

Минимальный размер доплат за работу в многосменном режиме установлен Постановлением Совмина СССР и ВЦСПС от 12 февраля 1987 г. N 194.

Доплата за каждый час работы в ночную смену начисляется в размере 40 процентов от часовой ставки.

За каждый час работы в вечернюю смену начисляется доплата в размере 20 процентов от часовой ставки.

Ваша организация может установить более высокую доплату.

Конкретный размер доплаты за работу в многосменном режиме устанавливается в коллективном (индивидуальном) трудовом договоре или положении об оплате труда в организации.

Сменный режим работы нельзя путать со сверхурочной работой.

Если один и тот же сотрудник работает постоянно в течение нескольких смен, такая работа считается сверхурочной, а не многосменной (Письмо Роструда от 01.03.2007 N 474-6-0).

Доплата за работу в выходные и праздничные дни

Работа в выходные и нерабочие праздничные дни, как правило, запрещается (ст. 113 ТК РФ).

Между тем работодатель может привлечь работников к работе в выходные и праздничные дни с их письменного согласия в следующих случаях:

- для предотвращения производственной аварии, катастрофы либо стихийного бедствия;
- для предотвращения несчастных случаев, уничтожения или порчи имущества.

Привлечение к работе в выходные и праздничные дни творческих работников СМИ, организаций кинематографии, театров и т.д. может определяться коллективным договором, локальным нормативным актом либо соглашением сторон трудового договора.

В других случаях привлечение к работе в выходные и праздничные дни допускается с письменного согласия работника и с учетом мнения представителя профсоюза.

В праздники допускаются:

- работа в непрерывно действующих фирмах;
- работы, вызванные необходимостью обслуживания населения;
- неотложные ремонтные и погрузочно-разгрузочные работы.

Привлекать к работе в выходные и праздничные дни инвалидов и женщин, имеющих детей в возрасте до трех лет, допускается, если такая работа не запрещена им по медицинским показаниям.

Эти работники должны быть в письменной форме ознакомлены со своим правом отказаться от работы в выходной или праздничный день.

Сотрудники привлекаются к работе в праздники или выходные на основании приказа руководителя фирмы.

В приказе указывают:

- праздничный или выходной день, в который должны работать сотрудники организации;
- подразделение, которое выполняет работу;
- фамилии, имена, отчества сотрудников, которые должны работать в праздник (выходной), а также их должности и суммы доплаты.

Вот образец такого приказа:

ООО "Пассив"

Приказ

от 5 марта 2008 г. N 12/РП

В связи с аварией в здании сборочного цеха

приказываю:

1. В соответствии с имеющимися письменными согласиями работников (прилагаются к Приказу) объявить 8 марта 2008 г. рабочим днем для всех работников вспомогательного производства.
2. Бухгалтеру Сапроновой Л.М. начислить доплату за выполнение работ в праздничный день. Сумму доплат установить в размере двойной ставки за каждый час работ.
3. Менеджеру по персоналу Новиковой Н.Г. довести текст Приказа до сведения всех работников ООО "Пассив".

Директор ООО "Пассив" Станов /Станов В.Д./

- получить письменное согласие сотрудника на работу в выходной или праздничный день (в случае необходимости);
- учесть мнение профсоюза (если он есть в фирме).

Об этом сказано в ст. 113 Трудового кодекса. Работа в праздничные и выходные дни оплачивается не менее чем в двойном размере (ст. 153 ТК РФ).

По желанию работника, работавшего в выходной или праздничный день, ему может быть предоставлен другой день отдыха.

В этом случае работа в праздничный день оплачивается в обычном размере, а день отдыха оплате не подлежит.

Доплата за совмещение профессий и выполнение обязанностей временно отсутствующих работников

С согласия работника его можно привлечь к работе по другой специальности с сохранением основных трудовых обязанностей (совмещение профессий или должностей) или поручить ему работу работника, который временно отсутствует (ст. ст. 151, 60.2 ТК РФ).

Прежде чем оформить совмещение профессий (должностей) сотруднику, который уже работает на фирме, нужно получить его письменное согласие (ст. 60.2 ТК РФ).

Это может быть заявление сотрудника или дополнительное соглашение к трудовому договору.

Если вы будете оформлять дополнительное соглашение к трудовому договору, то в нем необходимо будет указать условия совмещения профессий (должностей) с указанием совмещаемой должности, объем дополнительно выполняемых трудовых функций или работ.

После этого руководитель фирмы должен издать приказ о совмещении профессий (должностей).

В приказе нужно указать:

- работу (должность), которую сотрудник будет выполнять дополнительно, ее содержание и объем;
- срок, в течение которого сотрудник будет выполнять дополнительную работу;
- размер доплаты за совмещение профессий (должностей).

Приказ может выглядеть так:

ЗАО "Актив"

Приказ

от 5 марта 2008 г. N 34/РД

1. На водителя автомобиля "ГАЗель" Петрова С.С. с его согласия на период со 2 июля по 31 декабря 2008 г. возложить обязанности грузчика с выполнением работ по переноске и размещению груза внутри автомобиля.

2. Бухгалтеру Левченко Л.М. начислить доплату Петрову С.С. за совмещение профессий водителя и грузчика в размере 20% его часовой тарифной ставки.

Директор ЗАО "Актив" Станов /Станов В.Д./

В этих случаях вы обязаны начислить работнику доплату.

Размер доплаты и порядок ее определения устанавливаются по соглашению сторон трудового договора (работника и работодателя) (ст. ст. 149 и 8 ТК РФ).

Ее размер может быть любым (ст. 151 ТК РФ).

При сдельной оплате труда доплату за совмещение профессий и исполнение обязанностей временно отсутствующего работника рассчитывают исходя из количества продукции, которую изготовил работник по другой профессии, и сдельных расценок на нее.

Обратите внимание: если сотрудник будет совмещать основную работу с работой материально ответственного лица (например, кассира), дополнительно с ним нужно заключить договор о полной материальной ответственности.

Оплата труда при работе во вредных и тяжелых условиях

Перечень вредных и опасных условий труда должен быть утвержден Правительством России (ст. 92 ТК РФ). До тех пор пока этот документ не разработан, нужно руководствоваться Постановлением Госкомтруда СССР и Президиума ВЦСПС от 25 октября 1974 г. N 298/П-22 (Письмо Минтруда России от 12 августа 2003 г. N 861-7).

Продолжительность рабочей недели у тех, кто трудится во вредных или опасных условиях, не может превышать 36 часов. А рабочая смена не может длиться более восьми часов в день. В некоторых случаях рабочий день не должен быть дольше шести часов. Эти случаи перечислены в Постановлении Госкомтруда СССР и Президиума ВЦСПС от 25 октября 1974 г. N 298/П-22.

Такие правила установлены ст. ст. 92 и 94 Трудового кодекса.

Работу сотрудников во вредных и опасных условиях нужно оплачивать по повышенным ставкам (тарифам, окладам). Фирма вправе установить их самостоятельно. При этом размеры ставок (тарифов, окладов) не должны быть ниже уровня, установленного законодательством (Постановление Госкомтруда СССР и Секретариата ВЦСПС от 3 октября 1986 г. N 387/22-78).

Доплаты нужно зафиксировать в трудовых (коллективных) договорах. При этом следует учитывать, что:

1) доплаты подразумевают применение более высоких ставок (тарифов, окладов) по отношению к расценкам за работу аналогичного характера, по аналогичным должностям или профессиям. Таким образом, если в фирме одновременно трудятся "обычные" сотрудники и сотрудники, которые выполняют вредные (опасные) работы, оплачивать их труд нужно по-разному;

2) для некоторых предприятий (главным образом бюджетных) повышенные ставки (тарифы, оклады) вводят ведомственными нормативными актами.

Такой порядок предусмотрен ст. 147 Трудового кодекса.

Доплаты к зарплате сотрудников не являются компенсационными выплатами. Они повышают оплату труда сотрудников (ст. ст. 146, 147 ТК РФ). Поэтому на такие доплаты нужно начислять ЕСН и все прочие "зарплатные" налоги (пп. 6 п. 1 ст. 208, п. 1 ст. 236 НК РФ, п. 2 ст. 10 Федерального закона от 15 декабря 2001 г. N 167-ФЗ, п. 2 ст. 20 Федерального закона от 16 июля 1999 г. N 165-ФЗ, Письма Минфина России от 4 июля 2007 г. N 03-04-06-01/211, ФНС России от 18 октября 2007 г. N ГИ-6-04/793@).

Помимо доплаты сотрудникам, работающим во вредных и (или) опасных условиях, фирма может выплачивать дополнительную компенсацию. Эта выплата освобождается от "зарплатных" налогов. Размер компенсации должен быть предусмотрен внутренними документами фирмы (например, коллективным договором). Такой порядок установлен в ст. 219 Трудового кодекса, п. 3 ст. 217 и пп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса, п. 2 ст. 10 Федерального закона от 15 декабря 2001 г. N 167-ФЗ, п. 10 Перечня, утвержденного Постановлением Правительства России от 7 июля 1999 г. N 765. Аналогична позиция контролирующих ведомств (Письма ФНС России от 3 марта 2006 г. N 04-1-03/117, Минфина России от 24 октября 2006 г. N 03-05-02-04/166) и ВАС РФ (Постановление Президиума ВАС РФ от 24 июля 2007 г. N 4419/07).

Учесть доплаты и компенсации при расчете налога на прибыль можно, только если тот факт, что сотрудники работают во вредных (опасных) условиях, подтвержден аттестацией рабочих мест. Результаты аттестации будут основанием и для освобождения компенсации от "зарплатных" налогов (Письма Минфина

России от 4 июля 2007 г. N 03-04-06-01/211, от 12 сентября 2006 г. N 03-05-02-04/143, ФНС России от 18 октября 2007 г. N ГИ-6-04/793@).

Обратите внимание: с 1 сентября 2008 г. введен в действие Порядок проведения аттестации рабочих мест по условиям труда, утвержденный Приказом Минздравсоцразвития России от 31 августа 2007 г. N 569.

Аттестация может проводиться организацией как самостоятельно, так и с привлечением органов санитарно-эпидемиологического надзора.

Фактические условия труда оцениваются в баллах.

Порядок определения количества баллов в зависимости от условий труда приведен в Приложении к Постановлению Госкомтруда СССР и Секретариата ВЦСПС от 3 октября 1986 г. N 387/22-78.

В зависимости от количества баллов часовая (дневная) ставка или оклад работника увеличивается на определенный процент.

Размер процента устанавливается в коллективном (индивидуальном) трудовом договоре или положении об оплате труда.

Вы можете установить следующий порядок увеличения заработной платы:

Условия работ	Баллы	Увеличение часовой (дневной) ставки в процентах
Тяжелые и вредные	до 2	4
	2,1 - 4,0	8
	4,1 - 6,0	12
Особо тяжелые и вредные	6,1 - 8,0	16
	8,1 - 10,0	20
	более 10	24

К работе во вредных или тяжелых условиях (по отдельным видам работ) не допускаются:

- работники, не достигшие возраста 18 лет;
- женщины.

Список работ, осуществляемых во вредных или тяжелых условиях, на которых запрещается труд работников, не достигших возраста 18 лет, утвержден Постановлением Правительства России от 25 февраля 2000 г. N 163.

Список работ, осуществляемых во вредных или тяжелых условиях, на которых запрещается труд женщин, утвержден Постановлением Правительства РФ от 25 февраля 2000 г. N 162.

Оплата вынужденного прогула

Фирма должна оплатить только вынужденные прогулы работников. Прогулы по вине работника не оплачивают. Вынужденным прогулом считается время, в течение которого работник по вине организации-работодателя не мог выполнять свои трудовые обязанности.

Такая ситуация может быть:

- если работник был уволен незаконно;
- если фирма вовремя не выдала трудовую книжку уволенному работнику.

Если суд или комиссия по трудовым спорам признает увольнение работника незаконным, ему должен быть выплачен средний заработок за все время вынужденного прогула (ст. 234 ТК РФ).

Сумма оплаты вынужденного прогула уменьшает облагаемую прибыль.

Если фирма-работодатель не выдала работнику трудовую книжку в день увольнения и это помешало ему устроиться на новую работу, то время с момента увольнения до дня фактической выдачи книжки также считается вынужденным прогулом.

Оплата труда за работу в тяжелых климатических условиях

Если ваша организация расположена в местности с тяжелыми климатическими условиями, вы обязаны выплачивать работникам заработную плату в повышенном размере. Сотрудникам, работающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, начисляйте дополнительные выплаты к зарплате:

- надбавки за стаж работы;
- районные коэффициенты (Письмо Минфина России от 5 февраля 2008 г. N 03-03-06/1/79).

Северные надбавки

Право на получение надбавки за работу в северных районах закреплено в ст. 317 Трудового кодекса и ст. 11 Закона РФ от 19 февраля 1993 г. N 4520-1. Перечень территорий, относящихся к районам Крайнего Севера и приравненным к ним местностям, приведен в Постановлении Совета Министров СССР от 10 ноября 1967 г. N 1029. С 1 января 2008 г. к ним также относятся город республиканского значения Печора и село Усть-Лыжа с подчиненной ему территорией (Республика Коми) (Постановление Правительства России от 24 апреля 2007 г. N 245).

Кроме районов Крайнего Севера и приравненных к ним местностей, процентная добавка выплачивается и в других северных регионах (п. 1 Приказа Минтруда РСФСР от 22 ноября 1990 г. N 3).

Помимо сотрудников, постоянно работающих в районах Крайнего Севера (и приравненных к ним местностях), право на получение процентной надбавки имеют и сотрудники, периодически работающие на Севере вахтовым методом (ст. 302 ТК РФ). Сотрудникам, направленным в северные районы в командировку, процентная надбавка не положена (п. п. 3 и 4 Инструкции, утвержденной Приказом Минтруда РСФСР от 22 ноября 1990 г. N 2).

Величина процентной надбавки зависит от района, в котором работает сотрудник, возраста сотрудника и продолжительности его работы в данном регионе (п. 16 Инструкции, утвержденной Приказом Минтруда РСФСР от 22 ноября 1990 г. N 2, п. 6 Инструкции, утвержденной Приказом Минтруда РСФСР от 22 ноября 1990 г. N 3, Распоряжение Правительства РСФСР от 26 декабря 1991 г. N 199-р).

Например, в районах Крайнего Севера в течение первых шести месяцев работы надбавка не выплачивается. В местностях, приравненных к районам Крайнего Севера, надбавки к зарплате начинают выплачиваться после года работы (п. 16 Инструкции, утвержденной Приказом Минтруда РСФСР от 22 ноября 1990 г. N 2).

Сотрудники моложе 30 лет имеют право на надбавку в повышенном размере. Однако для того чтобы воспользоваться повышенной процентной надбавкой, им необходимо прожить в соответствующем регионе более одного года.

При начислении процентной надбавки в повышенном размере нужно соблюсти общее ограничение по ее максимальному размеру в этом регионе.

Такие правила предусмотрены п. 16 Инструкции, утвержденной Приказом Минтруда РСФСР от 22 ноября 1990 г. N 2, и п. 6 Инструкции, утвержденной Приказом Минтруда РСФСР от 22 ноября 1990 г. N 3.

Кроме региона процентные надбавки зависят от стажа работы (ст. 317 ТК РФ). Трудовой стаж, дающий право на получение надбавок, определяется в календарных днях работы в соответствующем регионе нарастающим итогом. В случае перерывов в работе стаж сохраняется независимо от сроков таких перерывов (п. 1 Постановления Правительства РФ от 7 октября 1993 г. N 1012). Продолжительность непрерывного стажа для получения процентной надбавки определяйте по трудовой книжке или по справкам, выдаваемым фирмами (п. 33 Инструкции, утвержденной Приказом Минтруда РСФСР от 22 ноября 1990 г. N 2, п. 28 Инструкции, утвержденной Приказом Минтруда РСФСР от 22 ноября 1990 г. N 3).

Для вахтовиков, работающих в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в стаж включаются:

- фактическое время (календарные дни) вахты в районах Крайнего Севера и местностях, приравненных к ним;
- фактические дни в пути (предусмотренные графиком работы на вахте) от места сбора (нахождения фирмы - организатора работ) до места проведения работ и обратно.

Такие правила установлены в ст. 302 Трудового кодекса.

Северные коэффициенты

Сотрудникам, работающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, выплачивайте зарплату с учетом районного коэффициента (ст. 316 ТК РФ). Право на районный коэффициент имеют как основные сотрудники, так и совместители (ст. 285 ТК РФ). Помимо сотрудников, постоянно работающих в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, право на получение районного коэффициента имеют и сотрудники, периодически работающие на Севере вахтовым методом (ст. 302 ТК РФ).

В отличие от процентной надбавки за работу на Севере, величина районного коэффициента не зависит от стажа. Размер этой выплаты зависит только от региона, в котором работает сотрудник (ст. 316 ТК РФ). Право на получение доплаты к заработку в виде районного коэффициента возникает у сотрудника с момента поступления на работу.

Районный коэффициент начисляется на фактический заработок сотрудника. Нельзя начислять районный коэффициент на выплаты, не входящие в систему оплаты труда, например на:

- выплаты по среднему заработку (больничные пособия, отпускные пособия);
- материальную помощь;
- выплаты, носящие разовый поощрительный характер и не обусловленные системой оплаты труда (материальная помощь и т.д.).

Такие правила установлены в п. 1 Разъяснения, утвержденного Постановлением Минтруда России от 11 сентября 1995 г. N 49.

Если в регионе установлено несколько районных коэффициентов (для фирм, относящихся к различным отраслям), для расчета госпособий применяйте коэффициент, установленный для непроизводственных отраслей (п. 55 Постановления Совмина РСФСР от 20 марта 1991 г. N 162).

Размер районного коэффициента для фирм, расположенных на Крайнем Севере или в местностях, приравненных к районам Крайнего Севера, должен быть установлен Правительством РФ (ст. 316 ТК РФ). В настоящее время единого документа, в котором были бы собраны все районные коэффициенты, нет.

В ряде регионов продолжают действовать нормативные акты, принятые в бывшем СССР (ст. 423 ТК РФ). Для некоторых районов Правительство РФ установило размер районного коэффициента (Постановление Правительства РФ от 12 ноября 1992 г. N 868, Распоряжение Правительства РФ от 29 января 1992 г. N 176-р и т.д.). Наиболее общие случаи применения районного коэффициента приведены в совместном Письме Департамента по вопросам пенсионного обеспечения Минтруда России от 09.06.2003 N 1199-16,

Департамента доходов населения и уровня жизни Минтруда России от 19.05.2003 N 670-9, ПФР от 09.06.2003 N 25-23/5995.

Региональные (местные) власти вправе устанавливать повышенные районные коэффициенты для бюджетных организаций, финансируемых за счет муниципальных бюджетов или бюджетов субъекта РФ (ст. 316 ТК РФ).

В настоящее время, кроме районов Крайнего Севера и местностей, приравненных к ним, районный коэффициент применяется также на других территориях (Новосибирская, Кемеровская области и т.д.).

Размер районного коэффициента в этих регионах установлен отдельными нормативными актами (Постановление СМ СССР и ВЦСПС от 1 августа 1989 г. N 601, п. 17 Постановления Правительства РФ от 31 мая 1995 г. N 534 и т.д.).

Выплата среднего заработка

В некоторых случаях рабочее время работников оплачивается исходя из их среднего заработка. Перечень таких ситуаций приведен в таблице:

Причина начисления среднего заработка	Основание	Источник выплаты
Ежегодный оплачиваемый отпуск	Статья 114 ТК РФ	За счет фирмы
Учебный отпуск	Статьи 173, 174 175, 176 ТК РФ	За счет фирмы
Командировка	Статья 167 ТК РФ	За счет фирмы
Простой по вине фирмы	Статья 157 ТК РФ	За счет фирмы
Приостановление деятельности (временный запрет деятельности) фирмы	Статья 220 ТК РФ	За счет фирмы
Увольнение сотрудника в связи:	Статья 178 ТК РФ	За счет фирмы
- с сокращением штата (численности)	Статья 296 ТК РФ	
- с ликвидацией фирмы - с отказом сотрудника от перевода на другую работу (отсутствием в фирме другой работы) по состоянию здоровья согласно медицинскому заключению; - с призывом на военную или альтернативную ей службу; - с восстановлением на работе сотрудника, ранее выполнявшего эту работу; - с отказом сотрудника от перевода на работу в другую местность вместе с фирмой; - с наступлением полной нетрудоспособности сотрудника согласно медицинскому заключению;	Статьи 318, 180, 181 ТК РФ, ч. 3 ст. 84 ТК РФ, ст. ст. 279, 278 ТК РФ	
- с отказом сотрудника от работы после изменения условий трудового договора; - со сменой собственника (только для руководителей, их заместителей и главных бухгалтеров); - с нарушением установленных трудовым законодательством правил заключения трудового договора не по вине сотрудника;		
- с принятием уполномоченным органом фирмы либо ее собственником решения о прекращении трудового договора с руководителем фирмы при отсутствии виновных действий (бездействия)		
Вынужденный прогул	Статья 234 ТК РФ	За счет фирмы
Задержка исполнения решения о восстановлении на работе незаконно уволенного сотрудника	Статья 396 ТК РФ, ст. 106 Федерального закона от 2 октября 2007 г. N 229-ФЗ	За счет фирмы

Перевод сотрудника на нижеоплачиваемую работу в соответствии с медицинским заключением или производственной необходимостью	Статьи 182, 73, 72,2 ТК РФ	За счет фирмы
Перевод на другую работу, исключающую воздействие неблагоприятных производственных факторов, беременных женщин и женщин с детьми до 1,5 лет	Статья 254 ТК РФ	За счет фирмы
Прохождение беременными женщинами обязательного диспансерного обследования в медицинских учреждениях	Статья 254 ТК РФ	За счет фирмы
Участие в работе комиссии по разрешению трудовых споров	Статьи 171, 405 ТК РФ	За счет фирмы
Обязательное медицинское обследование (осмотр), обязательное психиатрическое освидетельствование	Статьи 185, 212, 219 ТК РФ	За счет фирмы
Сдача крови и ее компонентов (донорство)	Статья 186 ТК РФ	За счет фирмы
Обучение на курсах повышения квалификации с отрывом от работы	Статья 187 ТК РФ	За счет фирмы
Перерывы для кормления ребенка (детей)	Статья 258 ТК РФ	За счет фирмы
Невыполнение трудовых норм (должностных обязанностей) по вине фирмы	Статья 155 ТК РФ	За счет фирмы
Невозможность предоставления сотруднику, ранее освобожденному от работы в связи с избранием на выборную профсоюзную должность, работы после окончания срока его полномочий в связи с ликвидацией фирмы или отсутствием соответствующей работы (должности) в фирме	Статья 375 ТК РФ	Выплачивает Общероссийский (межрегиональный) профессиональный союз
Участие в коллективных переговорах, подготовке проекта коллективного договора, соглашения	Статья 39 ТК РФ	За счет фирмы
Исполнение воинской обязанности, в частности: - медицинское освидетельствование и медицинский осмотр при постановке на воинский учет; - призыв или поступление на военную службу по контракту; - поступление в военные образовательные учреждения профессионального образования; - прохождение военных сборов	Пункт 1 ст. 6, ст. 5, п. 2 ст. 6 Федерального закона от 28 марта 1998 г. N 53-ФЗ	Выплачивает фирма (компенсируется из федерального бюджета) (пп. 2 п. 2 и п. 3 Правил, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 1 декабря 2004 г. N 704, п. 26 Положения, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 29 мая 2006 г. N 333)
Отсутствие на работе в связи с вызовом в органы дознания, предварительного следствия, прокуратуру или суд (по уголовному делу)	Статья 131 УПК РФ	Выплачивается из федерального бюджета или за счет средств осужденного (фирма ничего не платит)

Отсутствие на работе в связи с вызовом в суд (по гражданскому делу или по делу, рассматриваемому в арбитражном суде) в качестве свидетеля	Статьи 95 , 96 ГПК РФ, ч. 4 ст. 107 АПК РФ, Постановление ФАС Уральского округа от 15 июня 2005 г. N Ф09-2472/05-С2	Выплачивает фирма (выплаты могут компенсироваться из федерального бюджета или бюджета субъекта РФ)
Отсутствие на работе в связи с вызовом в налоговый орган в качестве свидетеля	Статья 131 НК РФ	За счет фирмы
Исполнение обязанностей арбитражного заседателя	Пункт 3 ст. 7 Федерального закона от 30 мая 2001 г. N 70-ФЗ	За счет фирмы
Исполнение обязанностей присяжного заседателя	Часть 1 ст. 11 Федерального закона от 20 августа 2004 г. N 113-ФЗ	Выплачивается из федерального бюджета (фирма ничего не платит)
Временная нетрудоспособность	Часть 2 ст. 3 Федерального закона от 29 декабря 2006 г. N 255-ФЗ, ч. 1 ст. 14 Федерального закона от 29 декабря 2006 г. N 255-ФЗ	За счет фирмы и (или)ФСС РФ

Во всех этих ситуациях сумма среднего заработка, выплаченного сотруднику, уменьшает облагаемую прибыль. Общий порядок исчисления среднего заработка установлен в ст. 139 Трудового кодекса.

Так, Трудовой кодекс определяет, что при любом режиме работы расчет среднего заработка работника производится исходя из фактически начисленной ему заработной платы и фактически отработанного им времени за 12 календарных месяцев, предшествующих периоду, в течение которого за работником сохраняется средняя зарплата.

При расчете учитываются все предусмотренные системой оплаты труда виды выплат, применяемые в фирме, независимо от источников этих выплат. Одновременно ст. 139 Трудового кодекса констатирует: "...особенности порядка исчисления средней заработной платы... определяются Правительством Российской Федерации". С 6 января 2008 г. действует Положение об особенностях порядка исчисления средней заработной платы, утвержденное Постановлением Правительства РФ от 24 декабря 2007 г. N 922.

Оплата отпусков

Общий порядок расчета отпускных достаточно прост. Для этого нужно определить: продолжительность расчетного периода; заработок сотрудника за расчетный период; средний дневной заработок; итоговую сумму отпускных.

Весь этот порядок подробно расписан в Положении об особенностях порядка исчисления средней заработной платы, утвержденном Постановлением Правительства РФ от 24 декабря 2007 г. N 922.

Многие фирмы выплачивают своим сотрудникам премии. При расчете среднего заработка их нужно учитывать по особым правилам.

Во-первых, при расчете среднего заработка для оплаты отпусков нужно учесть только те премии, которые предусмотрены системой оплаты труда. Во-вторых, включать в расчет нужно премии, которые начислены в расчетном периоде (в том числе и за другие периоды).

Пример. В коллективном договоре ЗАО "Актив" сказано, что по итогам квартала сотрудникам начисляют премии.

В марте 2008 г. секретарю Сидоровой предоставлен основной отпуск. В этом же месяце ей начислили премию за I квартал и выплатили ее вместе с мартовской зарплатой.

Расчетный период для начисления отпускных - с 1 марта 2007 г. по 29 февраля 2008 г. Премия, начисленная в марте, в расчет отпускных не включается.

Исключение из этого правила составляют годовые премии. В состав заработка за расчетный период их нужно включить независимо от даты начисления. При этом учитываются премии, начисленные только за

прошедший год. Это означает, что если вознаграждение по итогам работы за год будет начислено после расчета отпускных, то отпускные нужно будет пересчитать.

Чтобы не пересчитывать отпускные, старайтесь начислить годовые премии как можно раньше. Оптимальный вариант - начисление премии 31 декабря текущего года. Тогда никакие пересчеты не потребуются.

При расчете среднего заработка ежемесячные премии и премии, начисленные за период, превышающий месяц, учитываются по-разному.

При расчете отпускных можно учесть квартальные премии, которые начислены в расчетном периоде. Ежеквартальные поощрения нужно включать в расчет в полной сумме, если период, за который они начислены (премиальный период), совпадает с расчетным.

Если премиальный период не совпадает с расчетным (не входит в него или входит частично) и при этом расчетный период отработан не полностью, начисленную премию нужно пересчитать пропорционально времени, которое сотрудник фактически отработал в расчетном периоде. Таким образом, если в какие-либо дни расчетного периода сотрудник болел (был в отпуске, командировке и т.п.), в расчет отпускных придется включить уменьшенную сумму премий.

Если за один и тот же показатель сотруднику начислено несколько квартальных премий, проверьте, сколько из них можно включить в расчет. При расчете отпускных можно учесть не более одной такой квартальной премии за каждый квартал расчетного периода. Например, если в расчетном периоде, составляющем 12 месяцев, за один и тот же показатель сотруднику начислены пять ежеквартальных премий, учесть можно только четыре из них.

Компенсация за неиспользованный отпуск

Компенсация за неиспользованный отпуск, начисленная и выплаченная по правилам трудового законодательства, включается в расходы на оплату труда (п. 8 ст. 255 НК РФ) и может уменьшать налогооблагаемую прибыль. Рассмотрим два варианта ее начисления:

- компенсация работнику, который не собирается увольняться;
- компенсация работнику в связи с увольнением.

Работник не увольняется

Включите в расходы сумму компенсации, если:

- фирма была обязана предоставить сотруднику ежегодный отпуск (согласно трудовому законодательству);
- компенсацией заменили часть ежегодного отпуска, превышающую 28 календарных дней.

При этом нужно иметь в виду, что некоторым категориям работников заменять отпуск компенсацией запрещено законодательством (ст. 126 ТК РФ). Это, например:

- беременные женщины;
- сотрудники младше 18 лет;
- сотрудники, занятые на работах с вредными и (или) опасными условиями труда.

Так что, если организация нарушит правила трудового законодательства, она не сможет учесть подобные компенсации при расчете налога на прибыль (п. 8 ст. 255 НК РФ, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 31 января 2007 г. N Ф04-9400/2006(30621-А27-42)).

Если фирма заменяет компенсацией часть отпуска, превышающую 28 календарных дней по каждому ежегодному отпуску (в том числе по отпускам прошлых лет), то ее сумму можно учесть в расходах на оплату труда. Выплата такой компенсации не противоречит нормам Трудового кодекса. А получить ее могут только те сотрудники, которые имеют право:

- на дополнительный отпуск (помимо основного отпуска - 28 календарных дней);
- на удлиненный отпуск, превышающий 28 календарных дней.

Если фирма заменяет компенсацией часть отпуска прошлых лет и продолжительность годового отпуска сотрудника в результате этого становится меньше 28 календарных дней, то сумму компенсации нельзя учесть при расчете налога на прибыль. Выплата такой компенсации противоречит нормам Трудового кодекса (ст. 126 ТК РФ, Письмо Минфина России от 11 октября 2007 г. N 03-03-06/2/189).

Компенсацию сотруднику ежегодного отпуска, не превышающего 28 календарных дней, нельзя учесть при расчете налога на прибыль. Это объясняется тем, что такая компенсация законодательством не предусмотрена. Другими словами, Трудовой кодекс запрещает заменять компенсацией ежегодный отпуск, не превышающий 28 календарных дней. А п. 8 ст. 255 Налогового кодекса РФ позволяет учесть в расходах по налогу на прибыль только компенсацию, предусмотренную трудовым законодательством (Письма Минфина России от 8 февраля 2006 г. N 03-05-02-04/13 и от 20 мая 2005 г. N 03-03-01-02/2/90).

Работник увольняется

Компенсацию за неиспользованный отпуск выплачивают и при увольнении работника. Она начисляется за все неиспользованные отпуска. Причитающиеся работнику деньги работодатель обязан выплатить работнику в день увольнения. Право на получение компенсации за неиспользованный отпуск не зависит от причины увольнения работника.

Компенсация не выплачивается, если работник не отработал те дни, за которые ему должен быть предоставлен отпуск.

Сумма компенсации рассчитывается исходя из того, что полный отпуск полагается работнику, отработавшему 11 месяцев. Если рабочий год полностью не отработан, то дни отпуска, за которые должна быть выплачена компенсация, рассчитываются пропорционально отработанным месяцам. При этом излишки, составляющие менее половины месяца, исключаются из подсчета, а излишки, составляющие не менее половины месяца, округляются до полного месяца (Правила об очередных и дополнительных отпусках, утвержденные Наркоматом труда СССР 30 апреля 1930 г. N 169).

Пример. Работник ООО "Пассив" Петров С.С. работал с января по август. 12 августа он был уволен. В данном случае учитываются только семь месяцев (январь - июль), отработанные Петровым. Август не учитывается, так как в нем отработано меньше половины рабочего времени.

Петров имеет право на ежегодный оплачиваемый отпуск - 28 календарных дней.

Количество дней неиспользованного отпуска, за которые должна быть выплачена компенсация, составит:

28 дн. : 12 мес. x 7 мес. = 16,33 дн.

Если работник не использовал отпуск более чем за 11 месяцев работы, то за каждые полные 11 месяцев ему полагается компенсация исходя из максимальной продолжительности отпуска, который положен работнику.

Пример. Работник ЗАО "Актив" Иванов А.Н. отработал 12 месяцев в 2007 г. и три месяца в 2008 г. 1 апреля 2008 г. он уволился. Иванов имеет право на ежегодный оплачиваемый отпуск - 28 календарных дней. При этом в 2008 и 2007 гг. он в отпуске не был.

Количество дней неиспользованного отпуска, за которые должна быть выплачена компенсация, составит:

- за 2007 г. - 28 дней;
- за 2008 г. - 7 дней (28 дн. : 12 мес. x 3 мес.).

Общее количество дней неиспользованного отпуска, за которые должна быть выплачена компенсация, составит:

28 дн. + 7 дн. = 35 дн.

По письменному заявлению работника неиспользованные отпуска могут быть предоставлены ему с последующим увольнением (кроме случаев, когда работника увольняют за виновные действия). В этом случае днем увольнения считается последний день отпуска (ст. 127 ТК РФ).

Выдача всех причитающихся работнику от работодателя сумм, а также трудовой книжки с внесенной в нее записью об увольнении производится перед уходом работника в отпуск.

В такой ситуации работнику выплачиваются отпускные, а не компенсация за неиспользованный отпуск. Сумма отпускных также уменьшает налогооблагаемую прибыль.

Следует обратить внимание на то, что за время болезни в период отпуска с последующим увольнением работника ему выплачивается пособие по временной нетрудоспособности, однако в отличие от общих правил отпуск на число дней болезни в этом случае не продлевается.

Выплаты работникам, увольняемым по сокращению численности (штата)

Работники могут быть уволены в связи с сокращением численности или штата фирмы. Решение об увольнении работников по этим причинам должно быть согласовано с профсоюзом (если профсоюз создан в организации).

О предстоящем увольнении работников следует предупредить персонально не позднее чем за два месяца до увольнения. Одновременно с предупреждением об увольнении администрация должна предложить работнику другую работу в организации с учетом его образования, квалификации и опыта работы. Если другая работа сотрудника не устраивает, то он увольняется по п. 4 ч. 1 ст. 77 Трудового кодекса.

Когда увольнение (высвобождение) работников носит массовый характер, то организации необходимо:

- за три месяца до увольнения представить в государственный орган по вопросам занятости информацию о возможных массовых увольнениях;
- за два месяца до увольнения представить в государственный орган по вопросам занятости сведения о каждом увольняемом работнике.

Работникам, которые увольняются в связи с сокращением численности или штата, помимо заработной платы за дни, отработанные в месяце увольнения, и компенсации за неиспользованный отпуск, выплачиваются:

- выходное пособие в размере среднего месячного заработка;
- средняя заработная плата за период трудоустройства, но не свыше двух месяцев со дня увольнения (с зачетом выходного пособия).

В исключительных случаях (по решению органа службы занятости) средний месячный заработок сохраняется за уволенным работником в течение третьего месяца со дня увольнения, если в двухнедельный срок после увольнения работник обратился в службу занятости и не был трудоустроен (ст. 178 ТК РФ).

Указанные выплаты уменьшают налогооблагаемую прибыль фирмы.

Коллективным или трудовым договором могут быть установлены повышенные размеры выплат увольняемым сотрудникам либо основания для этих выплат, не предусмотренные Трудовым кодексом (ст. 178 ТК РФ). В этом случае их также можно учесть в расходах на оплату труда для налога на прибыль (ст. 255 НК РФ).

Суммы компенсаций не облагаются НДФЛ (п. п. 1 и 3 ст. 217 НК РФ), ЕСН (пп. 1 и 2 п. 1 ст. 238 НК РФ), пенсионными взносами (пп. 1 и 2 п. 1 ст. 238 НК РФ, п. 2 ст. 10 Федерального закона от 15 декабря 2001 г. N 167-ФЗ). Повышенные размеры выплат в связи с увольнением или основания для этих выплат подпадают под эти налоги (Письмо Минфина России от 26 января 2005 г. N 03-05-01-05/8).

Взносами на страхование от несчастных случаев и профзаболеваний выплаты, связанные с увольнением, не облагаются вне зависимости от суммы выплаты (п. 1 Перечня, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 7 июля 1999 г. N 765).

Пример. Петров работает водителем в ЗАО "Актив". Со 2 мая 2008 г. его уволили в связи с сокращением штата, о чем он был своевременно уведомлен.

Средний дневной заработок Петрова составил 800 руб/дн. При увольнении ему выплатили выходное пособие в размере среднего месячного заработка за первый месяц после увольнения (с 3 мая по 2 июня 2007 г.). В этом периоде по графику работы Петрова (5-дневная рабочая неделя) 21 рабочий день. Выходное пособие составило:

800 руб/дн. x 21 дн. = 16 800 руб.

В бухучете бухгалтер сделал следующие проводки:

Дебет 26 (44) Кредит 70

- 16 800 руб. - начислено выходное пособие;

Дебет 70 Кредит 50

- 16 800 руб. - выдано выходное пособие.

Налогооблагаемую прибыль за май 2008 г. бухгалтер уменьшил на 16 800 руб. В расчете остальных налогов выходное пособие не участвует.

Пакет социальной защищенности работника

Рассмотрим подробнее еще некоторые выплаты, которые работникам начисляет работодатель.

Материальная помощь

Если в трудовом договоре прописать, что фирма обязана оказывать материальную помощь, то ее можно отнести к расходам на оплату труда, уменьшающим базу по налогу на прибыль. Об этом свидетельствует судебная практика (Постановления ФАС Центрального округа от 9 марта 2004 г. N А09-7432/03-29 и ФАС Волго-Вятского округа от 15 сентября 2005 г. N А82-7994/2004-27).

Однако вариант списания сумм материальной помощи в расходы на оплату труда рискованный. Поскольку велика вероятность того, что свою позицию фирме придется отстаивать в суде. Веским аргументом против позиции фирмы может стать такой факт. Материальная помощь прямо поименована в списке расходов, не учитываемых при расчете налога на прибыль (п. 23 ст. 270 НК РФ, Письмо Минфина России от 20 февраля 2008 г. N 03-03-06/1/120).

Чтобы учесть материальную помощь в расходах при расчете налога на прибыль, оформите ее выплату как выдачу производственной премии (предусмотренной трудовым договором). Ее сумма уменьшит налогооблагаемую прибыль фирмы (п. 25 ст. 255 НК РФ).

Доставка сотрудников на работу

Финансовое ведомство наконец пошло в данном вопросе на уступки. В Письме от 7 ноября 2007 г. N 03-03-06/1/777 Минфин признал: для того, чтобы уменьшить налогооблагаемую прибыль на сумму расходов по доставке сотрудников до места работы, достаточно прописать эту обязанность работодателя в трудовом (коллективном) договоре. Раньше сотрудники министерства никак не хотели признавать это условие достаточным. Они неоднократно разъясняли, что такие затраты должны быть не только предусмотрены в договорах, но еще и обусловлены технологическими особенностями (Письма Минфина России от 11 мая 2006 г. N 03-03-04/1/435, от 4 декабря 2006 г. N 03-03-05/21, от 2 августа 2005 г. N 03-03-02/43).

К таким технологическим особенностям Министерство финансов относит: прописанное в законодательстве требование о доставке сотрудников к месту работы, отсутствие маршрутов общественного транспорта, на которых можно добраться до предприятия, или уж в крайнем случае значительную удаленность организации, из-за которой работник тратит много времени или средств, чтобы добраться до места службы.

Изменить свое мнение Минфин заставили, видимо, бесконечные судебные прения по этому вопросу. Арбитражные судьи с завидным постоянством выносили решения в пользу налогоплательщиков. Они

признавали, что затраты на любые перевозки работников - будь то связанные с обязательствами работодателя перед работниками или с технологическими особенностями - правомерны и на них можно уменьшить налогооблагаемую прибыль (Постановления ФАС Поволжского округа от 15 марта 2007 г. N А65-42354/2005-СА1-37, от 27 февраля 2006 г. N А65-6046/2005-СА2-9, от 15 июня 2006 г. N А65-9328/2005-СА1-37, от 6 марта 2007 г. N А57-24993/05-25, ФАС Уральского округа от 26 апреля 2005 г. N Ф09-1626/05-АК, ФАС Восточно-Сибирского округа от 6 октября 2005 г. N А19-5465/04-5-Ф02-4848/05-С1).

Бухгалтеры тоже проявляли упорство и расходы на транспортировку сотрудников, предусмотренную в трудовых и коллективных договорах, относили к налоговым расходам. Видимо, такая непреклонность налогоплательщиков при поддержке служителей Фемиды убедила специалистов финансового ведомства пересмотреть свои взгляды.

Питание сотрудников

Стоимость бесплатно предоставляемого работникам питания можно учесть при расчете налога на прибыль. Но только при условии, что такое питание предусмотрено действующим законодательством или трудовым (коллективным) договором (Письма Минфина России от 7 февраля 2008 г. N 03-03-06/1/85, от 8 ноября 2005 г. N 03-03-04/1/344). Обязательное бесплатное питание предусмотрено лишь для сотрудников, которые работают во вредных условиях (ст. 222 ТК РФ). При этом оценка опасных и вредных производственных факторов по характеру выполняемых работ и по условиям труда производится на основании данных, полученных при аттестации рабочих мест. Бесплатное питание, предоставляемое сотрудникам, занятым во вредных условиях труда (подтверждено аттестацией рабочих мест), признается соответствующим законодательству.

Бесплатное питание, предоставляемое сотрудникам, занятым на рабочих местах, которые по результатам аттестации не признаны вредными, таковым не признается. Следовательно, расходы на его выдачу не приравниваются к компенсационным выплатам. Такая точка зрения подтверждается Письмом Минфина России от 18 июня 2007 г. N 03-04-06-01/192.

Обязанность вашей фирмы по выплате работнику компенсаций или оказанию услуг по социальному пакету впишите как одно из условий трудовых договоров с работниками.

Эти выплаты могут быть упомянуты не в трудовых договорах, а в других внутренних документах фирмы, которые регулируют оплату труда (например, положении о премировании). В этом случае в трудовых договорах должна быть ссылка на этот документ.

Пример. ЗАО "Актив" имеет право применять регрессивную шкалу ЕСН. К августу суммарный доход Петрова Д.В., рассчитанный с начала года, превысил 280 001 руб., но был меньше 600 000 руб.

Следовательно, ставка ЕСН, начисляемого на доходы Петрова в августе, составляет 10%.

"Актив" оплачивает обеды Петрова. В августе их стоимость составила 3000 руб. Налогооблагаемая прибыль "Актива" за август равна 50 000 руб.

Ситуация 1.

Оплата обедов не указана в трудовом договоре. В этом случае ЕСН и взносы в Пенсионный фонд начислять не нужно. Налог на прибыль составит 12 000 руб. (50 000 руб. x 24%).

Ситуация 2.

Оплата обедов предусмотрена трудовым договором. В этом случае придется начислить ЕСН и взносы в Пенсионный фонд в размере 300 руб. (3000 руб. x 10%) и налог на прибыль в размере 11 208 руб. (50 000 руб. - 3000 руб. - 300 руб.) x 24%). Общая сумма налогов составит 11 508 руб. (300 + 11 208).

Таким образом, "Актив" сэкономит на налогах 492 руб. (12 000 - 11 508), если укажет оплату обедов в трудовом договоре с Петровым Д.В.

Обратите внимание, что не все выплаты работникам можно включить в расходы по оплате труда в налоговом учете. Например, покупку товаров для сотрудников, оплату путевок, суточные сверх норм нельзя учитывать при расчете налога на прибыль. Полный перечень таких выплат дан в ст. 270 Налогового кодекса. Поэтому, даже если вы укажете их в трудовых договорах, они не уменьшат налогооблагаемую прибыль фирмы.

Выплаты по договорам страхования

К расходам на оплату труда относятся затраты фирмы по договорам:

- обязательного страхования сотрудников (например, страхование частных детективов и охранников, работников горноспасательных служб и т.д.);
- добровольного страхования сотрудников (например, страхование жизни, здоровья, добровольное пенсионное страхование).

В бухгалтерском учете затраты по таким договорам полностью включают в расходы по обычным видам деятельности. В налоговом учете такие затраты включают в состав расходов на оплату труда.

Расходы по обязательному страхованию сотрудников уменьшают налогооблагаемую прибыль фирмы полностью. Расходы по добровольному страхованию сотрудников уменьшают прибыль, если:

- договор страхования заключен на условиях, предусмотренных п. 16 ст. 255 Налогового кодекса;

- расходы по страхованию сотрудников не превышают норм, установленных п. 16 ст. 255 Налогового кодекса.

Разобраться, в каком порядке учитываются расходы по добровольному страхованию сотрудников, вам поможет следующая таблица:

Вид договора страхования	Условия страхования	Максимальная сумма расходов, которая уменьшает облагаемую прибыль
Долгосрочное страхование жизни	1) Минимальный срок договора - 5 лет. 2) Страховщик - российская страховая организация с лицензией. 3) В течение 5 лет договор не предусматривает страховых выплат (в том числе и аннуитетов) за исключением страховых выплат в случае смерти, причинения вреда застрахованному	Общая сумма расходов по страхованию жизни и пенсионному страхованию (негосударственному пенсионному обеспечению) не должна превышать 12% от затрат на оплату труда
Пенсионное страхование и негосударственное пенсионное обеспечение	Договор негосударственного пенсионного обеспечения должен предусматривать выплату пенсий до исчерпания средств на именном счете человека, но в течение не менее пяти лет. Договор добровольного пенсионного страхования должен предусматривать выплату пенсий пожизненно	
Добровольное медицинское страхование	1) Минимальный срок договора - 1 год. 2) Договор предусматривает оплату страховщиком медицинских расходов работников	3% от затрат на оплату труда
Добровольное личное страхование	Договор должен быть заключен исключительно на случай наступления смерти застрахованного и (или) причинения вреда здоровью	15 000 руб. в год на одного человека. Этот предел рассчитывают как отношение общей суммы взносов к количеству застрахованных

Независимо от метода учета доходов и расходов при расчете налога на прибыль (метода начисления или кассового метода) затраты по добровольному страхованию сотрудников уменьшают облагаемую прибыль только после их оплаты (п. 6 ст. 272, ст. 273 НК РФ). Если расходы по страхованию относятся к нескольким отчетным периодам (например, при оплате договора страхования разовым платежом), то они равномерно распределяются между ними.

Пример. В декабре ЗАО "Актив" заключило договор добровольного медицинского страхования сотрудников. Срок действия договора - один год. 31 декабря "Актив" перечислил страховую премию в сумме 30 000 руб.

Сумма расходов по страхованию, которая ежемесячно будет включаться в затраты в следующем году, составит:

30 000 руб. : 12 мес. = 2500 руб.

Общая сумма расходов по страхованию, которая учитывается при налогообложении прибыли, не может быть больше 3% от затрат на оплату труда.

Обратите внимание: Минфин России настаивает, что сумму страховых взносов можно включить в налоговую себестоимость, если соблюдены все существенные условия договора страхования (Письмо от 18 января 2008 г. N 03-03-06/1/13). Например, при заключении договора добровольного личного страхования должно быть достигнуто соглашение: о застрахованном лице; о характере страхового случая; о размере страховой суммы; о сроке действия договора.

Нельзя учесть расходы по страховке, если страховщик, с которым заключен договор, не имеет лицензии (Письмо Минфина России от 12 февраля 2008 г. N 03-03-06/1/90). Порядок налогового учета расходов по добровольному страхованию сотрудников представим в таблице:

Период	Расходы на оплату труда (без учета затрат на страхование)	Сумма расходов по страхованию	Максимальная сумма расходов по страхованию, которые уменьшают прибыль (гр. 2 x 3%)	Сумма расходов по страхованию, которые уменьшают прибыль	Общая сумма расходов на оплату труда с учетом затрат на страхование (п. 2 + п. 5)
1	2	3	4	5	6
Январь	100 000	2 500	3 000	2 500	102 500
Январь - февраль	180 000	5 000	5 400	5 000	185 000
Январь - март	260 000	7 500	7 800	7 500	267 500
Январь - апрель	320 000	10 000	9 600	9 600	329 600
Январь - май	400 000	12 500	12 000	12 000	412 000
Январь - июнь	500 000	15 000	15 000	15 000	515 000
Январь - июль	590 000	17 500	17 700	17 500	607 500
Январь - август	660 000	20 000	19 800	19 800	679 800
Январь - сентябрь	750 000	22 500	22 500	22 500	772 500
Январь - октябрь	890 000	25 000	26 700	25 000	915 000

Выплаты по гражданско-правовым договорам

Фирма может оплачивать труд работников не только по трудовому, но и по гражданско-правовому договору. К гражданско-правовым договорам относятся, например:

- договор подряда (ст. 702 ГК РФ);
- договор возмездного оказания услуг (ст. 779 ГК РФ);
- договор перевозки (ст. 785 ГК РФ);
- договор транспортной экспедиции (ст. 801 ГК РФ);
- договор хранения (ст. 886 ГК РФ);
- договор поручения (ст. 971 ГК РФ);
- договор комиссии (ст. 990 ГК РФ);
- договор доверительного управления имуществом (ст. 1012 ГК РФ);
- агентский договор (ст. 1005 ГК РФ).

Гражданско-правовой договор заключается в соответствии с требованиями гражданского, а не трудового законодательства. Такой договор может быть заключен:

- с сотрудником фирмы;
- с лицом, не состоящим с фирмой в трудовых отношениях.

Если гражданско-правовой договор заключен с работником фирмы, то работа по этому договору должна выполняться в нерабочее время. Иначе такой труд будет считаться работой по совместительству.

При этом по трудовому и гражданско-правовому договорам сотрудник должен выполнять различную работу.

Пример. В ООО "Пассив" Иванов А.Н. работает по трудовому договору сторожем.

"Пассив" заключил с Ивановым договор подряда. Согласно договору, Иванов должен ежедневно убирать складские помещения организации. Трудовой договор при этом с ним не расторгается.

Как правило, гражданско-правовые договоры со сторонними лицами заключаются, если в штате организации нет необходимых специалистов либо организация не может выполнить те или иные работы собственными силами.

Организация сама решает, принять человека на работу по трудовому договору или заключить с ним гражданско-правовой договор. Человек, работающий по гражданско-правовому договору, не подчиняется внутреннему распорядку организации, и на него не распространяются нормы трудового законодательства (продолжительность рабочего дня, порядок оплаты работы в праздничные и выходные дни, минимальный размер оплаты труда и т.д.).

По гражданско-правовому договору отпуск не полагается. Если в таком договоре установлено, что работать нужно в праздничные и выходные дни, то это условие должно быть выполнено. По гражданско-правовому договору оплачивается только результат работы. В договоре указывают:

- работы (услуги), которые должны быть выполнены;
- порядок оплаты результатов работы;
- даты начала и окончания работ;
- порядок сдачи-приемки работ;
- требования к качеству работ;
- ответственность сторон за нарушение условий договора.

Факт выполнения работ (оказания услуг) подтверждается актом их приемки-сдачи.

Только в этом случае расходы по оплате работ учитывают при налогообложении прибыли.

Форма акта приемки-сдачи работ (услуг) по гражданско-правовому договору законодательством не установлена. Поэтому фирма должна разработать ее самостоятельно и утвердить в учетной политике. Вознаграждения за выполнение работ (услуг) по гражданско-правовым договорам учтите при расчете налога на прибыль в составе: расходов на оплату труда, если договор заключен с гражданином, не состоящим в штате фирмы (п. 21 ст. 255 НК РФ); прочих расходов, если договор заключен с предпринимателем (пп. 41 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Суммы начисленной амортизации

В состав расходов, связанных с производством и реализацией, включают суммы амортизации, начисленные по основным средствам и нематериальным активам, которые используют в производственной деятельности организации.

Суммы начисленной амортизации прежде всего зависят от первоначальной стоимости основных средств (нематериальных активов). В бухгалтерском и налоговом учете ее формируют по-разному.

Поговорим об этом подробнее (на примере основных средств).

Первоначальная стоимость основных средств

Некоторые расходы по правилам бухгалтерского учета включают в первоначальную стоимость, а по правилам налогового учета - нет.

Вот как учитывают затраты, связанные с покупкой основных средств:

Вид расходов	Учет расходов	
	бухгалтерский	налоговый
Суммы, уплаченные продавцу (за исключением НДС, который принимается к вычету)	Включают в первоначальную стоимость (п. 8 ПБУ 6/01)	То же (ст. 257 НК РФ)
Невозмещаемые налоги, государственная пошлина, уплаченные в связи с приобретением основного средства	Включают в первоначальную стоимость (п. 8 ПБУ 6/01)	То же (ст. 257 НК РФ)
Расходы на доставку и доведение основного средства до состояния, пригодного к использованию	Включают в первоначальную стоимость (п. 8 ПБУ 6/01)	То же (ст. 257 НК РФ)
Таможенные пошлины и сборы, уплаченные при ввозе основного средства в Россию	Включают в первоначальную стоимость (п. 8 ПБУ 6/01)	Учитывают в составе прочих расходов (ст. 264 НК РФ) или включают в стоимость основных средств (ст. 257 НК РФ) в зависимости от учетной политики фирмы
Суммы, уплаченные за информационные, консультационные и посреднические услуги, связанные с покупкой основного средства	Включают в первоначальную стоимость (п. 8 ПБУ 6/01)	Учитывают в составе прочих расходов (ст. 264 НК РФ) или включают в стоимость основных средств (ст. 257 НК РФ) в зависимости от учетной политики фирмы

Отрицательные (курсовые) суммовые разницы, связанные с покупкой	Учитывают в составе прочих расходов (п. 11 ПБУ 10/99)	Учитывают в составе внереализационных расходов (ст. 265 НК РФ)
Другие затраты, непосредственно связанные с приобретением основного средства	Включают в первоначальную стоимость (п. 8 ПБУ 6/01)	То же (ст. 257 НК РФ)

В интересах бухгалтера максимально снизить стоимость основных средств в налоговом учете. В этой ситуации часть их стоимости будет единовременно включена в расходы.

Поэтому начислять амортизацию по ним не придется.

Это как минимум поможет фирме сэкономить налог на прибыль.

Как снизить стоимость основных средств

Способ 1

В бухгалтерском учете затраты на оплату информационных, консультационных и посреднических услуг, связанных с покупкой основного средства, увеличивают его первоначальную стоимость.

В налоговом учете такие затраты включают в состав прочих расходов (ст. 264 НК РФ), если это предусмотрено учетной политикой фирмы.

Пример. Московская фирма "ЗАО "Актив" приобрела у ООО "Пассив" производственное здание.

Стоимость здания - 3 540 000 руб. (в том числе НДС - 540 000 руб.).

Перед покупкой здания "Актив" оплатил услуги ОАО "Недвижимость", связанные с предоставлением информации о производственных зданиях, которые продают в Москве.

Стоимость услуг "Недвижимости" составила 47 200 руб. (в том числе НДС - 7200 руб.).

Первоначальная стоимость здания составит:

- в бухгалтерском учете - 3 040 000 руб. (3 540 000 - 540 000 + 47 200 - 7200);
- в налоговом учете - 3 000 000 руб. (3 540 000 - 540 000). Затраты на информационные услуги (40 000 руб.) будут отражены в составе прочих расходов фирмы.

Договоритесь с поставщиком, что стоимость основного средства будет складываться из двух составляющих: его непосредственной цены и оплаты тех или иных информационных услуг, которые поставщик вам окажет. Ваш выигрыш - часть стоимости этого имущества - можно сразу включить в расходы без начисления амортизации.

Чтобы воспользоваться советом, условно разделим стоимость основных средств на две части: стоимость имущества и стоимость сопутствующих услуг. Продавцу это лишних хлопот не прибавит, ведь консультация будет лишь формальной. Лицензия для этого не нужна.

Теперь о выгоде от разделения затрат на две составляющие. Период амортизации основного средства останется тем же. Ведь он зависит не от стоимости имущества, а от срока его полезного использования. Но поскольку, согласно вашей учетной политике, например, консультационные услуги вы спишете сразу (пп. 15 п. 1 ст. 264 НК РФ), общие затраты на покупку имущества окупятся быстрее. Поясним сказанное на примере.

Пример. Фирма "Дриада" приобрела у компании "Сапфир" отопительный котел. Стоимость сделки составила 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.). Из них стоимость котла - 94 400 руб. (в том числе НДС - 14 400 руб.), стоимость консультационных услуг по обслуживанию котла - 23 600 руб. (в том числе НДС - 3600 руб.).

Таким образом, "Дриада" сможет сразу списать на расходы 20 000 руб. Оставшиеся 80 000 руб. будут списаны на расходы в течение 7 лет (срок полезного использования для отопительных котлов установлен Постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. N 1). Если бы стоимость консультационных услуг не была выделена отдельно, в течение 7 лет нужно было бы списывать не 80 000, а 100 000 руб.

Как и в любой схеме, ключевым моментом при разбивке затрат на две части является их документальное оформление.

В выставленном счете-фактуре и платежном документе должно быть записано, что оказана консультационная услуга, а не услуги по установке и наладке оборудования.

Соответственно, стоимость консультационной услуги и НДС по ней должны быть выделены.

Кстати, такая схема налоговой оптимизации будет особенно выгодна покупателям автомобилей стоимостью свыше 600 000 руб. Ведь такие автомобили нужно амортизировать в два раза дольше (п. 9 ст. 259 НК РФ).

Этой возможностью также целесообразно пользоваться при покупке имущества, стоимость которого немного больше 20 000 руб. Дело в том, что основные средства первоначальной стоимостью менее 20 000 руб. амортизировать не надо. Их можно включить в состав расходов сразу.

Поэтому если покупку станка стоимостью, скажем, 22 000 руб. разбить на цену станка (10 000 руб.) и консультационной услуги (12 000 руб.), то вся сумма расходов будет уменьшать налогооблагаемую прибыль в первом же отчетном периоде.

Способ 2

Фирма может договориться с поставщиком разделить реальную стоимость основного средства на две части: цену и неустойку, которую заплатит покупатель, если нарушит то или иное условие договора поставки. Такой порядок расчетов поможет значительно снизить стоимость этого имущества, по которой оно будет отражено в бухгалтерском и налоговом учете.

Если вы покупаете недорогое основное средство, то можно так сформулировать условия договора, что его цена станет меньше 20 000 руб. Следовательно, всю стоимость основного средства можно будет сразу включить в расходы фирмы и уменьшить налогооблагаемую прибыль.

Пример. 20 июня ЗАО "Наполеон" приобрело принтер. Поставщик продает принтеры за 24 780 руб. (в том числе НДС - 3780 руб.). Принтер был оплачен 23 июня.

Ситуация 1.

Принтер покупают в обычном порядке.

Бухгалтер "Наполеона" должен сделать записи:

20 июня

Дебет 08 Кредит 60

- 21 000 руб. (24 780 - 3780) - оприходован принтер;

Дебет 19 Кредит 60

- 3780 руб. - учтен НДС по принтеру;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"

Кредит 19

- 3780 руб. - принят к вычету НДС по принтеру;

Дебет 01 Кредит 08

- 21 000 руб. - принтер введен в эксплуатацию;

23 июня

Дебет 60 Кредит 51

- 24 780 руб. - перечислены деньги поставщику.

Ситуация 2.

"Наполеон" условился с поставщиком так сформулировать условия договора, чтобы можно было максимально снизить стоимость принтера.

Поэтому его цена была установлена в размере 22 420 руб. (в том числе НДС - 3420 руб.).

По условиям договора, если деньги за принтер перечисляют после 21 июня, "Наполеон" платит неустойку в сумме 2360 руб. (24 780 - 22 420).

При покупке и оплате принтера бухгалтер "Наполеона" сделал записи:

20 июня

Дебет 08 Кредит 60

- 19000 руб. (22 420 - 3420) - оприходован принтер;

Дебет 19 Кредит 60

- 3420 руб. - учтен НДС по принтеру;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"

Кредит 19

- 3420 руб. - принят к вычету НДС по принтеру;

Дебет 01 Кредит 08

- 19 000 руб. - введен принтер в эксплуатацию;

Дебет 20 (26, 44) Кредит 01

- 19 000 руб. - включена в расходы фирмы стоимость принтера;

23 июня

Дебет 91-2 Кредит 76

- 2000 руб. (2360 - 360) - начислена неустойка;

Дебет 19 Кредит 76

- 360 руб. (2360 руб. x 18% : 118%) - учтен НДС с суммы неустойки;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"

Кредит 19

- 360 руб. - принят НДС по неустойке к вычету;

Дебет 60 Кредит 51

- 22 420 руб. - перечислены деньги за принтер;

Дебет 76 Кредит 51

- 2360 руб. - перечислена неустойка.

Как видно из примера, при первом варианте принтер включают в состав основных средств и бухгалтер "Наполеона" должен начислять на него амортизацию. В результате стоимость принтера будут относить на затраты в течение продолжительного периода времени.

При втором варианте стоимость принтера как в бухгалтерском, так и в налоговом учете будет включена в затраты фирмы единовременно. Неустойка (2000 руб.) будет отражена в составе внереализационных расходов и также списана в уменьшение налогооблагаемой прибыли "Наполеона". Таким образом, фирма сможет сэкономить на налоге на прибыль, а бухгалтеру не придется "возиться" с амортизацией дешевых основных средств. Более того, ваша фирма не будет платить налог на имущество с их остаточной стоимости.

Способ 3

Основные средства стоимостью не более 20 000 руб. не считают амортизируемым имуществом (п. 1 ст. 256 НК РФ). Их списывают на расходы при вводе в эксплуатацию. Только вся загвоздка в том, что дешевых основных средств не так уж и много.

Однако есть способ превратить некоторые дорогие объекты в дешевые. Речь идет об основных средствах, которые состоят из нескольких относительно самостоятельных частей стоимостью до 20 000 руб. каждая. Например, в комплект компьютера входят системный блок, монитор, принтер, сканер, модем и т.д. Этот комплект как раз и можно расчленить.

Однако налоговые инспекторы настаивают на том, что периферийные устройства - это лишь части одного компьютера.

Их надо учитывать вместе с ним как единый инвентарный объект, поскольку сами по себе они работать не могут (Письмо МНС России от 5 августа 2004 г. N 02-5-11/136@). Свою позицию чиновники основывают на п. 6 ПБУ 6/01. Он гласит: единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект. При этом в его состав должны включаться любые предметы, которые имеют общее управление и могут работать только в комплекте.

Согласны с такой позицией и работники Минфина (Письма от 22 июня 2004 г. N 03-02-04/5, от 30 марта 2005 г. N 03-03-01-04/1/140 и от 4 сентября 2007 г. N 03-03-06/1/639).

Пример. ЗАО "Актив" приобрело системный блок компьютера стоимостью 23 600 руб. (в том числе НДС - 3600 руб.) и монитор стоимостью 11 800 руб. (в том числе НДС - 1800 руб.).

По мнению налоговых инспекторов и сотрудников Минфина, купленное имущество должно быть отражено так:

Дебет 08-4 Кредит 60

- 20 000 руб. (23 600 - 3600) - оприходован системный блок компьютера;

Дебет 19-1 Кредит 60

- 3600 руб. - учтен НДС по системному блоку;

Дебет 08-4 Кредит 60

- 10 000 руб. (11 800 - 1800) - оприходован монитор;

Дебет 19-1 Кредит 60

- 1800 руб. - учтен НДС по монитору;

Дебет 01 Кредит 08-4

- 30 000 руб. (10 000 + 20 000) - системный блок и монитор введены в эксплуатацию и учтены как единый объект основных средств "ПЕРСОНАЛЬНЫЙ компьютер";

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"

Кредит 19-1

- 5400 руб. (1800 + 3600) - НДС по персональному компьютеру принят к налоговому учету.

Такая позиция неудобна бухгалтерам и невыгодна фирме. Прежде всего из-за того, что при этом нет возможности включить стоимость купленного имущества в расходы фирмы единовременно. Как видно из примера, различные части компьютера стоят не больше 20 000 руб. Однако, несмотря на это, они отражаются в налоговом учете в составе амортизируемого имущества. Следовательно, в течение длительного времени на них будет начисляться амортизация.

Безусловно, с такой позицией можно поспорить. Не секрет, что принтер может использоваться не одним, а несколькими компьютерами. В этом случае вообще непонятно, какое оборудование надо включить в "единый комплекс". К тому же отключение принтера работе системного блока не мешает. Да и тот же самый монитор к одному и тому же системному блоку навсегда не подключен. А значит, единым целым все эти объекты не являются.

Именно такого мнения придерживается большинство арбитров. Например, судьи разрешили учитывать монитор как отдельный инвентарный объект, несмотря на то что он выполняет свои функции только в составе комплекса оборудования (компьютера). К такому же выводу пришли ФАС Поволжского округа в Постановлении от 30 января 2007 г. N А57-30171/2005, ФАС Уральского округа в Постановлении от 26 ноября 2007 г. N Ф09-9130/07-С3. Суды признают, что компьютер, принтер и модем нельзя рассматривать как комплекс конструктивно сочлененных предметов, "...поскольку они могут функционировать на расстоянии друг от друга".

Кроме того, ПБУ 6/01 регламентирует исключительно бухгалтерский учет и не имеет никакого отношения к учету налоговому. В то же время в Налоговом кодексе никаких подобных требований не содержится. Таким образом, если организация соблюдает требования ст. ст. 256 и 257 Налогового кодекса, она вправе учесть

компьютер в налоговом учете по составным частям (Письмо УМНС России по г. Москве от 27 марта 2003 г. N 26-12/16805).

Кстати, в том же самом п. 6 ПБУ 6/01 сказано: если у одного объекта есть несколько частей с разным сроком использования, то каждую из них учитывают как самостоятельный инвентарный объект. То есть, чтобы учесть части основного средства по отдельности, нужно лишь установить разные сроки их использования. Обратите внимание: эти сроки должны существенно отличаться друг от друга.

Рекомендуем так поступать и в бухгалтерском, и в налоговом учете.

Это даст вам возможность сэкономить на налоге на прибыль и налоге на имущество.

Особенности учета отдельных видов основных средств

Объекты бытового назначения

Чайники, микроволновые печи, холодильники, обогреватели - далеко не полный перечень приборов, без которых сейчас не работает практически ни один офис. Тем не менее вопрос их отражения в налоговом учете до сих пор остается спорным.

Обычно контролеры исключают затраты на покупку бытовых приборов в налоговом учете. Причем объяснения бухгалтера, что без них сейчас не обходится практически ни одна фирма, они не принимают. Формулировка примерно одинакова: "данные затраты не связаны с производственной необходимостью".

Однако работники Минфина, преследуя цель сэкономить на налоге на имущество, дали фирмам возможность учесть стоимость таких приобретений в налоговых расходах.

Речь идет о Письме финансистов от 21 апреля 2005 г. N 03-06-01-04/209. Оно представляет собой ответ на вопрос о том, как учитывать микроволновку и холодильник, которые фирма приобрела для обеспечения работников питанием, а значит, не использует ни в производстве продукции, ни для управленческих нужд. Можно ли не платить с них налог на имущество?

В Письме чиновники с энтузиазмом ринулись доказывать, что холодильник очень даже используется в производстве и управлении. Не прямо, конечно, а косвенно - являясь элементом нормальных условий труда, создать которые работодатель обязан по ст. 163 Трудового кодекса. И если закрепить в коллективном договоре условия труда, предполагающие обеспечение микроволновкой и холодильником, а также вспомнить о принятом в бухучете приоритете содержания над формой, то эта бытовая техника - не что иное, как основные средства. Значит, налог на имущество с них платить нужно.

Занятно, что аргументы у Минфина оказались примерно такими же, какие приводят фирмы, доказывая налоговикам свое право амортизировать в налоговом учете стоимость подобных приобретений. Кстати, об этих самых доказательствах мы расскажем немного поподробнее.

Итак, налогооблагаемую прибыль можно уменьшить на "расходы на обеспечение нормальных условий труда... предусмотренные законодательством Российской Федерации" (пп. 7 п. 1 ст. 264 НК РФ).

В ст. 163 Трудового кодекса перечень нормальных условий труда - открытый (в оглавлении перечня указано "в частности"). Это значит, что предприятие само вправе определять, что относится к нормальным условиям труда в его понимании.

Главное - прописать это в коллективном договоре. Следует, конечно, исходить из требований трудового законодательства. Ведь расходы на оборудование, без которого сотрудники, согласно Трудовому кодексу, не могут нормально работать, учесть в составе налоговых затрат можно намного увереннее.

Кстати, так лучше сделать и в том случае, если вы захотите воспользоваться правом выбора (п. 4 ст. 252 НК РФ) и учесть эти затраты в качестве расходов на оплату труда. Дело в том, что к ним относят "другие виды расходов, произведенных в пользу работника, предусмотренных трудовым договором и (или) коллективным договором" (п. 25 ст. 255 НК РФ). Рассматривать этот пункт нужно в связке с общим требованием "экономической оправданности", которое гл. 25 Налогового кодекса предъявляет ко всем расходам. Но разве не является оправданным приобретение имущества, предусмотренного в обязательном порядке для обеспечения нормальной работы по трудовому законодательству?

Итак, что же сказано в Трудовом кодексе? Начнем с того, что в течение рабочего дня сотрудникам должен быть предоставлен перерыв для отдыха и питания (ст. 108 ТК РФ). Если такой перерыв невозможен, то работодатель обязан обеспечить отдых и прием пищи в рабочее время.

Кроме того, в фирме должны быть оборудованы санитарно-бытовые помещения для еды, комнаты для отдыха и психологической разгрузки (ст. 223 ТК РФ).

Таким образом, обязательные расходы фирмы условно можно разделить на две группы:

- расходы на обеспечение санитарно-бытовых условий труда на рабочем месте (приобретение кондиционеров, вентиляторов, обогревателей, пылесосов, ионизаторов воздуха и т.п.);
- расходы на обеспечение санитарно-бытовых условий для отдыха и питания сотрудников организации в рабочее время (приобретение электрочайников, микроволновых печей, холодильников, кулеров для питьевой воды, кофеварок и т.п.).

Все приведенные аргументы очень даже весомы. И, если налоговые инспекторы все же решатся их оспорить, поможет арбитражная практика.

Например, в Постановлениях ФАС Поволжского округа от 5 сентября 2006 г. N А12-2078/2006-С29, ФАС Западно-Сибирского округа от 2 апреля 2007 г. N Ф04-1822/2007(32980-А27-40), ФАС Восточно-Сибирского округа от 2 мая 2006 г. N А74-3299/05-Ф02-1838/06-С1, ФАС Московского округа от 25 и 27 декабря 2006 г. N КА-А40/12681-06 судьи признавали обоснованными расходы на приобретение телерадиоаппаратуры,

кухонного инвентаря, бильярда и других объектов непроизводственного назначения именно исходя из аргументов, приведенных выше.

Стационарный телефон

Как правило, в состав расходов, связанных с установкой телефонов, входят:
- затраты на приобретение телефонных аппаратов;
- затраты на приобретение телефонной станции;
- прокладку кабельных линий;
- подключение к местной телефонной сети с предоставлением телефонного номера.

Купленные телефонные аппараты приходуются на баланс организации как основные средства (независимо от их стоимости). Если стоимость аппарата менее 20 000 руб., то он может быть списан на затраты после его передачи в эксплуатацию.

Если свободные абонентские линии в телефонных кабелях связи отсутствуют, строительные работы по прокладке недостающих линий связи могут проводиться телефонным узлом за счет средств фирмы. После выполнения работ телефонный узел заключает с предприятием договор об оказании услуг телефонной связи.

Затраты на прокладку кабельной линии отражают на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы". После завершения работ эти затраты списывают в дебет счета 01 "Основные средства".

Пример. ООО "Пассив" (арендатор) заключило с ЗАО "Актив" (арендодатель) договор аренды производственных помещений сроком на два года.

Так как в помещении не было телефонов, а они необходимы для работы, то с согласия арендодателя "Пассив" подал заявление в местный телефонный узел на заключение договора об оказании услуг телефонной связи. Поскольку на территории, взятой в аренду, не было свободных линий связи, арендатор заключил с телефонным узлом договор подряда на строительство новой кабельной линии. Договорная стоимость работ составила 23 600 руб. (в том числе НДС - 3600 руб.).

"Пассив" установил в бухгалтерской учетной политике лимит стоимости "малоценных" основных средств не более 20 000 руб. за единицу.

В учете "Пассива" были сделаны проводки:

Дебет 08-4 Кредит 60
- 20 000 руб. (23 600 - 3600) - отражена стоимость работ по прокладке телефонной линии;

Дебет 19-1 Кредит 60
- 3600 руб. - отражен НДС;

Дебет 01 Кредит 08-4
- 20 000 руб. - телефонная линия введена в эксплуатацию;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"
Кредит 19-1
- 3600 руб. - НДС принят к вычету.

Обратите внимание: если кабельная линия была проложена за счет средств арендатора для телефонизации арендуемого помещения, то по окончании срока аренды она остается в этом помещении. Кабельная линия в данном случае - это "неотделимое улучшение арендованного имущества". Как отражать в учете у арендатора передачу линии на баланс арендодателя, зависит от условий договора аренды. Подробнее об этом можно прочитать в следующем подразделе "Неотделимые улучшения арендованного имущества".

Сооружения связи, построенные за счет фирмы, могут быть переданы телефонной организации в собственность, в безвозмездное пользование или на техническое обслуживание. Если сооружения связи не были переданы телефонному узлу, их эксплуатирует организация.

По мнению налоговых органов, затраты на подключение любого нового объекта основных средств относятся к капитальным. Действительно, расходы на получение доступа к телефонной сети являются долгосрочными. Это связано с тем, что договор между абонентом и оператором об оказании услуг телефонной связи (за редким исключением) является бессрочным.

Таким исключением может быть случай оформления договора между телефонным узлом и предприятием, арендующим помещение на определенный срок. Тогда на такой же срок будет заключен и договор.

Обобщая сказанное выше, можно предложить два способа отражения затрат на подключение нового телефона.

Способ первый. Если подключение к местной телефонной сети с предоставлением нового телефонного номера произошло до подписания акта о вводе новой кабельной линии в эксплуатацию, затраты на подключение можно учесть в составе затрат на строительство линии.

Это правило применимо как в бухгалтерском, так и в налоговом учете (п. 8 ПБУ 6/01, п. 1 ст. 257 НК РФ).

Способ второй. Если фирма, заключая договор об оказании услуг телефонной связи, хочет продать, передать безвозмездно, вернуть собственнику телефонизируемое помещение по истечении небольшого периода времени, то затраты на подключение номера можно отразить на счете 97 "Расходы будущих периодов". В налоговом учете такую операцию целесообразно отразить аналогичным способом.

Период списания этих расходов будет тогда равен планируемому времени использования помещения.

Пример. В январе ООО "Пассив" заключило с телефонным узлом договор об оказании услуг телефонной связи сроком на один год. За подключение к местной телефонной сети предприятие уплатило 23 600 руб. (в том числе НДС - 3600 руб.).

В учете "Пассива" были сделаны записи:

Дебет 97 Кредит 60

- 20 000 руб. (23 600 - 3600) - отражена стоимость подключения к телефонной сети;

Дебет 19 Кредит 60

- 3600 руб. - отражен НДС;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"

Кредит 19

- 3600 руб. - НДС принят к вычету;

Дебет 60 Кредит 51

- 23 600 руб. - оплачены услуги телефонного узла по подключению к телефонной сети.

В течение года бухгалтер "Пассива" должен ежемесячно делать запись:

Дебет 26 (44) Кредит 97

- 1666,67 руб. (20 000 руб. : 12 мес.) - отнесена на себестоимость часть стоимости подключения.

Эта сумма будет уменьшать налогооблагаемую прибыль фирмы равномерно.

Мобильные телефоны

Есть три варианта использования мобильных телефонов сотрудниками фирмы. Фирма может:

- купить мобильный телефон в магазине сотовой связи;
- арендовать телефонный аппарат, принадлежащий сотруднику;
- назначить сотруднику компенсацию за использование личного имущества в служебных целях.

Вы можете выбрать любой из этих вариантов.

Если фирма покупает мобильный телефон, то его нужно принять к учету (оприходовать). При покупке мобильного телефона обычно оплачиваются:

- стоимость телефонного аппарата;
- расходы, связанные с подключением к оператору сотовой связи.

Очевидно, что срок полезного использования телефонного аппарата более одного года. Значит в бухгалтерском учете его можно отнести к основным средствам. На баланс телефон принимается по покупной стоимости за вычетом НДС (п. 8 ПБУ 6/01).

Но сам аппарат будет работать только в том случае, если его подключить к оператору сотовой связи (например, установить в него sim-карту). Подключить аппарат можно в том же магазине, где вы его приобрели. Стоимость подключения к оператору также включается в первоначальную стоимость аппарата, поскольку эти затраты связаны с доведением объекта основных средств до рабочего состояния.

Основным средством для целей расчета налога на прибыль мобильный телефон, скорее всего, не будет. Если только это не новинка или модель класса "люкс", чья стоимость составляет более 20 000 руб. Как правило, стоимость телефонного аппарата (вместе с подключением) не превышает этой суммы. Поэтому в налоговом учете такие основные средства можно сразу списать как материальные расходы (пп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ).

В бухгалтерском учете также лучше воспользоваться правом списать на затраты основные средства стоимостью до 20 000 руб. (п. 5 ПБУ 6/01). Это позволит избежать применения правил ПБУ 18/02. Ведь в этом случае бухгалтерский и налоговый учет покупки мобильного телефона ничем различаться не будут.

Пример. ЗАО "Актив" в июне купило мобильный телефон для своего менеджера по продажам. Стоимость телефонного аппарата составила 3540 руб. (в том числе НДС - 540 руб.), а стоимость подключения к оператору сотовой связи - 295 руб. (в том числе НДС - 45 руб.).

В бухгалтерском учете "Актива" основные средства стоимостью менее 20 000 руб. учитываются в составе материально-производственных запасов.

В учете бухгалтер "Актива" сделал такие записи:

Дебет 60 Кредит 51

- 3835 руб. (3540 + 295) - оплачена стоимость мобильного телефона с подключением;

Дебет 10 Кредит 60

- 3250 руб. (3835 - 540 - 45) - отражены затраты на покупку телефонного аппарата;

Дебет 19-3 Кредит 60

- 585 руб. (540 + 45) - учтен НДС по купленному и подключенному телефонному аппарату;

Дебет 20 (26, 44) Кредит 10

- 3250 руб. - списана на затраты стоимость подключенного мобильного телефона;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"

Кредит 19-3

- 585 руб. - принят НДС к вычету.

В налоговом учете на расходы по покупке мобильного телефона вместе с подключением (3250 руб.) можно уменьшить налогооблагаемую прибыль за июнь. Если же стоимость телефонного аппарата (вместе с

подключением) составляет более 20 000 руб., то в целях налогообложения аппарат придется учитывать в составе основных средств и начислять по нему амортизацию (п. 1 ст. 256 НК РФ). Это утверждение верно и для бухгалтерского учета (ПБУ 6/01). Если фирма арендует телефонный аппарат у сотрудника, нужно заключить с работником договор аренды телефона. При этом организация-арендатор должна платить сотруднику арендную плату, предусмотренную договором (ст. ст. 606 и 614 ГК РФ).

Арендованный телефонный аппарат в бухгалтерском учете придется учитывать на забалансовом счете 001 "Арендованные основные средства". Сумма арендной платы в бухучете относится на счета учета затрат по тем видам деятельности, для которых арендовано имущество работника. В налоговом учете сумма арендной платы учитывается в составе прочих расходов (пп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Обратите внимание: с арендной платы придется удержать и перечислить в бюджет НДФЛ. Однако ЕСН, пенсионные взносы и взносы на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний начислять на сумму арендной платы не нужно (п. 1 ст. 236 НК РФ, ст. 10 Федерального закона от 15 декабря 2001 г. N 167-ФЗ, п. 22 Постановления Правительства РФ от 7 июля 1999 г. N 765).

Пример. В январе ЗАО "Актив" заключило договор с оператором сотовой связи на подключение мобильного телефона. Стоимость подключения составила 118 руб. (в том числе НДС - 18 руб.).

Телефонный аппарат принадлежит сотруднику "Актива" Иванову. Стоимость телефонного аппарата составляет 4200 руб. С сотрудником "Актив" заключил договор аренды телефонного аппарата. Ежемесячная арендная плата составляет 600 руб.

Бухгалтер "Актива" в учете сделал записи:

Дебет 001

- 4200 руб. - учтен на забалансовом счете телефон, арендованный у сотрудника Иванова;

Дебет 60 Кредит 51

- 118 руб. - оплачены услуги по подключению к оператору сотовой связи;

Дебет 19 Кредит 60

- 18 руб. - учтен НДС за оказанную услугу по подключению к оператору сотовой связи;

Дебет 26 (20, 44) Кредит 60

- 100 руб. (118 - 18) - расходы на подключение телефонного аппарата к оператору сотовой связи списаны на затраты;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"

Кредит 19

- 18 руб. - принят НДС к вычету.

В налоговом учете бухгалтер "Актива" может уменьшить налогооблагаемую прибыль на сумму затрат по подключению к оператору сотовой связи (100 руб.). В этом же месяце бухгалтер "Актива" должен начислить сотруднику арендную плату за использование его телефонного аппарата в служебных целях.

В учете это отразится так:

Дебет 26 (44) Кредит 73 (70)

- 600 руб. - начислена арендная плата за использование телефонного аппарата сотрудника;

Дебет 73 (70)

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДФЛ"

- 78 руб. (600 руб. x 13%) - удержан налог на доходы физических лиц с арендной выплаты сотруднику;

Дебет 73(70) Кредит 50

- 522 руб. (600 - 78) - арендная плата выплачена сотруднику.

На сумму арендной платы (600 руб.) можно уменьшить налогооблагаемую прибыль за январь.

Неотделимые улучшения арендованного имущества

Не секрет, что очень часто в аренду организациям сдаются помещения, которые нуждаются если не в полном переоборудовании, то по меньшей мере в серьезном ремонте.

Далеко не всегда арендодатели заинтересованы в восстановлении таких объектов, поэтому бремя расходов обычно ложится на арендаторов.

Как правило, приведение арендованного имущества в порядок носит характер так называемых неотделимых улучшений.

Проще говоря, силами арендатора здание или помещение изменяется так, что придать ему первоначальный вид, не разрушив и не повредив объект, невозможно.

Расходы, связанные с неотделимыми улучшениями, не являются текущими. Они носят характер капитальных вложений в виде модернизации, реконструкции и т.п.

В бухгалтерском учете такие затраты приравниваются к объекту основных средств (п. 5 ПБУ 6/01). При условии, что эти капвложения - собственность арендатора.

То есть арендодатель возмещать расходы по реконструкции или модернизации не собирается (п. 10 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных Приказом Минфина России от 13 октября 2003 г. N 91н).

В налоговом учете неотделимые улучшения арендованного имущества также нужно учитывать в составе основных средств или, говоря языком Налогового кодекса, "амортизируемого имущества" (п. 1 ст. 256 НК РФ).

Однако для этого нужно соблюсти одно условие. Эти улучшения должны быть осуществлены только с согласия арендодателя.

То есть обязанность арендатора по проведению капитального ремонта должна возлагаться на него в договоре аренды или в дополнительном соглашении к нему.

Стоимость, по которой нужно отразить неотделимые улучшения в составе амортизируемого имущества, складывается из всех затрат, которые с ними связаны.

Это и расходы на покупку материалов, зарплата рабочих и налоги с нее, услуги сторонних организаций по строительству, доставке, монтажу и т.д. (п. 1 ст. 257 НК РФ).

Если арендодатель возмещает затраты арендатора, то право собственности на объекты неотделимых улучшений переходит к нему.

Такая операция квалифицируется как выполнение работ для арендодателя (Письма МНС России от 21 июня 2004 г. N 02-4-07/229@ и от 5 августа 2004 г. N 02-5-11/135@).

Пример. ЗАО "Актив" арендовало здание у ООО "Пассив". В марте "Актив" с согласия арендодателя реконструировал здание силами подрядчика.

Реконструкция обошлась "Активу" в 1 180 000 руб. (в том числе НДС - 180 000 руб.).

Тогда же, в марте, "Пассив" компенсировал затраты арендатора и стал собственником неотделимых улучшений (в договоре аренды прописано, что право собственности на улучшения переходит к арендодателю сразу после оплаты).

Согласно рабочему плану счетов "Актива", выбытие основных средств отражается на отдельном субсчете к счету 01 "Выбытие основных средств".

Бухгалтер "Актива" так отразил эти операции в учете:

Дебет 08-3 Кредит 60

- 1 000 000 руб. (1 180 000 руб. - 180 000 руб.) - отражена стоимость работ по реконструкции;

Дебет 19-1 Кредит 60

- 180 000 руб. - учтен НДС;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"

Кредит 19-1

- 180 000 руб. - принят к вычету НДС, предъявленный подрядчиком;

Дебет 60 Кредит 51

- 1 180 000 руб. - оплачены работы по реконструкции;

Дебет 01 Кредит 08-3

- 1 000 000 руб. - отражены в составе основных средств неотделимые улучшения;

Дебет 62 Кредит 91-1

- 1 180 000 руб. - переданы неотделимые улучшения в собственность арендодателя;

Дебет 91-2

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 180 000 руб. - начислен НДС;

Дебет 01, субсчет "Выбытие основных средств"

Кредит 01

- 1 000 000 руб. - списана первоначальная стоимость неотделимых улучшений;

Дебет 91-2

Кредит 01, субсчет "Выбытие основных средств"

- 1 000 000 руб. - списаны неотделимые улучшения;

Дебет 51 Кредит 62

- 1 180 000 руб. - получена компенсация от арендодателя.

В налоговом учете бухгалтер "Актива" не начислил амортизацию на стоимость неотделимых улучшений в арендованное имущество. При расчете налога на прибыль он учел доходы от реализации в сумме 1 000 000 руб. и расходы в сумме 1 000 000 руб. Бухгалтер "Пассива" так отразил эту операцию в бухгалтерском учете.

Дебет 60 Кредит 51

- 1 180 000 руб. - выплачена арендатору компенсация стоимости неотделимых улучшений;

Дебет 08-4 Кредит 60

- 1 000 000 руб. - возмещена арендатору стоимость неотделимых улучшений;

Дебет 19-1 Кредит 60

- 180 000 руб. - учтен НДС по неотделимым улучшениям;

Дебет 01 Кредит 08-3

- 1 000 000 руб. - отражены в составе основных средств неотделимые улучшения;

Дебет 68 Кредит 19-1

- 180 000 руб. - НДС принят к вычету.

Теперь же мы имеем интересную ситуацию. Получается, что, пока речь шла о налоге на прибыль, все аргументы организаций не убеждали чиновников.

А как только дело коснулось налога на имущество, они их привели сами.

И тем самым помогли фирмам обосновать свои "сомнительные" покупки. Другими словами, думая о собираемости одного налога, финансисты невольно способствовали уменьшению другого.

Что ж, платить налог на имущество и уменьшать налогооблагаемую прибыль и на него, и на амортизационные отчисления - вполне приемлемый вариант.

Когда первоначальная стоимость основных средств меняется

В некоторых случаях первоначальная стоимость основных средств может быть изменена (увеличена или уменьшена). Перечни таких ситуаций в бухгалтерском и налоговом учете не совпадают. Основные различия приведены в следующей таблице:

Ситуация, при которой первоначальная стоимость основного средства изменяется	По правилам бухгалтерского учета	По правилам налогового учета
Модернизация (техническое перевооружение)	Увеличивается (п. 14 ПБУ 6/01)	Увеличивается (п. 2 ст. 257 НК РФ)
Реконструкция	Увеличивается (п. 14 ПБУ 6/01)	Увеличивается (п. 2 ст. 257 НК РФ)
Достройка или дооборудование	Увеличивается (п. 14 ПБУ 6/01)	Увеличивается (п. 2 ст. 257 НК РФ)
Частичная ликвидация	Уменьшается (п. 14 ПБУ 6/01)	Уменьшается (п. 2 ст. 257 НК РФ)
Дооценка	Увеличивается (п. 14 ПБУ 6/01)	Не меняется (п. 1 ст. 257 НК РФ)
Уценка	Уменьшается (п. 14 ПБУ 6/01)	Не меняется (п. 1 ст. 257 НК РФ)

Как реконструкцию превратить в ремонт

Фирме намного выгоднее, чтобы такие расходы были классифицированы как ремонт. Текущий, средний или капитальный - неважно. Дело в том, что затраты на любой ремонт сразу уменьшают налогооблагаемую прибыль организации.

С реконструкцией все иначе. Такие затраты относят на увеличение первоначальной стоимости основного средства.

Это значит, что расходы будут уменьшать налогооблагаемую прибыль не единовременно, а в течение длительного периода времени (по мере начисления на основное средство амортизации). Кроме того, пока расходы не списаны, с них придется платить налог на имущество.

Налоговый кодекс содержит крайне скупое определение термина "реконструкция", фактически подразумевая под этим переоборудование основного средства, в результате которого должны произойти (ст. 257 НК РФ):

- повышение производительности или мощности основного средства;
- изменение его функционального назначения.

Если же результат проведенных работ иной, речь идет о ремонте. Поэтому любые расходы, связанные с текущим поддержанием оборудования в рабочем состоянии, - расходы на ремонт.

Казалось бы, все просто. Однако расплывчатые формулировки Налогового кодекса позволяют проверяющим на местах действовать более изобретательно. "Нет в Кодексе - посмотрим в других документах", - рассуждают инспекторы.

И действительно, определение термина "реконструкция" есть в документах различных министерств и ведомств. Например, Минфин России в Письме от 23 ноября 2006 г. N 03-03-04/1/794 советует пользоваться такими документами:

1) Положением о проведении планово-предупредительного ремонта производственных зданий и сооружений МДС 13-14.2000, утвержденным Постановлением Госстроя СССР от 29 декабря 1973 г. N 279 (далее - Положение N 279);

2) Ведомственными строительными нормами (ВСН) 58-88 (р) "Положение об организации и проведении реконструкции, ремонта и технического обслуживания зданий, объектов коммунального и социально-культурного назначения", утвержденными Приказом Госкомархитектуры при Госстрое СССР от 23 ноября 1988 г. N 312;

3) Письмом Минфина СССР от 29 мая 1984 г. N 80 "Об определении понятий нового строительства, расширения, реконструкции и технического перевооружения действующих предприятий" (далее - Письмо N 80).

В Положении N 279 развернуто характеризуются понятия различных видов ремонта.

Согласно Ведомственным строительным нормам, к реконструкции относится возведение надстроек и пристроек.

А вот толкование из Письма N 80. Реконструкция должна обеспечивать, в частности, устранение диспропорций в технологических звеньях, сокращение числа рабочих мест и рост производительности труда, повышение фондоотдачи.

Кроме того, вот какое определение есть в п. 14 ст. 1 Градостроительного кодекса РФ: "Реконструкция - изменение параметров объектов капитального строительства, их частей (высоты, количества этажей, площади, показателей производственной мощности, объема) и качества инженерно-технического обеспечения".

Все эти документы оставляют простор для фантазии: часто под реконструкцией понимаются те работы, которые нельзя признать таковыми по определениям из других документов.

Получается, что бухгалтеру необходимо разобраться в существе работ, внимательно изучить проектно-сметную и исполнительную документацию. Тогда он сможет принять обоснованное решение о порядке учета произведенных затрат и отстоять свою точку зрения перед инспекторами.

Из рассмотренных арбитражными судами споров между организациями и налоговиками можно вывести следующие отличия ремонта от работ, носящих капитальный характер (достройка, дооборудование, модернизация, реконструкция).

Работы не будут реконструкцией или иным видом капитальных вложений, если они не были отнесены к таковым на основании:

- прямого указания в отраслевых нормативных документах (Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 6 июня 2005 г. N А19-3369/04-24-Ф02-2450/05-С1);

- соответствующего заключения экспертных организаций (Постановления ФАС Поволжского округа от 19 мая 2005 г. N А55-14520/04-22 и Уральского округа от 28 ноября 2006 г. N Ф09-10509/06-С7).

Кроме того, ремонт не изменяет назначение объекта, не увеличивает полезную площадь и, главное, не приводит к существенному улучшению производственных показателей объекта в целом. Такие выводы содержатся в Постановлениях ФАС Северо-Западного округа от 22 ноября 2006 г. N А66-4170/2005, ФАС Западно-Сибирского округа от 11 октября 2006 г. N Ф04-6699/2006(27283-А67-37), ФАС Московского округа от 17 и 28 сентября 2006 г. N КА-А40/7292-06.

Обратите внимание: некоторые судьи при рассмотрении дела принимают во внимание только определение реконструкции, взятое из Налогового кодекса.

Пример. Организация заменила около 40% железобетонного забора. Налоговые инспекторы посчитали это реконструкцией и решили, что фирма необоснованно уменьшила на данные расходы налогооблагаемую прибыль.

Суд признал доводы проверяющих необоснованными. Проанализировав определение реконструкции, которое содержится в Налоговом кодексе, арбитры пришли к выводу, что "...к ремонтным относятся такие виды работ, которые не улучшают (не повышают) показатели объекта". Таким образом, работы по замене плит и фундамента железобетонного забора судьи признали ремонтом, а не реконструкцией (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 22 июня 2005 г. N Ф04-3766/2005(12227-А46-35)).

Обратите внимание на название и предмет договора. Если там фигурирует слово "реконструкция", а расходы были списаны на себестоимость, это сразу вызовет подозрение инспекторов. Более того, доказывать, что реконструкции фактически не было, фирме придется самой. Поэтому от подобных формулировок лучше отказаться.

Пример. Коммерческая фирма отремонтировала производственное оборудование. Все расходы на ремонт были списаны сразу. В договоре и счетах-фактурах выполненные работы назывались "технологическая модернизация и реконструкция оборудования".

При проверке на это обратили внимание инспекторы и исключили расходы из себестоимости.

Свою позицию они аргументировали так: из документов вовсе не следует, что выполненные работы не соответствовали названию договора. А каких-либо доказательств того, что работы были связаны исключительно с ремонтом, фирма не представила. Дело дошло до суда, и судьи поддержали проверяющих.

По их мнению, в такой ситуации нужно "...исходить из буквального толкования текста документов" (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 21 марта 2001 г. N А56-996/00).

Если же с документами все более или менее в порядке, доказывать правомерность списания тех или иных расходов на себестоимость фирма уже не обязана. Если проверяющие с этим не согласны, инициатива должна исходить именно от них. Как показывает практика, здесь шансов у инспекторов гораздо меньше.

Пример. Организация отремонтировала арендованное здание. Налоговые инспекторы посчитали, что были проведены работы по реконструкции, и исключили данные затраты из состава налоговых расходов.

Фирма обратилась в суд, который ее поддержал. Арбитры пришли к выводу, что произведен капитальный ремонт здания. Ведь "...при капитальном ремонте основные технико-экономические показатели сооружения остаются без изменения, а при реконструкции технико-экономические показатели изменяются".

В данном же случае "...налоговая инспекция не представила доказательств, указывающих на то, что проведенные налогоплательщиком работы привели к изменению технико-экономических показателей объекта недвижимости" (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 27 февраля 2006 г. N Ф04-675/2006(20077-А46-33)).

Вообще ситуации, когда инспекторы не могут привести никаких вразумительных доказательств по поводу того, что была произведена реконструкция, а не ремонт, - не редкость (например, Постановления ФАС Северо-Западного округа от 29 мая 2006 г. N А13-4630/2005-05 и ФАС Поволжского округа от 19 мая 2005 г. N А55-14520/04-22).

Ведь грамотно оспорить содержание "ремонтных" документов очень даже непросто. Рассмотрим еще один показательный случай.

Пример. Организация с помощью подрядчика произвела ремонт объекта ЖКХ.

Налоговые инспекторы посчитали, что фирма необоснованно занизила налогооблагаемую прибыль, поскольку, по их мнению, объект был реконструирован.

Однако судьи налоговиков не поддержали (Постановление ФАС Московского округа от 12 мая 2005 г. N КА-А40/3443-05).

Арбитры "...на основании анализа предмета заключенных договоров, смет, актов о приемке работ" сделали вывод, что был произведен ремонт, а не реконструкция. Кроме того, "...проект реконструкции спорного объекта не разрабатывался и не утверждался, а выполненные работы не соответствуют понятию "реконструкция", приведенному в п. 2 ст. 257 НК РФ".

Зачастую неудачи постигают инспекторов и тогда, когда, казалось бы, шансов на победу у них значительно больше.

Пример. Фирма оплатила перепланировку здания, в результате чего площади отдельных помещений увеличились. Проверяющие расценили это как реконструкцию. Тем не менее судьи их не поддержали.

По мнению судей, "...при реконструкции должно происходить увеличение площади всего здания в целом, а не его отдельных помещений" (Постановление ФАС Московского округа от 8 октября 2002 г. N КА-А40/6684-02).

Непросто приходится проверяющим и в тех случаях, когда после проведения работ назначение здания не меняется. Главное, чтобы слово "реконструкция" не фигурировало в первичных документах.

Пример.

Ситуация 1.

Организация отремонтировала арендованное здание бывшего кинотеатра.

Налоговые инспекторы посчитали, что были проведены работы по реконструкции, поскольку они "...направлены на изменение технологического и служебного назначения здания, а именно - данный объект не предназначен для демонстрации кинофильмов, а используется как торговое здание".

Судьи с проверяющими не согласились.

Арбитры отметили, что "...функциональное назначение здания как кинотеатра было изменено еще с 1995 г., после чего в нем находилась вещевая ярмарка, игровые залы, ломбарды, пункты проката, кафе и т.д.".

Таким образом, суд не принял во внимание доводы налоговой инспекции о функциональном изменении назначения здания (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 5 октября 2005 г. N Ф04-6994/2005(15567-А46-33)).

Ситуация 2.

Кинотеатр открыл в своем здании кафе и магазин.

По договору со строительной фирмой речь шла о ремонте помещений.

Проверяющие с этим не согласились и все расходы по оборудованию кафе расценили как реконструкцию. По их мнению, произошло перепрофилирование кинотеатра.

Судьям же это показалось неубедительным.

Как сказано в решении суда, "...размещение в здании кинотеатра кафе и магазина не повлекло изменения его сущности как объекта культуры" (Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 26 декабря 2001 г. N А19-875/01-41-Ф02-3212/01-С1).

Таким образом, вам нужно избегать любого упоминания о реконструкции в договоре или первичных документах. В противном случае придется доказывать, что ее фактически не было.

В договоре с подрядчиком можно записать, что он производит работы по капитальному ремонту помещения.

Будут связаны эти работы с реконструкцией или нет - неважно.

А работы по реконструкции можно "вынести" из договора в дополнительное соглашение. После окончания работ это соглашение нужно убрать в дальний ящик.

Кроме того, попросите подрядчика оформить сметы, акты выполненных работ и любые другие бумаги так, чтобы они не вызвали подозрения у проверяющих.

Такие работы, как перепланировка помещений, снос стен или межэтажных перекрытий, в этих документах фигурировать не должны.

Если же элементы реконструкции в будущих работах скрыть ну никак не удается, не отчаивайтесь.

Контракт можно разделить на несколько договоров, один из которых будет договором реконструкции, а остальные - договорами ремонта.

Правомерность таких действий подтверждена судами (Постановления ФАС Московского округа от 9 сентября 2004 г. N КА-А40/7722-04-П и ФАС Западно-Сибирского округа от 27 февраля 2006 г. N Ф04-675/2006(20077-А46-33)). В последнем Постановлении арбитры отметили, что "...действующее законодательство не исключает одновременное осуществление на одном объекте работ по капитальному строительству и работ по реконструкции; налогоплательщик документально доказал, что расходы, связанные с осуществлением работ по ремонту здания и работ по реконструкции здания, регистрировались на основе раздельного бухгалтерского учета".

Как модернизацию превратить в ремонт

Как и в случае с реконструкцией, оптимальный вариант - представить модернизацию ремонтом.

Ведь "ремонтные" расходы уменьшают налогооблагаемую прибыль сразу и в полном объеме.

Экономическое обоснование налицо: фирме дешевле отремонтировать, скажем, компьютер, чем купить его в магазине.

Проверенный способ заменить модернизацию ремонтом - оформить поломку основного средства.

Об этом может свидетельствовать дефектный акт (он так и называется).

Утвержденного бланка для него нет, поэтому вы можете составить его в произвольной форме. Поскольку это внутренний документ, опровергнуть впоследствии факт поломки налоговикам будет чрезвычайно сложно.

Далее под видом ремонта сломавшегося оборудования бухгалтер и проведет в учете модернизацию.

Если улучшением занимается сторонняя фирма, в акте выполненных работ нужно указать как можно меньше информации о характере работ, например: "замена детали".

Тем более что интересы исполнителя от этого не страдают.

Если же работу выполняют "свои", составьте акт по форме N ОС-3 о приемке-сдаче отремонтированных и модернизированных объектов основных средств.

Лукавить в нем не надо, поскольку в акте записывают только сумму расхода, без расшифровки.

Пример. Бухгалтер "Актива" решил представить модернизацию компьютера ремонтом.

Был составлен дефектный акт, подтверждающий поломку процессора. Отремонтировать компьютер взялась подрядная организация. Стоимость работ - 3000 руб. (в том числе НДС - 458 руб.).

В учете "Актива" были сделаны следующие проводки:

Дебет 44 Кредит 60

- 2542 руб. - отражены затраты на ремонт основных средств;

Дебет 19 Кредит 60

- 458 руб. - учтен "входной" НДС (на основании счета-фактуры подрядчика);

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"

Кредит 19

- 458 руб. - НДС принят к вычету;

Дебет 60 Кредит 51

- 3000 руб. - оплачена стоимость работ подрядной организации.

Факт ремонта бухгалтер зафиксировал в инвентарной карточке компьютера (форма N ОС-6).

Амортизация основных средств

Как в бухгалтерском, так и в налоговом учете по основным средствам начисляют амортизацию.

Амортизация - это постепенное перенесение стоимости основных средств на себестоимость продукции (работ, услуг).

По некоторым основным средствам амортизацию начислять не нужно.

Перечень таких основных средств в бухгалтерском и налоговом учете различается. Основные различия приведены в таблице:

Вид имущества	Амортизация по правилам бухгалтерского учета	Амортизация по правилам налогового учета
Основные средства, которые не используются для извлечения дохода	Не начисляют (п. 17 ПБУ 6/01)	Не начисляют (п. 1 ст. 256 НК РФ)
Основные средства, переведенные на консервацию на срок, превышающий три месяца	Не начисляют (п. п. 17 и 23 ПБУ 6/01)	Не начисляют (п. 3 ст. 256 НК РФ)
Объекты основных средств некоммерческих организаций	Не начисляют (п. 17 ПБУ 6/01) <*>, и используется для некоммерческой деятельности (п. 2 ст. 256 НК РФ)	Не начисляют, если имущество куплено за счет целевых поступлений
Объекты жилищного фонда (жилые дома, общежития, квартиры и др.)	Начисляют при условии, что эти объекты учтены в составе доходных вложений в материальные ценности	Начисляют, если объекты используются для извлечения дохода (п. 17 ПБУ 6/01)

Объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются. В том числе: - земельные участки; - объекты природопользования; - музейные предметы и музейные коллекции и др.	Не начисляют (п. 17 ПБУ 6/01)	Не начисляют (п. 2 ст. 256 НК РФ)
Основные средства находятся на реконструкции или модернизации больше года	Не начисляют (п. 23 ПБУ 6/01)	Не начисляют (п. 3 ст. 256 НК РФ)
Печатные издания (книги, брошюры и т.п.)	Может не начисляться (п. 5 ПБУ 6/01)	Не начисляют (п. 2 ст. 256 НК РФ)
Основные средства стоимостью до 20 000 руб.	Может не начисляться (п. 5 ПБУ 6/01)	Не начисляют (п. 1 ст. 256 НК РФ)
Объекты незавершенного капитального строительства	Не начисляют (п. 3 ПБУ 6/01)	Не начисляют (п. 2 ст. 256 НК РФ)
Основные средства, приобретенные (созданные) с использованием бюджетных средств целевого финансирования	Начисляют	Не начисляют (п. 2 ст. 256 НК РФ)
Капитальные вложения в предоставленные в аренду объекты основных средств	Начисляют (п. 5 ПБУ 6/01)	Начисляют только при условии, что капитальные вложения осуществлены в форме неотделимых улучшений, произведенных арендатором с согласия арендодателя (п. 1 ст. 256 НК РФ)
Продуктивный скот	Начисляют (п. 5 ПБУ 6/01)	Начисляют (п. 2 ст. 256 НК РФ)

_____

<*> Примечание: в бухгалтерском учете по таким видам имущества в конце каждого года начисляется износ. Сумму износа учитывают на забалансовом счете 010 "Износ основных средств".

Обратите внимание: Федеральным законом от 22 июля 2008 г. N 135-ФЗ внесены изменения в ст. 256 Налогового кодекса.

Теперь и в налоговом учете на продуктивный скот нужно начислять амортизацию. Закон вступает в силу с 1 января 2009 г. и распространяется на отношения, которые возникли с 1 января 2008 г.

Поэтому при заполнении декларации по налогу на прибыль за 2008 г. сумму начисленной амортизации по продуктивному скоту можно учесть в расходах.

В бухгалтерском учете есть четыре метода начисления амортизации основных средств:

- линейный;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- способ списания стоимости пропорционально объему выпущенной продукции.

В налоговом учете существует только два метода амортизации основных средств:

- линейный;
- нелинейный.

Выбранный способ начисления амортизации для целей налогообложения вы должны применять в течение всего срока полезного использования (то есть срока службы) объекта основных средств. Примерный срок службы приведен в Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы (утв. Постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. N 1).

Если же в Классификации срок полезного использования основного средства не указан, вы можете установить его самостоятельно на основании рекомендаций изготовителя купленного вами имущества.

Рекомендации изготовителя могут содержаться в технической документации к основному средству (паспорте, техническом описании, инструкции по эксплуатации и т.д.). Если их и там нет, то вам лучше обратиться к изготовителю с соответствующим запросом. Дело в том, что многие инспекторы убеждены: устанавливать срок полезного использования самостоятельно фирма не вправе, поскольку действующее налоговое законодательство такой возможности не предусматривает.

Пример. ЗАО "Актив" приобрело фильтр для воды стоимостью 20 000 руб. (без НДС). В Классификации основных средств срок его полезного использования не указан. По данным, полученным от завода-изготовителя, фильтр можно использовать не более 4 лет.

Срок полезного использования фильтра составит 48 месяцев (4 года x 12 мес.).

Обратите внимание: по зданиям, сооружениям и передаточным устройствам, которые входят в восьмую, девятую и десятую группы, амортизация в налоговом учете может начисляться только линейным методом.

Методы начисления амортизации

При использовании линейного метода месячную норму амортизации для каждого объекта основных средств определяют так:

$$\text{Норма амортизации} = 1 : \text{Срок полезного использования основного средства (в месяцах)} \times 100\%$$

Сумму ежемесячных амортизационных отчислений рассчитывают так:

$$\text{Сумма ежемесячных амортизационных отчислений} = \text{Первоначальная стоимость основного средства} \times \text{Норма амортизации}$$

Пример. ЗАО "Актив" приобрело станок. Первоначальная стоимость станка, сформированная в налоговом учете, - 120 000 руб. Срок полезного использования - 5 лет (60 мес.). Согласно учетной политике для целей налогообложения, амортизацию на станки начисляют линейным методом. Норма амортизации по станку составит:

(1 : 60 мес.) x 100% = 1,667%.

Сумма ежемесячных амортизационных отчислений составит:

120 000 руб. x 1,667% = 2000 руб.

При использовании нелинейного метода месячную норму амортизации для каждого объекта основных средств рассчитывают по формуле:

$$\text{Норма амортизации} = 2 : \text{Срок полезного использования основного средства (в месяцах)} \times 100\%$$

Сумму ежемесячных амортизационных отчислений определяют так:

$$\text{Сумма ежемесячных амортизационных отчислений} = \left|\text{Первоначальная стоимость основного средства} - \text{Общая сумма начисленной амортизации}\right| \times \text{Норма амортизации}$$

Амортизация на основное средство может начисляться в этом порядке до тех пор, пока его остаточная стоимость не достигнет 20 процентов от первоначальной.

После этого остаточную стоимость основного средства фиксируют и амортизацию по нему начисляют линейным методом.

Сумму ежемесячных амортизационных отчислений определяют по формуле:

$$\text{Сумма ежемесячных амортизационных отчислений} = \text{Остаточная стоимость основного средства} : \text{Количество месяцев, оставшихся до окончания срока эксплуатации основного средства}$$

Пример. ЗАО "Актив" приобрело станок. Первоначальная стоимость станка - 120 000 руб.

Срок полезного использования - 2 года (24 мес.).

Согласно учетной политике для целей налогообложения, амортизацию на станки начисляют нелинейным методом.

Норма амортизации по станку составит:

(2 : 24 мес.) x 100% = 8,333%.

На станок будет начислена амортизация:

- в первый месяц - 9999,6 руб. (120 000 руб. x 8,333%);
- во второй месяц - 9166,3 руб. ((120 000 руб. - 9999,6 руб.) x 8,333%);

- в третий месяц - 8402,5 руб. ((120 000 руб. - 9999,6 руб. - 9166,3 руб.) x 8,333%) и т.д.

Когда остаточная стоимость станка станет меньше 24 000 руб. (120 000 руб. x 20%), "Активу" придется перейти на линейный метод начисления амортизации.

Это произойдет через 19 месяцев его эксплуатации.

Сумма амортизации по станку составит 97 026 руб., а его остаточная стоимость - 22 974 руб. (120 000 - 97 026). Оставшийся срок эксплуатации станка - 5 месяцев (24 - 19).

С этого момента сумма ежемесячных амортизационных отчислений составит:

22 974 руб. : 5 мес. = 4595 руб.

Какой метод выбрать

Выбранный метод начисления амортизации (для целей и бухгалтерского, и налогового учета) вы должны применять в течение всего срока полезного использования объекта основных средств.

Выбранный вами метод начисления амортизации для целей бухгалтерского учета должен быть закреплен в учетной политике, метод начисления амортизации для целей налогового учета - в учетной политике для целей налогообложения.

В бухгалтерском учете такого способа начисления амортизации, как нелинейный, не предусмотрено.

Поэтому для того, чтобы сблизить два учета, как правило, применяют линейный метод.

А вот какой вариант выгоднее с точки зрения налога на прибыль?

Чтобы узнать это, сравним эти два способа.

Пример. В декабре прошлого года ЗАО "Актив" купило производственную линию стоимостью 600 000 руб.

Срок ее полезного использования установлен в 60 месяцев.

Данные об амортизации, начисленной линейным и нелинейным способами, сведены в таблицу:

Дата	Линейный способ		Нелинейный способ	
	остаточная стоимость линии, руб., коп.	сумма амортизации, руб., коп.	остаточная стоимость линии, руб., коп.	сумма амортизации, руб., коп.
На 1 января отчетного года	600 000,00	-	600 000,00	-
Январь	590 000,00	10 000,00	580 000,00	20 000,00
Февраль	580 000,00	10 000,00	560 666,67	19 333,33
Март	570 000,00	10 000,00	541 977,78	18 688,89
Апрель	560 000,00	10 000,00	523 911,85	18 065,93
Май	550 000,00	10 000,00	506 448,12	17 463,73
Июнь	540 000,00	10 000,00	489 566,52	16 881,60
Июль	530 000,00	10 000,00	473 247,64	16 318,88
Август	520 000,00	10 000,00	457 472,71	15 774,92
Сентябрь	510 000,00	10 000,00	442 223,62	15 249,09
Октябрь	500 000,00	10 000,00	427 482,84	14 740,79
Ноябрь	490 000,00	10 000,00	413 233,41	14 249,43
Декабрь	480 000,00	10 000,00	399 458,96	13 774,45
За 1-й год	480 000,00	120 000,00	399 458,96	200 541,04
За 2-й год	360 000,00	120 000,00	265 945,77	133 513,19
За 3-й год	240 000,00	120 000,00	186 211,88	79 733,89
За 4-й год	120 000,00	120 000,00	147 009,38	39 202,50
За 5-й год	-	120 000,00	-	147 009,38
Итого	-	600 000,00	-	600 000,00

Из таблицы видно, что нелинейный способ амортизации выгоднее. В первые 2 года фирма сможет включить в расходы дополнительно 94 054,23 руб. (200 541,04 + 133 513,19 - 120 000 - 120 000). А налога на прибыль она заплатит на 22 573 руб. (94 054,23 руб. x 24%) меньше, чем при линейном способе. И хотя за весь 5-летний период сумма налога в обоих случаях одинакова, выигрыш во времени значительный.

Имейте в виду, что использование нелинейного метода накладывает на организацию некоторые ограничения. А именно фирма не вправе применять повышающие коэффициенты к основным средствам первой - третьей групп, по которым амортизация начисляется нелинейным методом.

Поэтому перед выбором способа начисления амортизации необходимо учитывать особенности вашего предприятия.

Амортизационная премия

В налоговом учете в отличие от бухгалтерского фирма вправе переносить стоимость основного средства на расходы по-особому.

Она может 1/10 часть первоначальной стоимости основных средств (за исключением полученных безвозмездно) списать в расходы сразу в том периоде, в котором фирма начинает их амортизировать в налоговом учете (п. 3 ст. 272 НК РФ). Такой порядок амортизации получил неформальное название "амортизационная премия".

Применять 10-процентную премию фирма может, если она:

- купила основное средство;
- создала его;
- модернизировала, достроила, дооборудовала или технически перевооружила существующий объект (п. 1.1 ст. 259 НК РФ).

Начислить амортизационную премию - самое простое. Основные сложности начнутся потом.

Первый вопрос: какую сумму дальше списать через принимаемую в расчет налога амортизацию - всю первоначальную стоимость объекта основных средств или же уменьшенную на сумму премии, то есть только 90 процентов первоначальной стоимости?

И второй: к какой первоначальной стоимости объекта применять норму амортизации - к полной или за вычетом амортизационной премии?

Ответы на эти вопросы содержатся в Письме Минфина России от 11 октября 2005 г. N 03-03-04/2/76. Чиновники разъяснили, что амортизационную премию следует расценивать как обычные амортизационные начисления. То есть относить ее к расходам, связанным с производством и реализацией, в качестве суммы начисленной амортизации в соответствии с пп. 3 п. 2 ст. 253 Налогового кодекса.

Что касается второго вопроса - ответ таков. Амортизацию по основным средствам, 10 процентов стоимости которых единовременно списано, нужно начислять без учета амортизационной премии. То есть из первоначальной стоимости таких объектов нужно вычесть часть их стоимости, которая уже списана. И уже к оставшейся стоимости применять норму амортизации в соответствии с п. 2 ст. 259 Налогового кодекса.

Пример. В марте ЗАО "Актив" приобрело производственный станок. Его первоначальная стоимость и в бухгалтерском, и в налоговом учете составила 250 000 руб. В марте же "Актив" поставил основное средство на учет и ввел его в эксплуатацию.

Начислять амортизацию по этому объекту фирма начала с апреля. В этом месяце бухгалтер "Актива" включил в налоговые расходы сумму амортизационной премии, равную 1/10 от первоначальной стоимости станка. Эта сумма составила 25 000 руб. (250 000 руб. x 1/10).

В этом и в последующих месяцах фирма будет начислять обычную амортизацию по станку в зависимости от выбранного метода ее начисления.

При модернизации фирма также вправе воспользоваться амортизационной премией. То есть в месяце, когда произошла модернизация, она может списать на налоговые расходы 1/10 затрат, потраченных на модернизацию (п. 3 ст. 272 НК РФ). А оставшуюся их часть (9/10) будет амортизировать.

Пример. В январе 2008 г. ЗАО "Актив" приобрело и ввело в эксплуатацию станок. Первоначальная стоимость станка, сформированная в бухгалтерском и налоговом учете, - 120 000 руб.

Срок полезного использования - 5 лет (60 мес.). Амортизация на станок начисляется линейным методом. Норма амортизации по станку составит:

(1 : 60 мес.) x 100% = 1,667%.

Сумма амортизационных отчислений за февраль составит:

120 000 руб. x 1,667% = 2000 руб.

В марте 2008 г. станок был модернизирован. Его стоимость увеличилась на 60 000 руб.

Ситуация 1.

Фирма применяет амортизационную премию.

В марте бухгалтер "Актива" включил в расходы по налоговому учету амортизационную премию в сумме 6000 руб. (60 000 руб. x 1/10). А оставшаяся часть - 54 000 руб. (60 000 - 6000) - будет амортизироваться в обычном порядке.

В этом и в последующих месяцах бухгалтер включит в налоговые расходы ежемесячную сумму амортизации. Она составит:

(120 000 руб. + 54 000 руб.) x 1,667% = 2900,58 руб.

Такую сумму бухгалтер "Актива" будет каждый месяц отражать в налоговых расходах до тех пор, пока станок полностью не самортизируется.

Ситуация 2.

Фирма не применяет амортизационную премию.

В марте бухгалтер увеличил первоначальную стоимость станка. Она стала равна 180 000 руб. (120 000 + 60 000).

С марта 2008 г. сумма ежемесячных амортизационных отчислений составит:

180 000 руб. x 1,667% = 3000 руб.

Эту сумму бухгалтер "Актива" будет отражать в налоговых расходах, пока станок полностью не самортизируется.

Однако в бухгалтерском учете амортизационную премию не применяют. Положение по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01 не предусматривает такой возможности. Таким образом, в бухгалтерском учете образуется налогооблагаемая временная разница.

Пример. ЗАО "Актив" в январе 2008 г. приобрело транспортное оборудование стоимостью 354 000 руб., в том числе НДС - 54 000 руб. Объект введен в эксплуатацию в феврале 2008 г. Оборудование отнесено к третьей амортизационной группе, срок полезного использования - 48 месяцев. "Актив" уплачивает авансовые платежи по налогу на прибыль ежеквартально.

В марте 2008 г. бухгалтер "Актива" начал начислять амортизацию.

Следовательно, 10% от стоимости оборудования будет списано в I квартале 2008 г. Сумма таких расходов равна 30 000 руб. ((354 000 руб. - 54 000 руб.) x 10%).

Ежемесячная амортизация по оборудованию составит 5625 руб. ((354 000 руб. - 54 000 руб. - 30 000 руб.) : 48 мес.).

В бухгалтерском учете этот показатель составит 6250 руб. ((354 000 руб. - 54 000 руб.) : 48 мес.).

Бухгалтер "Актива" сделает следующие проводки:

в январе

Дебет 08 Кредит 60

- 300 000 руб. - отражены расходы на приобретение оборудования;

Дебет 19 Кредит 60

- 54 000 руб. - учтен предъявленный поставщиком НДС по оборудованию;

в феврале

Дебет 01 Кредит 08

- 300 000 руб. - приобретенное оборудование введено в эксплуатацию;

Дебет 68 Кредит 19

- 54 000 руб. - принят к вычету НДС;

в марте

Дебет 20 Кредит 02

- 6250 руб. - начислена амортизация по станку за март.

Из-за разницы признания расходов в бухгалтерском и налоговом учете возникнет налогооблагаемая временная разница.

Не учтенная в бухучете амортизационная премия образует отложенное налоговое обязательство в сумме 7200 руб. (30 000 руб. x 24%):

Дебет 68 Кредит 77

- 7200 руб. - отражено отложенное налоговое обязательство по амортизационной премии.

Ежемесячная сумма амортизации в бухгалтерском учете превышает на 625 руб. (6250 - 5625) сумму амортизации в налоговом учете.

Каждый месяц сумму отложенного налогового обязательства нужно будет уменьшать на 150 руб. (625 руб. x 24%):

Дебет 77 Кредит 68

- 150 руб. - уменьшено отложенное налоговое обязательство.

Особенности начисления амортизации в налоговом учете

В налоговом учете есть множество особенностей, связанных с начислением амортизации.

В частности, в некоторых ситуациях норму амортизации можно увеличить или уменьшить.

Кроме того, в особом порядке начисляют амортизацию по основным средствам, которые уже эксплуатировались другим владельцем, были законсервированы или модернизированы. Об этом расскажем подробнее.

Повышение норм

По основным средствам, работающим в агрессивной среде или многосменном режиме, норма амортизации может быть увеличена максимум в два раза.

По основным средствам, которые переданы в лизинг, норма амортизации может быть увеличена максимум в три раза.

Исключение из этого порядка предусмотрено для основных средств, включенных в первую, вторую и третью группы, по которым амортизацию начисляют нелинейным методом.

По таким основным средствам норма амортизации увеличена быть не может.

Пример. ЗАО "Актив" приобрело станок для использования в основном производстве.

Первоначальная стоимость станка - 120 000 руб.

Срок полезного использования - 5 лет (60 мес.).

Станок работает в течение дня в 3 смены (то есть в многосменном режиме работы). Амортизацию по станку начисляют линейным методом.

Норма амортизации по станку составит:

(1 : 60 мес.) x 100% = 1,667%.

Так как станок работает в многосменном режиме, то норма амортизации может быть увеличена в 2 раза.

В этой ситуации норма составит:

1,667% x 2 = 3,334%.

Сумма ежемесячных амортизационных отчислений будет равна:

120 000 руб. x 3,334% = 4000 руб.

Снижение норм

По легковым автомобилям стоимостью более 600 000 руб., а также по пассажирским микроавтобусам стоимостью более 800 000 руб. норма амортизации уменьшается в два раза.

Пример. ООО "Пассив" приобрело легковой автомобиль. Первоначальная стоимость автомобиля - 640 000 руб. Срок полезного использования - 4 года (48 мес.).

Норма амортизации по автомобилю составит:

(1 : 48 мес.) x 100% = 2,083%.

Так как автомобиль дороже 600 000 руб., норма амортизации должна быть уменьшена в 2 раза. В этой ситуации норма составит:

2,083% : 2 = 1,042%.

Сумма ежемесячных амортизационных отчислений будет равна:

640 000 руб. x 1,042% = 6669 руб.

Руководитель фирмы может самостоятельно понизить нормы амортизационных отчислений по тому или иному объекту основных средств.

Решение о снижении норм должно быть закреплено в учетной политике для целей налогообложения.

Амортизация основных средств, бывших в эксплуатации

Если ваша фирма приобрела объект основных средств, уже бывший в эксплуатации (например, подержанный автомобиль), то порядок определения первоначальной стоимости, правила начисления и методы расчета амортизации для них такие же, как и для вновь приобретенных основных средств. Отличие заключается только в определении срока полезного использования, в течение которого основное средство амортизируется в налоговом учете. При этом сумма амортизации, начисленная по этому объекту основных средств прежним владельцем, в расчет приниматься не должна. Таковы правила п. п. 12, 13 ст. 259 Налогового кодекса.

Срок полезного использования бывшего в употреблении основного средства рассчитывается так:

Срок полезного использования подержанного объекта основных средств	=	Срок полезного использования, исчисленный для нового объекта основных средств	-	Срок фактической эксплуатации объекта у прежнего владельца

Организация, которая получила не новое основное средство в качестве вклада в уставный капитал, вправе воспользоваться другим методом определения срока полезного использования (п. 14 ст. 259 НК РФ, Письмо УФНС России по г. Москве от 29 мая 2007 г. N 20-12/050167.2):

Срок полезного использования основного средства, бывшего в эксплуатации	=	Срок полезного использования основного средства, который установил предыдущий собственник	-	Срок фактического использования основного средства предыдущим собственником

При этом установленный предыдущим владельцем срок полезного использования, а также фактический срок эксплуатации объекта должны быть подтверждены документально (Письмо УФНС России по г. Москве от 28 октября 2004 г. N 26-12/69723).

Пример. ЗАО "Актив" приобрело станок, бывший в эксплуатации. Стоимость станка, согласно договору, - 120 000 руб. (без НДС). В налоговом учете для расчета амортизации применяется линейный метод.

Согласно Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, нормативный срок эксплуатации такого станка - 10 лет. По данным прежнего владельца, станок уже отработал 6 лет. Следовательно, срок полезного использования станка составит 4 года (10 - 6), или 48 месяцев (4 года x 12 мес.).

Ежемесячная норма амортизации по станку составит:

(1 : 48 мес.) x 100% = 2,083%.
Сумма ежемесячных амортизационных отчислений составит:
120 000 руб. x 2,083% = 2499,6 руб.

Если приобретенный вами подержанный объект основных средств уже полностью отработал свой срок, вы можете определить срок его полезного использования самостоятельно.

В этой ситуации нужно учитывать период, в течение которого основное средство еще может проработать (Письмо Минфина России от 3 августа 2005 г. N 03-03-04/1/142).

Установите срок полезного использования такого объекта, не превышающий 12 месяцев. Тогда его можно будет списать на затраты единовременно на основании ст. ст. 254 и 256 Налогового кодекса.

Амортизация расконсервированных основных средств

По основным средствам, которые законсервированы на период больше трех месяцев, амортизацию не начисляют ни в бухгалтерском, ни в налоговом учете (п. 23 ПБУ 6/01, п. 3 ст. 256 НК РФ).

После расконсервации объекта амортизацию нужно начислять в прежнем порядке.

Причем в налоговом учете срок полезного использования такого основного средства нужно увеличить на период консервации. В бухгалтерском учете делать этого не нужно.

Пример. На балансе ЗАО "Актив" числится станок. Он куплен и введен в эксплуатацию в январе 2008 г. Срок полезного использования станка - 7 лет. Согласно учетной политике для целей налогообложения, амортизация на станки начисляется линейным методом.

По станку нужно начислять амортизацию до февраля 2015 г. (84 месяца).

Норма ежемесячной амортизации составит:

(1 : 84 мес.) x 100% = 1,19%.

В сентябре 2008 г. руководитель "Актива" распорядился законсервировать станок. Период консервации - 6 месяцев.

После расконсервации амортизация на станок будет начисляться по той же норме (1,19%), но уже до августа 2015 г.

Обратите внимание: если основное средство используется в производственной деятельности фирмы, расходы на его консервацию, содержание на консервации и расконсервацию уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль как внереализационные расходы (пп. 9 п. 1 ст. 265 НК РФ, Письмо Минфина России от 20 июля 2007 г. N 03-03-06/1/507).

Амортизация реконструированных и модернизированных основных средств

Основные средства, которые находятся на реконструкции (модернизации) более 12 месяцев, амортизировать не нужно (п. 3 ст. 256 НК РФ).

Обратите внимание: учитывать при этом нужно не планируемое, а фактическое время проведения реконструкции или модернизации (Письмо ФНС России от 14 марта 2005 г. N 02-1-07/23).

Прекратите начислять амортизацию с 1-го числа месяца, следующего за месяцем начала реконструкции (модернизации).

Возобновите начисление амортизации с 1-го числа месяца, следующего за месяцем окончания реконструкции (модернизации). Таковы правила п. 2 ст. 259 Налогового кодекса.

Реконструкция или модернизация любой продолжительности увеличивает первоначальную стоимость основных средств (п. 2 ст. 257 НК РФ).

Это правило применяют как в бухгалтерском, так и в налоговом учете.

Причем срок службы модернизированного (реконструированного) основного средства можно продлить (п. 1 ст. 258 НК РФ).

Сделать это позволено только в пределах амортизационной группы, к которой относится основное средство.

Так, если до реконструкции (модернизации) по основному средству был установлен максимальный срок полезного использования, увеличить его нельзя.

Рассмотрим ситуацию, когда срок полезного использования основного средства после произведенных улучшений не увеличивается.

Согласно мнению финансового ведомства, норму амортизации пересчитывать нельзя (Письма Минфина России от 2 марта 2006 г. N 03-03-04/1/168, от 13 марта 2006 г. N 03-03-04/1/216).

С этой позицией согласны и налоговые инспекторы (Письмо ФНС России от 14 марта 2005 г. N 02-1-07/23).

Такая точка зрения связана с тем, что норма амортизации зависит только от срока полезного использования основного средства. И никак не зависит от его стоимости (Письмо Минфина России от 10 октября 2005 г. N 03-03-04/1/264).

Таким образом, усовершенствованное имущество нужно амортизировать исходя из "старого" значения нормы амортизации - рассчитанного до проведения реконструкции (амортизации).

Естественно, что в этом случае основное средство не будет самортизировано до полного списания в течение ранее установленного срока полезного использования.

Однако Минфин России в подобном случае разрешает организации продолжать начислять амортизацию и включать эти суммы в налоговые расходы и после того, как срок полезного использования истечет. То есть до полного списания стоимости основного средства или выбытия данного объекта из состава основных средств (Письма Минфина России от 2 марта 2006 г. N 03-03-04/1/168, от 13 марта 2006 г. N 03-03-04/1/216). Фактически такое правило означает, что срок полезного использования основного средства продлевается. На сколько - зависит от стоимости реконструкции (модернизации) и величины нормы амортизационных отчислений, действовавшей до произведенных улучшений.

Обратите внимание: подобные разъяснения финансового ведомства и налоговой службы некоторым образом не увязываются с правилами Налогового кодекса. Так, в п. 1 ст. 258 Налогового кодекса сказано, что, если увеличения срока полезного использования объекта не произошло, при исчислении амортизации налогоплательщик учитывает оставшийся срок полезного использования.

Неясно, означает ли это, что норма амортизации определяется в соответствии с оставшимся сроком использования или, наоборот, что "новую" увеличенную стоимость основного средства нужно равномерно распределить на весь срок полезного использования? То есть рассчитать новую норму амортизации.

Данный вопрос остается нерешенным еще и из-за того, что арбитражной практики по нему нет.

Следуя разъяснениям Минфина России, рассчитывать амортизацию по усовершенствованным основным средствам нужно так.

Пример. В январе ООО "Пассив" купило станок. Его первоначальная стоимость, сформированная в бухгалтерском и налоговом учете, - 120 000 руб. Срок полезного использования станка - 60 месяцев.

"Пассив" применяет линейный метод начисления амортизации как в бухгалтерском, так и в налоговом учете.

Норма амортизации по станку составит:

(1 : 60 мес.) x 100% = 1,667%.

Сумма ежемесячных амортизационных отчислений будет равна:

120 000 руб. x 1,667% = 2000 руб.

Через 10 месяцев (в октябре) станок был модернизирован. В результате модернизации его стоимость увеличилась на 60 000 руб. и составила 180 000 руб. (120 000 + 60 000).

Увеличивать срок полезного использования "Пассив" не стал.

Таким образом, срок, в течение которого нужно начислять амортизацию по модернизированному станку, составит 50 месяцев (60 - 10).

Сумма амортизационных отчислений за 10 месяцев эксплуатации станка (с января по октябрь) составила:

2000 руб. x 10 мес. = 20 000 руб.

Остаточная стоимость станка составила:

120 000 руб. - 20 000 руб. = 100 000 руб.

После модернизации "Пассив" продолжил использовать старую норму амортизации.

После увеличения первоначальной стоимости станка "Пассив" продолжает начислять амортизацию по ранее установленной норме (1,667%).

Сумма амортизационных отчислений за оставшийся срок полезного использования составит:

180 000 руб. x 1,667% x 50 мес. = 150 000 руб.

Общая сумма амортизационных отчислений составит:

20 000 руб. + 150 000 руб. = 170 000 руб.

Как видно из примера, за срок полезного использования "Пассив" недоамортизирует станок на сумму 10 000 руб. (180 000 - 170 000). Однако он сможет и дальше продолжать начислять амортизацию по станку: до тех пор, пока тот не будет самортизирован полностью.

Если после реконструкции или модернизации срок полезного использования объекта основных средств увеличился, то пересчитать нужно и норму амортизационных отчислений. (Как уже было сказано - в пределах амортизационной группы.)

Пример. ЗАО "Актив" провело модернизацию объекта основного средства со сроком полезного использования 120 мес. (10 лет) (шестая амортизационная группа). К моменту проведения модернизации срок полезного использования составил 48 мес. (4 года), первоначальная стоимость объекта - 110 000 руб.

Затраты на модернизацию составили 80 000 руб. Способ начисления амортизации - линейный.

Срок полезного использования объекта в результате модернизации был пересмотрен и увеличен до 180 мес. (15 лет) (в пределах шестой амортизационной группы).

Норма амортизации в налоговом учете составляла:

до модернизации

1/120 мес. x 100% = 0,833%;

после модернизации

1/180 мес. x 100% = 0,555%.

До выполнения работ по модернизации ежемесячная сумма амортизационных отчислений составляла 916,3 руб. (110 000 руб. x 0,834%).

В соответствии с п. 1.1 ст. 259 Налогового кодекса 10% затрат на модернизацию в сумме 8000 руб. (80 000 руб. x 10%) "Актив" сразу включил в состав расходов отчетного периода.

На остальные 72 000 руб. (80 000 - 8000) бухгалтер "Актива" увеличил стоимость основного средства. Она в результате составила 182 000 руб. (110 000 + 72 000).

Соответственно, ежемесячная сумма амортизационных отчислений будет равна:

182 000 руб. x 0,555% = 1010 руб.

Еще один нюанс - это амортизация модернизированного (реконструированного) объекта, чья стоимость была полностью самортизирована.

В Письме Минфина России от 2 марта 2006 г. N 03-03-04/1/168 на сумму затрат по модернизации рекомендуется увеличивать первоначальную стоимость объекта основных средств и амортизировать его в дальнейшем по нормам, которые были определены первоначально при вводе данного объекта в эксплуатацию.

Другими словами, практически будет амортизироваться сумма расходов на модернизацию. Аналогичная позиция (относительно порядка списания расходов на реконструкцию) изложена в Письме Минфина России от 13 марта 2006 г. N 03-03-04/1/216.

Эти правила можно выразить в такой формуле:

```
                  /                                  \
                  |                    Амортизационная|          Норма
Ежемесячная       |  Сумма расходов      премия при    |      амортизации,
   сумма     =    | на модернизацию -  списании 10%    | x рассчитанная при
амортизации       | (реконструкцию)      расходов на   |       принятии
                  |                      модернизацию  |       основного
                  |                    (реконструкцию) |   средства к учету
                  \                                  /
```

Пример. Первоначальная стоимость объекта по данным налогового учета - 40 000 руб. При принятии основного средства к учету по нему был установлен срок полезного использования 36 месяцев. Амортизация начислялась линейным методом.

Норма амортизации по объекту составляла:

1 : 36 мес. x 100% = 2,778%.

К марту 2008 г. основное средство было полностью самортизировано.

В марте - июле 2008 г. по решению руководства была проведена модернизация основного средства.

После модернизации первоначальная стоимость объекта увеличилась и составила 43 000 руб. (сумма модернизации - 3000 руб.). Начиная с августа 2008 г. ежемесячно в составе амортизационных отчислений бухгалтер учитывает:

3000 руб. x 2,778% = 83,34 руб.

Для полного списания стоимости основного средства (расходов на модернизацию) потребуется 36 месяцев.

Рассмотрим, нужно ли амортизировать после модернизации и реконструкции объекты, первоначальная стоимость которых менее 20 000 руб.

Все зависит от того, как именно бухгалтер учел расходы по усовершенствованию такого имущества: как отдельный объект или как прочие расходы. В первом случае амортизировать реконструированное (модернизированное) имущество нужно как вновь приобретенное имущество. То есть установить для него срок полезного использования и рассчитать норму амортизации. Во втором случае подобные расходы уменьшат налогооблагаемую прибыль единовременно.

Амортизация неотделимых улучшений арендованного имущества

С 2006 г. арендаторам разрешено амортизировать неотделимые улучшения арендованного ими имущества (п. 1 ст. 256 НК РФ). Это право можно использовать, если выполнены два условия:

- работы проведены с согласия арендодателя;
- арендодатель не возмещает стоимость капитальных вложений.

Сумма ежемесячных амортизационных отчисления зависит от срока полезного использования арендованного объекта. Проще говоря, срок полезного использования неотделимых улучшений равен сроку полезного использования усовершенствованного имущества.

По общему правилу амортизацию нужно начислять со следующего месяца после ввода улучшений в эксплуатацию.

Амортизировать неотделимые улучшения арендатор может, пока не закончится договор аренды (Письмо Минфина России от 30 января 2008 г. N 03-03-06/2/7).

Пример. ЗАО "Актив" в январе 2008 г. с согласия арендодателя (ООО "Пассив") переоборудовало арендуемый автомобиль. Затраты на модернизацию составили 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.). ООО "Пассив" сумму капиталовложений "Активу" не возмещает.

Срок аренды автомобиля - год - с сентября 2007 г. по август 2008 г.

"Актив" ввел модернизированный автомобиль в эксплуатацию в феврале 2008 г. Бухгалтер начал начислять амортизацию с марта 2008 г.

Срок полезного использования автомобиля и в бухгалтерском, и в налоговом учете - 3 года (третья амортизационная группа). Произведенная модернизация не повлияла на его продолжительность. Срок полезного использования затрат на модернизацию машины бухгалтер "Актива" приравнял к сроку использования самого автомобиля.

Способ начисления амортизации и в бухгалтерском и в налоговом учете "Актива" - линейный метод. Бухгалтер так посчитал сумму ежемесячных отчислений на модернизацию автомобиля:

(118 000 руб. - 18 000 руб.) : (3 года x 12 мес.) = 2777,78 руб.

За время действия договора аренды "Актив" сможет учесть в налоговых расходах:

2777,78 руб. x 6 мес. = 16 666,68 руб.

Разница между суммой, истраченной на модернизацию, и начисленной амортизацией составит:

(118 000 руб. - 18 000 руб.) - 16 666,68 руб. = 83 333,32 руб.

На эту сумму ЗАО "Актив" не сможет уменьшить налогооблагаемую прибыль.

Из этого примера видно, что если срок аренды небольшой, то арендатору, скорее всего, удастся отнести на расходы лишь незначительную часть затрат.

Однако из этой ситуации есть выход. Если договор аренды будет пролонгирован, то арендодатель может продолжать амортизацию неотделимых улучшений (Письмо Минфина России от 2 марта 2007 г. N 03-03-06/1/143). А вот если вместо пролонгации старого был заключен новый договор, начисление амортизации должно быть прервано, даже если его основные положения остались теми же (в частности, участники и предмет договора). Это подчеркнул Минфин России в Письмах от 20 июня 2006 г. N 03-03-04/2/166, от 15 марта 2006 г. N 03-03-04/1/233, от 24 ноября 2005 г. N 03-03-04/2/120.

После окончания договора аренды недоамортизированную часть капитальных вложений в форме неотделимых улучшений (не возмещенную арендодателем) арендатор относит на расходы, не учитываемые в целях налогообложения прибыли организаций (Письмо Минфина России от 5 февраля 2008 г. N 03-03-06/2/12).

В налоговом учете есть три способа расчета амортизационных отчислений. Это линейный и нелинейный методы и так называемая амортизационная премия. Попробуем определиться, какой из этих методов подходит, а какой - нет для амортизации неотделимых улучшений в арендуемое имущество.

Амортизационная премия

Главное финансовое ведомство нашей страны считает, что к капиталовложениям в "чужое" имущество арендатор не может применять амортизационную премию (Письма Минфина России от 20 октября 2006 г. N 03-03-04/1/703, от 22 мая 2007 г. N 03-03-06/2/82).

По мнению финансовых специалистов, для арендаторов установлен особый порядок начисления амортизации неотделимых улучшений, стоимость которых арендодатель не компенсировал. Их нужно амортизировать исходя из срока полезного использования арендованного имущества и лишь в течение действия договора аренды (п. 1 ст. 258 НК РФ). Про амортизационную премию в ст. 258 ничего не говорится. Поэтому использовать ее как метод расчета амортизационных отчислений арендаторы не могут.

Однако такой подход к рассмотрению этого вопроса формален. Рассматривать правила ст. 258 Налогового кодекса в отрыве от всех остальных его норм бессмысленно. Ведь, например, в п. 1.1 ст. 259 Налогового кодекса РФ сказано, что налогоплательщик может применять амортизационную премию к расходам на капитальные вложения. Исключение из этого правила только одно: основные средства, полученные безвозмездно. О неотделимых улучшениях арендованного имущества здесь нет ни слова. Если же арендатору стоимость неотделимых улучшений не компенсируют, он учитывает затраты как капвложения. Следовательно, до 10 процентов капитальных расходов арендатор может списать единовременно.

Поспорить с Минфином на эту тему можно будет в суде. Точнее, уже и не с самим финансовым ведомством, а с исполнителями его "воли" - налоговыми инспекторами. К сожалению, на данный момент никакой арбитражной практики по этому вопросу нет.

Нелинейный метод начисления амортизации

Это еще один спорный вопрос по амортизации неотделимых улучшений арендованного имущества. Допустим, производилось усовершенствование имущества, чей срок полезного использования более 20 лет. В налоговом учете к зданиям, сооружениям, передаточным устройствам с такой длительной продолжительностью "жизни" нелинейный метод начисления амортизации применять нельзя (п. 3 ст. 259 НК РФ). Поэтому по неотделимым улучшениям арендованной недвижимости может применяться только линейный способ амортизации, поскольку тот же метод применяется в отношении самого имущества.

Однако существует и другая точка зрения. Запрет на применение нелинейного метода начисления амортизации касается только самого имущества (п. 3 ст. 259 НК РФ). А вот о том, что этот метод нельзя использовать для капиталовложений в такое имущество, в гл. 25 Налогового кодекса ничего не сказано. Следовательно, применять нелинейный метод начисления амортизации по неотделимым улучшениям арендованного имущества, срок полезного использования которого более 20 лет, арендатор вправе.

Минфин России постоянно и весьма настойчиво высказывает какие-то новые требования к налогоплательщикам. Хороший пример этому - ситуации, описанные выше. Поэтому неудивительно, что у арендаторов возникают вопросы и о том, есть ли какое-то ограничение по статусу арендодателя. Будут ли различаться между собой налоговые последствия для тех организаций, чьи владельцы имущества - юридические лица, и тех, чей арендодатель - физическое лицо?

В данных случаях никакого расширительного толкования Налоговому кодексу финансовое ведомство не дает. Неотделимые улучшения имущества, взятого в аренду у фирмы или гражданина, амортизируются одинаково. Ведь вполне законно и на одинаковых основаниях в качестве арендодателя могут выступать как организации, так и отдельные люди. Подтверждение этого мнения можно найти в Письме Минфина России от 3 ноября 2006 г. N 03-03-04/2/231.

Если арендодатель возмещает арендатору стоимость неотделимых улучшений, то он сам может их амортизировать в обычном порядке.

Рассмотрим ситуацию, когда такие капиталовложения собственник имущества арендатору не оплатил. В этом случае арендодатель не сможет после окончания договора аренды амортизировать в налоговом учете произведенные арендатором капитальные вложения в неотделимые улучшения арендованного имущества. И вот почему.

Если основное средство (в данном случае - капитальные вложения в неотделимые улучшения) получено безвозмездно, то оценить его надо согласно п. 8 ст. 250 Налогового кодекса РФ. На основании этого пункта стоимость безвозмездно полученного имущества включается в состав внереализационных доходов по рыночной стоимости. Таким образом, по данному имуществу начислить амортизацию можно, только если его стоимость учтена в доходах фирмы.

Однако переданные арендатором неотделимые улучшения не включаются в налогооблагаемые доходы арендодателя (пп. 32 п. 1 ст. 251 НК РФ). Следовательно, в этом случае увеличить первоначальную стоимость имущества, возвращенного по окончании договора аренды, на стоимость неотделимых улучшений права у арендодателя нет. Амортизировать полученные таким образом капитальные вложения нельзя (Письмо Минфина России от 29 мая 2007 г. N 03-03-06/1/334).

Непонятно, как быть и с капвложениями в арендованный объект, на которые арендодатель не давал согласия. Их стоимость он возмещать не должен (п. 3 ст. 623 ГК РФ), но даже если возместит, то амортизировать не вправе. Не сможет начислять амортизацию и арендатор, поскольку, напомним, амортизируемым имуществом будут считаться только те улучшения, на которые арендодатель согласился.

Амортизация объектов благоустройства

Расходы на благоустройство территории не уменьшают налогооблагаемую прибыль. Таково мнение Минфина в Письме от 30 октября 2007 г. N 03-03-06/1/745. Но правы ли в данном случае финансисты? Разберемся в этом подробнее.

Финансовое законодательство не дает определения терминам "благоустройство" и "благоустройство территории". В жизни же эти понятия все понимают по-разному. Благоустройством можно назвать транспортные, бытовые коммуникации, сейчас уже жизненно необходимые, и архитектурно-художественные сооружения, мусоросборники и фонтаны.

Так, например, подмосковное налоговое управление дало такое определение расходам на благоустройство: "Под расходами на благоустройство следует понимать расходы, направленные на создание удобного, обустроенного с практической и эстетической точки зрения пространства на территории организации... К ним относятся: устройство дорожек, скамеек, посадка деревьев и кустарников, устройство газонов и т.п." (Письмо УМНС России по Московской области от 8 декабря 2003 г. N 04-24/АА885).

Расходы будут относиться именно к благоустройству, а не к обеспечению, например, нормальных условий труда, если эти затраты "...непосредственно не относятся к каким-либо производственным зданиям и сооружениям и напрямую не связаны с коммерческой деятельностью организации".

Но даже если непосредственно благоустройство не связано с производством продукции, реализацией товаров, работ и услуг, оно может приносить вполне реальную пользу (Постановление ФАС Поволжского округа от 19 сентября 2007 г. N А49-500/07-35А/21). Приятное впечатление от ухоженной территории - шаг к успеху. Например, кто-то может выбрать себе в партнеры фирму еще и потому, что у нее есть автомобильная стоянка для клиентов. Ведь уважение к компаньонам и своим сотрудникам - признак солидности компании. И уж точно большинство желающих отдохнуть на природе купят путевку в санаторий, где много деревьев и цветов, а не в отель посреди города.

Конечно, невозможно подсчитать конкретный доход, который принесет то или иное усовершенствование. Но и нельзя однозначно, как Минфин, сказать, что благоустройство территории не связано с извлечением прибыли. Каждый конкретный случай нужно рассматривать отдельно (Письмо Минфина России от 13 октября 2004 г. N 03-03-01-04/1/73). Чтобы избежать непонимания со стороны налоговых органов или аудиторов, можно закрепить определение "благоустройство территории" и правила учета подобных расходов в учетной политике организации.

Таким образом, объекты облагораживания могут как использоваться для получения дохода, так и не влиять на него. В зависимости от этого будут разными бухгалтерский учет расходов на благоустройство и налоговые последствия их осуществления.

В налоговом учете, если объект благоустройства стоит более 20 000 руб. и срок его использования более года, это - амортизируемое имущество (п. 1 ст. 256 НК РФ).

Но когда организация не получает с его помощью никакого дохода, амортизировать объект облагораживания в налоговом учете не нужно. Ведь эти расходы экономически неоправданны. То есть они не соответствуют п. 1 ст. 252 Кодекса (Письма УФНС России по г. Москве от 17 марта 2006 г. N 18-11/20791, от 18 ноября 2005 г. N 18-11/85322). Если же результат благоустройства влияет на доход организации, то сумма амортизации по нему уменьшает налоговую прибыль.

Когда облагороженное имущество находится вне здания, в котором располагается организация, амортизировать его не нужно еще и на основании пп. 4 п. 2 ст. 256 Налогового кодекса. Так как оно относится к объектам внешнего благоустройства (Письма Минфина России от 15 ноября 2006 г. N 03-03-04/2/241, от 30 мая 2006 г. N 03-03-04/1/487).

Причем специалисты финансового ведомства считают, что не подлежит амортизации любой результат внешнего облагораживания. Однако с этим можно поспорить, ведь у пп. 4 п. 2 ст. 265 Налогового кодекса очень нечеткая формулировка. Не совсем понятно, то ли эта норма относится ко всем объектам внешнего благоустройства (как считает Минфин), то ли ее нужно применять только к имуществу, которое сооружалось за счет целевого финансирования. Все неясности налогового законодательства, как известно, трактуются в пользу налогоплательщиков (п. 7 ст. 3 НК РФ). Поэтому многие организации при поддержке арбитражного судейства справедливо полагают, что, согласно пп. 4 п. 2 ст. 265 Налогового кодекса, нельзя учитывать в налоговых расходах только амортизационные отчисления внешнего благоустройства, выполненного за счет целевого финансирования. В остальных случаях результаты облагораживания извне нужно сопоставлять только с принципами экономической оправданности и документальной подтвержденности расходов (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 18 июля 2005 г. N А56-11749/04). И если эти принципы выполняются, то на сумму амортизации объекта благоустройства можно уменьшить налогооблагаемую прибыль.

А что же с расходами, которые не попадают в категорию амортизируемого имущества? Если они прямо не влияют на коммерческую деятельность организации, то уменьшить на них налог на прибыль нельзя. Когда же благоустройство влияет на финансовые результаты, его стоимость можно включить в материальные расходы (пп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ) или воспользоваться пп. 20 п. 1 ст. 265 Налогового кодекса. В нем говорится о "других обоснованных расходах", которые уменьшают налогооблагаемую прибыль.

Иногда благоустройство территории - обязательная мера. Такое требование может быть установлено местной администрацией, обычаями делового оборота, строительными нормами и правилами или даже каким-либо нормативным актом (например, п. 2 ст. 39 Федерального закона от 10 января 2002 г. N 7-ФЗ). Затраты по такому вынужденному облагораживанию пространства можно включать в налоговые расходы (Постановления ФАС Уральского округа от 22 мая 2007 г. N Ф09-3656/07-С2, ФАС Поволжского округа от 3 августа 2004 г. N А57-10348/03-5).

Обратите внимание: если облагораживается имущество, которое организация еще не ввела в эксплуатацию (например, озеленяется прилегающая к офису территория), расходы по благоустройству включаются в первоначальную стоимость создаваемого объекта (Письмо Минфина России от 25 мая 2007 г. N 03-03-06/1/309).

Амортизация нематериальных активов

В бухгалтерском учете есть три метода начисления амортизации нематериальных активов:
- линейный;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

В налоговом учете существует только два метода амортизации:
- линейный;
- нелинейный.

При использовании любого из этих способов амортизацию по нематериальному активу начисляют исходя из срока его службы. Срок службы нематериального актива определяют исходя из срока действия патента, свидетельства, лицензии на использование исключительных прав или других документов (например договора), подтверждающих право организации на данный нематериальный актив.

Если срок использования нематериального актива официально не установлен, то вы можете определить его самостоятельно. Так, например, за основу можно взять срок, в течение которого ваша организация собирается получать экономические выгоды от его использования.

Если же такие расчеты провести затруднительно (или вообще невозможно), срок полезного использования для целей налогового учета устанавливают равным 10 годам. В бухгалтерском учете амортизацию по таким нематериальным активам не начисляют.

Линейный метод

При использовании линейного метода месячную норму амортизации для каждого объекта нематериальных активов определяют так:

$$\text{Норма амортизации} = 1 : \text{Срок полезного использования нематериального актива (в месяцах)} \times 100\%$$

По решению руководителя фирмы норма амортизации может быть понижена. Пониженную норму можно применять с начала налогового периода (года) до его окончания.

Сумму ежемесячных амортизационных отчислений рассчитывают так:

```
Сумма ежемесячных          Первоначальная           Норма
 амортизационных  = стоимость нематериального x амортизации
    отчислений              актива
```

Пример. ЗАО "Актив" приобрело исключительное право на изобретение. Первоначальная стоимость права - 120 000 руб.

Срок полезного использования - 5 лет (60 мес.).

Согласно учетной политике для целей налогообложения, амортизацию на нематериальные активы начисляют линейным методом.

Норма амортизации по исключительному праву составит:

(1 : 60 мес.) x 100% = 1,667%.

Сумма ежемесячных амортизационных отчислений составит:

120 000 руб. x 1,667% = 2000 руб.

Нелинейный метод

При использовании нелинейного метода месячную норму амортизации для каждого объекта нематериальных активов определяют по формуле:

```
   Норма          Срок полезного использования
амортизации = 2 :   нематериального актива (в  x 100%
                        месяцах)
```

По решению руководителя фирмы норма амортизации может быть понижена. Пониженную норму можно применять с начала налогового периода (года) до его окончания.

Сумму ежемесячных амортизационных отчислений рассчитывают по формуле:

```
                    /                                \
Сумма ежемесячных   | Первоначальная   Общая сумма |      Норма
 амортизационных  = |   стоимость    - начисленной | x амортизации
    отчислений      |нематериального   амортизации |
                    |     актива                   |
                    \                              /
```

Амортизацию на нематериальный актив можно начислять в таком порядке до тех пор, пока его остаточная стоимость не достигнет 20 процентов от первоначальной стоимости. После этого остаточная стоимость нематериального актива фиксируется и амортизацию по нему начисляют линейным методом.

Сумму ежемесячных амортизационных отчислений определяют так:

```
Сумма ежемесячных      Остаточная       Количество месяцев,
 амортизационных  =    стоимость     : оставшихся до окончания
    отчислений      нематериального      срока эксплуатации
                         актива        нематериального актива
```

Пример. ЗАО "Актив" приобрело исключительное право на изобретение. Первоначальная стоимость права - 120 000 руб.

Срок полезного использования - 2 года (24 мес.).

Согласно учетной политике для целей налогообложения, амортизацию на нематериальные активы начисляют нелинейным методом.

Норма амортизации по исключительному праву составит:

(2 : 24 мес.) x 100% = 8,333%.

На нематериальный актив будет начислена амортизация:

- в первый месяц - 9999,6 руб. (120 000 руб. x 8,333%);
- во второй месяц - 9166,3 руб. ((120 000 руб. - 9999,6 руб.) x 8,333%);
- в третий месяц - 8402,5 руб. ((120 000 руб. - 9999,6 руб. - 9166,3 руб.) x 8,333%) и т.д.

Когда остаточная стоимость нематериального актива станет меньше 24 000 руб. (120 000 руб. x 20%), "Активу" придется перейти на линейный метод начисления амортизации. Это произойдет через 19 месяцев.

К тому моменту сумма амортизации по нематериальному активу составит 97 026 руб., а его остаточная стоимость - 22 974 руб. (120 000 - 97 026). Оставшийся срок полезного использования нематериального актива - 5 месяцев (24 - 19).

В дальнейшем сумма ежемесячных амортизационных отчислений составит:

22 974 руб. : 5 мес. = 4595 руб.

Какой метод амортизации выбрать

Выбранный метод начисления амортизации (для целей налогового учета) вы должны применять в течение всего срока полезного использования объекта нематериальных активов. Выбранный вами метод для целей бухгалтерского учета должен быть закреплен в соответствующей учетной политике, метод начисления амортизации для целей налогового учета - в учетной политике для целей налогообложения.

Проще всего закрепить в обеих учетных политиках единый и для бухгалтерского, и для налогового учета линейный метод амортизации - это позволит избежать двойной работы.

С другой стороны, выбрав для налогового учета нелинейный метод, вы сможете списать в уменьшение налогооблагаемой прибыли в первые годы эксплуатации нематериального актива амортизацию в большей сумме.

Распределение прямых расходов

Как уже отмечалось выше, прямые расходы надо распределять:

- в производстве - между проданной продукцией и "незавершенкой" (облагаемую прибыль уменьшают только те расходы, которые относятся к проданной продукции или выполненным работам);
- в торговле - между проданными и непроданными товарами (облагаемую прибыль уменьшают только те расходы, которые относятся к проданным товарам).

Косвенные расходы полностью учитывают при налогообложении.

Производственные фирмы

В состав затрат, которые уменьшают налогооблагаемую прибыль фирмы, включают только прямые расходы, которые относятся к реализованной готовой продукции или работам.

Прямые расходы, которые относятся к незавершенному производству (то есть к продукции, не прошедшей всех стадий обработки, или к работам, которые начаты, но не выполнены) и готовой продукции, не реализованной покупателям, налогооблагаемую прибыль не уменьшают.

Как рассчитать сумму прямых расходов, которая относится к готовой продукции, реализованной покупателям?

Для этого бухгалтер должен определить стоимость:

- незавершенного производства на конец месяца;
- готовой продукции, выпущенной в течение месяца;
- готовой продукции, не реализованной покупателям на конец месяца (остатки на складе).

Для расчета стоимости "незавершенки" обычно используют тот или иной экономически обоснованный показатель.

Фирмы, которые занимаются обработкой сырья (например, нефтяные, газодобывающие, деревообрабатывающие предприятия), определять стоимость "незавершенки" на конец месяца могут на основании данных о количестве сырья, отпущенного в производство.

Для расчета можно использовать коэффициент, который определяют по формуле:

$$\text{Количество сырья в "незавершенке" на конец месяца} : \left(\text{Количество сырья в "незавершенке" на начало месяца} + \text{Количество сырья, отпущенного в производство в течение месяца} \right)$$

Стоимость "незавершенки" на конец месяца будет равна:

$$\left(\text{Стоимость "незавершенки" на начало месяца} + \text{Сумма прямых расходов за месяц} \right) \times \text{Коэффициент}$$

Пример. ЗАО "Актив" занимается деревообработкой.

По данным инвентаризации на 1 января, остаток леса в незавершенном производстве составил 600 куб. м. Остаток леса в "незавершенке" на конец января составил 1200 куб. м.

В январе было отпущено в производство 4000 куб. м леса.

По данным налогового учета стоимость остатка незавершенного производства на начало января (по прямым статьям расходов) составила 360 000 руб. Прямые расходы за январь равны 4 200 000 руб.

Коэффициент составит:

1200 куб. м : (600 куб. м + 4000 куб. м) = 0,2609.

Стоимость "незавершенки" на конец месяца будет равна:

(360 000 руб. + 4 200 000 руб.) x 0,2609 = 1 189 704 руб.

Стоимость готовой продукции, выпущенной в течение месяца, определяют по формуле:

```
Сумма прямых       Стоимость          Стоимость
 расходов за +  "незавершенки"  -  "незавершенки"
    месяц      на начало месяца   на конец месяца
```

Стоимость готовой продукции, не реализованной покупателям на конец месяца, определяют так:

```
 /                          \                        /
|   Стоимость       Стоимость|     Количество       |   Количество
|нереализованной + продукции,| x нереализованной : |нереализованной  +
|  продукции на    выпущенной|     продукции на     |  продукции на
| начало месяца     за месяц |     конец месяца     | начало месяца
 \                          /                       \

          \
   Количество|
+  продукции,|
   выпущенной|
    за месяц |
          /
```

Сумму прямых расходов, которая уменьшает прибыль, рассчитывают так:

```
    Сумма прямых       Сумма прямых   Стоимость нереализованной
 расходов, которая  =   расходов за +    продукции на начало    +
должна быть списана        месяц              месяца

     Стоимость          Стоимость          Стоимость
+ "незавершенки"  -  "незавершенки" - нереализованной
  на начало месяца   на конец месяца     продукции на
                                         конец месяца
```

Пример. ЗАО "Актив" занимается деревообработкой.

На 1 января на складе "Актива" находилось 7200 куб. м обработанной древесины. Сумма прямых расходов на ее обработку составила 2 160 000 руб. Стоимость "незавершенки" на начало января (по прямым статьям расходов) составила 585 000 руб.

В течение января было переработано 12 600 куб. м леса. Сумма прямых расходов на переработку составила 3 795 000 руб.

В январе было реализовано 16 000 куб. м древесины. Количество нереализованной древесины на конец месяца составило 3800 куб. м (7200 + 12 600 - 16 000). Стоимость "незавершенки" на конец января (по прямым статьям расходов) составила 600 000 руб.

Стоимость готовой продукции, выпущенной в течение января, составит:

3 795 000 руб. + 585 000 руб. - 600 000 руб. = 3 780 000 руб.

Стоимость нереализованной продукции на конец месяца составит:

(2 160 000 руб. + 3 780 000 руб.) x 3800 куб. м : (7200 куб. м + 12 600 куб. м) = 1 140 000 руб.

Сумма прямых расходов, которая уменьшает налогооблагаемую прибыль "Актива" в январе, составит:

3 795 000 руб. + 2 160 000 руб. + 585 000 руб. - 600 000 руб. - 1 140 000 руб. = 4 800 000 руб.

Фирмы, которые занимаются производством, могут рассчитывать стоимость "незавершенки" точно так же.

Однако при этом нужно обратить внимание на следующий момент.

Если организация использует для производства продукции один вид сырья, никаких трудностей не возникает.

Однако на практике это довольно редкая ситуация. Обычно производственные предприятия изготавливают свою продукцию из нескольких видов сырья.

О том, остатки какого сырья нужно брать для распределения прямых расходов в этом случае, в Налоговом кодексе ничего не сказано.

В данной ситуации фирме логичнее всего выделить "главное" сырье, которое составляет материальную основу изготавливаемой продукции. Причем в качестве "главного" сырья могут выступать и основные комплектующие (например, при производстве телевизоров - кинескопы, холодильников - двигатели, одежды - ткань и т.п.).

Выбранное для распределения прямых расходов сырье организация должна указать в приказе об учетной политике для целей налогообложения.

Кроме того, основой для расчета стоимости незавершенного производства могут выступать и другие показатели, в частности количество продукции, которая должна быть выпущена по плану. В этом случае изменится лишь порядок расчета коэффициента. Остальные формулы (для определения стоимости "незавершенки", готовой продукции, продукции, не реализованной покупателям, и т.д.) останутся прежними.

Если фирма определяет стоимость "незавершенки", например, исходя из планового выпуска готовой продукции, коэффициент можно посчитать так:

```
                    /                                \
  Коэффициент       |     Фактическое количество     |   Количество продукции,
  для расчета   =   | 1 - продукции, изготовленной   | :  которая должна быть
"незавершенки"      |          за месяц <*>          |   изготовлена в течение
                    |                                |      месяца по плану
                    \                                /
```

<*> Примечание: данные берутся по результатам инвентаризации, проведенной в конце месяца.

Пример. В январе ООО "Коробочка" начало производить стальные короба. Незавершенное производство по коробам на начало января отчетного года отсутствует.

Согласно технологическим нормам, для производства 1 короба необходимо 20 кг стального листа (его стоимость - 750 руб/кг) и 10 кг медной проволоки (ее стоимость - 550 руб/кг).

В состав прямых расходов фирма включает затраты, перечисленные в ст. 318 Налогового кодекса, а также арендную плату за производственное помещение.

Согласно учетной политике "Коробочки", стоимость "незавершенки" определяют исходя из планового выпуска готовой продукции.

В январе фирма должна изготовить по плану 500 коробов. Соответствующее количество материалов было передано в производство.

Данные о прямых расходах фирмы приведем в таблице:

Наименование затрат	Количество	Сумма
Стальной лист	10 000 кг (500 шт. x 20 кг)	7 500 000 руб. (750 руб/кг x 10 000 кг)
Проволока медная	5 000 кг (500 шт. x 10 кг)	2 750 000 руб. (550 руб/кг x 5000 кг)
Зарплата основных производственных рабочих	-	920 000 руб.
ЕСН и пенсионные взносы	-	239 200 руб.
Плата за аренду цеха	-	230 000 руб.
Итого		11 639 200 руб.

В январе ООО "Коробочка" произвело 420 стальных коробов.

Коэффициент составит:

(1 - 420 шт.) : 500 шт. = 0,16.

Стоимость "незавершенки" на конец месяца будет равна:

11 639 200 руб. x 0,16 = 1 862 272 руб.

Стоимость готовой продукции, выпущенной за месяц, составит:

11 639 200 руб. - 1 862 272 руб. = 9 776 928 руб.

Всю готовую продукцию "Коробочка" реализовала в январе. Таким образом, сумма прямых расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль фирмы, - 9 776 928 руб.

Фирмы, которые занимаются выполнением работ, определять стоимость "незавершенки" на конец месяца могут на основании данных о договорной стоимости работ. В этом случае для расчета следует использовать специальный коэффициент. Его можно рассчитать так:

```
    Договорная стоимость        Договорная стоимость всех
начатых работ, не завершенных : работ, которые проводились
      на конец месяца               в течение месяца
```

Для расчета коэффициента можно использовать не договорную стоимость работ, а какой-либо другой показатель (например, сметную стоимость заказов). Выбранный показатель указывают в налоговой учетной политике.

Стоимость "незавершенки" рассчитывают так:

```
 /                              \
|    Стоимость      Сумма прямых|
|"незавершенки" +  расходов за  | x Коэффициент
|    на начало          месяц   |
|     месяца                    |
 \                              /
```

Сумму прямых расходов, которая уменьшает прибыль, рассчитывают так:

```
   Сумма прямых          Стоимость          Стоимость
расходов за месяц +  "незавершенки"  -  "незавершенки"
                    на начало месяца    на конец месяца
```

Пример. ООО "Пассив" выполняет монтажные работы.

На конец прошлого года не были выполнены работы по одному договору (заказчик не подписал акт выполненных работ). По данным налогового учета, стоимость "незавершенки" на 1 января отчетного года составила 150 000 руб.

В январе отчетного года было заключено 12 договоров.

Работы начали выполняться только по 9 из них.

Стоимость работ по всем договорам, которые выполняли в январе (в том числе по договору, заключенному в прошлом году), - 1 300 000 руб. (без НДС).

В январе были выполнены монтажные работы по 7 договорам. Работы по 3 договорам на конец января реализованы не были. Стоимость работ по договорам, не завершенным на конец января, - 600 000 руб. (без НДС).

Сумма прямых расходов за январь - 800 000 руб.

Коэффициент составит:

600 000 руб. : 1 300 000 руб. = 0,4615.

Стоимость "незавершенки" будет равна:

(150 000 руб. + 800 000 руб.) x 0,4615 = 438 425 руб.

Сумма прямых расходов, которая уменьшает прибыль, составит:

800 000 руб. + 150 000 руб. - 438 425 руб. = 511 575 руб.

Торговые фирмы

По правилам налогового учета сумму транспортных расходов, связанных с доставкой товаров до склада вашей фирмы, необходимо распределить между реализованными и нереализованными товарами.

Обратите внимание: это правило применяют, если транспортные расходы не включены продавцом товаров в их продажную цену.

В противном случае транспортные расходы учитывают в фактической себестоимости товаров.

Сумму транспортных расходов, которую можно учесть при налогообложении прибыли за текущий месяц, рассчитывают так:

```
    Сумма            Сумма
транспортных     транспортных     Сумма транспортных
  расходов,        расходов,    расходов, относящаяся
относящаяся   +  понесенных   -   к остатку товаров
  к остатку      организацией      на конец месяца
товаров на         в текущем
  начало            месяце
  месяца
```

Сумму транспортных расходов, относящуюся к остатку товаров на конец месяца, определяют так:

```
Средний процент транспортных x Остаток товаров на конец
         расходов                      месяца
```

Средний процент транспортных расходов, относящихся к остатку товаров на конец месяца, рассчитывают так:

```
|   Сумма          Сумма     |   | Стоимость       Остаток|
|транспортных   транспортных |   |   товаров,      товаров|
|  расходов,      расходов,  |   |реализованных   на конец|
| относящаяся +  понесенных  | : |  в текущем   +  месяца  | x 100%
|  к остатку    организацией |   |   месяце                |
| товаров на      в текущем  |
|   начало         месяце    |
|   месяца                   |
```

Пример. На 1 января сумма транспортных расходов ООО "Пассив" составила 20 000 руб.

Сумма транспортных расходов за январь равна 120 000 руб. Себестоимость товаров, которые были проданы в январе, составила 1 000 000 руб. Себестоимость остатка товаров на конец января составила 200 000 руб.

Средний процент транспортных расходов, относящихся к остатку товаров, составит:

(20 000 руб. + 120 000 руб.) : (1 000 000 руб. + 200 000 руб.) x 100% = 11,67%.

Сумма транспортных расходов, относящаяся к остатку товаров, равна:

200 000 руб. x 11,67% = 23 340 руб.

Сумма транспортных расходов, подлежащая списанию, составит:

20 000 руб. + 120 000 руб. - 23 340 руб. = 116 660 руб.

Эту сумму включают в состав прямых расходов "Пассива" и уменьшают на нее налогооблагаемую прибыль за январь.

Если в январе у "Пассива" были другие расходы, связанные с реализацией товаров (например, затраты на аренду торгового зала, зарплату продавцов и т.д.), их можно списать в уменьшение налогооблагаемой прибыли в полном объеме.

Транспортные расходы, связанные с доставкой товаров до склада, списывайте в бухгалтерском учете в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом. Это поможет избежать лишней работы и одновременно выполнить требования и бухгалтерского, и налогового учета.

Порядок списания транспортных расходов вы должны зафиксировать в бухгалтерской и налоговой учетной политике.

Независимо от того, как учтены затраты на транспортировку, их не удается списать в полной сумме и сразу. Ведь если они числятся в стоимости товаров, то нужно ждать, пока эти товары будут реализованы (ст. 268 НК РФ). А выделенные отдельной строкой транспортные расходы нужно распределять пропорционально проданным товарам.

Пример. В апреле торговая фирма "Лотос" приобрела мебель, предназначенную для перепродажи, стоимостью 2 360 000 руб. (в том числе НДС - 360 000 руб.). При этом продавец дополнительно выставил счет на транспортные услуги в сумме 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.).

"Лотос" включил транспортные расходы в издержки обращения в составе прямых расходов.

Допустим, транспортные расходы, относящиеся к остатку товаров на начало апреля, равны 110 000 руб.

Остаток товаров на конец месяца - 3 400 000 руб.

За месяц реализовано товаров на общую сумму 2 100 000 руб.

Рассчитаем средний процент, по которому нужно списать транспортные расходы:

(110 000 руб. + 118 000 руб. - 18 000 руб.) / (2 100 000 руб. + 3 400 000 руб.) = 4%.

В апреле в налоговом учете можно списать транспортные расходы в сумме:

(110 000 руб. + 100 000 руб. - 3 400 000 руб.) x 4% = 74 000 руб.

У торговых фирм, работающих по упрощенной системе, и фирм, которые рассчитывают налог на прибыль кассовым методом, схожие проблемы. Если стоимость доставки включена в цену товара, то она уменьшит единый налог в момент списания товаров в расходы. А это произойдет не раньше, чем товары будут реализованы.

Прочие расходы

Перечень прочих расходов содержится в ст. 264 Налогового кодекса. Согласно этой статье, к таким расходам, в частности, относят следующие затраты:

- на аренду имущества;
- на юридические, консультационные, информационные и посреднические услуги;
- на аудиторские услуги;
- на оплату услуг нотариуса;
- на оказание услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию (включая отчисления в резерв на предстоящие расходы по гарантийному ремонту);
- на приобретение исключительных прав на программы для ЭВМ стоимостью менее 10 000 руб. и обновление программ для ЭВМ и баз данных;
- на перечисление платежей за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности (в частности, патентами на изобретения, промышленные образцы и т.д.);
- на уплату налогов и сборов в бюджет;
- на сертификацию продукции (работ, услуг);
- на подбор персонала;
- на рекламу;
- на регистрацию прав на недвижимость;
- на содержание служебного транспорта и выплату компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей (мотоциклов);
- на командировки;

- на представительские расходы;
- на подготовку и переподготовку кадров;
- на оплату услуг связи;
- на оплату других расходов, связанных с производством и реализацией.

Аренда

Затраты на аренду имущества отражают в бухгалтерском учете в составе расходов по обычным видам деятельности, в налоговом учете - в составе прочих расходов. Помимо непосредственно арендных платежей к таким расходам относят суммы, уплаченные за коммунальные услуги (предоставление света, воды, газа) и услуги связи, которые относятся к арендуемому имуществу.

Остановимся на документальном подтверждении таких расходов. Заметьте, Налоговый кодекс для принятия к учету затрат требует подтвердить сам факт того, что они были: "Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации" (п. 1 ст. 252 НК РФ).

Таким образом, фирме нужны оправдательные документы.

Таковыми, как известно, помимо договора, является "первичка": акты оказанных услуг (в случае, если они оформляются), акты приема-передачи имущества в аренду, платежные поручения, кассовые чеки, счета-фактуры и др.

Как учесть арендные платежи, покажет пример.

Пример. ЗАО "Актив" арендовало у ООО "Мираж" помещение под склад. Договором определена фиксированная сумма арендной платы. Она составляет 17 700 руб. (в том числе НДС - 2700 руб.) в месяц.

"Мираж" работает без предоплаты и выставляет счет за оказанные услуги в конце каждого месяца. При его получении бухгалтер "Актива" делает такие проводки:

Дебет 44 Кредит 60
- 15 000 руб. (17 700 - 2700) - начислена арендная плата;
Дебет 19 Кредит 60
- 2700 руб. - учтен НДС по арендной плате;
Дебет 68 Кредит 19
- 2700 руб. - произведен налоговый вычет;
Дебет 60 Кредит 51
- 17 700 руб. - перечислена арендная плата.

Обратите внимание, что если арендовано муниципальное помещение с участием комитета по управлению имуществом, то арендатор становится налоговым агентом по НДС (п. 3 ст. 161 НК РФ).

Поэтому с суммы арендной платы надо самостоятельно удержать НДС и перечислить его в бюджет.

Без чего арендатор не сможет обойтись при включении арендной платы в расходы? Правильно, без договора. Но мало его составить. Нужно, чтобы он отвечал требованиям законодательства. Если в договоре не определены существенные условия, он будет считаться незаключенным.

В свою очередь, финансисты полагают, что расходы по не заключенным в установленном порядке договорам не могут быть учтены при исчислении прибыли, как не соответствующие условиям, установленным п. 1 ст. 252 Налогового кодекса (Письмо Минфина России от 12 июля 2006 г. N 03-03-04/2/172, Письмо УФНС России по г. Москве от 22 августа 2006 г. N 20-12/74633).

Соответственно, налоговый инспектор не примет расходы на аренду, посчитав базу по налогу на прибыль заниженной. Отсюда штрафы, пени... Правильный договор - не единственное условие включения стоимости аренды в расходы. Не менее важно, как будут оформлены другие документы, связанные с оплатой. Прежде всего это счета и счета-фактуры, но в некоторых случаях понадобится и такой экзотический документ, как отчет арендодателя.

Пожалуй, самое главное в договоре - определить величину арендной платы. Если в нем (либо в дополнительных соглашениях к нему) не указана цена, инспектор может не позволить уменьшить налог на прибыль, поскольку при отсутствии согласованного сторонами в письменной форме условия о размере арендной платы договор аренды здания или сооружения считается незаключенным (ст. 654 ГК РФ).

Размер платы за аренду может быть установлен как в фиксированной сумме (которую можно изменять не чаще одного раза в год), так и в виде формулы или алгоритма ее расчета. В последнем случае арендодатель имеет возможность индексировать ваши платежи. Повышения арендной платы он может добиться и другим способом - установив ее в условных единицах. Тогда плата будет зависеть от курса иностранной валюты. Проследите также за тем, чтобы арендодатель дал полную характеристику объекта недвижимости.

Здесь имеет значение все: точный адрес, площадь помещений, их местоположение и техническое состояние. Такие подробности нужны для того, чтобы точно определить предмет договора. Если же этим пренебречь, объект аренды будет считаться не согласованным сторонами, а договор - незаключенным. Например, описание арендуемого объекта в договоре может выглядеть следующим образом: "Арендодатель передает, а Арендатор принимает во временное владение и пользование нежилое помещение в административном здании, находящемся по адресу: г. Москва, ул. Люблинская, д. 2, стр. 2. Помещение имеет площадь 54 квадратных метра и расположено на третьем этаже под N 3-4. Помещение передается для

использования под офис. Помещение обеспечено системой электроснабжения, отоплением и телефонными линиями, капитально отремонтировано и пригодно для использования по назначению".

Арендуя помещение, организация пользуется коммунальными услугами - электроэнергией, водой, отоплением и т.д. В зависимости от условий договора арендатор может их оплачивать по-разному: в составе арендной платы либо отдельно от нее. Рассмотрим эти варианты.

В первой ситуации стоимость коммунальных услуг является частью арендной платы. При этом арендатор получает счет-фактуру и акт об оказанных услугах, где указана стоимость аренды. Эту сумму можно включить в расходы, связанные с производством и реализацией (пп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Бывает и так, что арендная плата складывается из двух частей: постоянной и переменной. Постоянная - это плата за наем помещения, а переменная - стоимость фактически потребленных коммунальных услуг. Неискушенный арендодатель может выписать счет, в котором эти услуги будут выделены. В таком случае могут появиться сложности с налоговым учетом расходов.

Дело в том, что для их обоснования налоговики могут потребовать договор с энергоснабжающей организацией либо счет, выставленный от ее имени. Таких документов у арендатора, скорее всего, не окажется. Ведь покупателем услуг является его партнер, который сам оказывать коммунально-эксплуатационные услуги не может.

Обратите внимание: заключать с арендодателем договор на энергоснабжение нельзя. Это будет нарушением законодательства. Согласно ст. 539 Гражданского кодекса, участники такого договора - энергоснабжающая организация и абонент. Арендодатель является абонентом, поэтому он не может поставлять вам электроэнергию (Постановление Президиума ВАС РФ от 6 апреля 2000 г. N 7349/99).

Чтобы обезопасить себя, попросите арендодателя выписать документы (акт, счет, счет-фактуру), в которых будет значиться только общая сумма арендной платы.

Теперь вернемся к ситуации, когда вы платите за коммунальные услуги отдельно от арендной платы. Как мы уже выяснили, арендодатель не может их оказывать. Однако вы можете дать ему поручение расплачиваться с коммунальными службами за вас с условием последующей компенсации.

Для этого надо внести соответствующую запись в договор. Например, такую: "Сумма арендной платы составляет 118 000 руб., в том числе НДС. Коммунальные платежи, связанные с потреблением электроэнергии, воды, газа и теплоснабжения, Арендатор компенсирует отдельно на основании отчета Арендодателя. По поручению Арендатора все расчеты с коммунальными службами ведет Арендодатель".

Документальным подтверждением коммунальных расходов будет отчет арендодателя о потребленных услугах. Его можно оформить в произвольной форме. В нем надо указать, от каких служб, по каким расчетным документам и на какие суммы арендодатель оплатил коммунальные расходы. В конце необходимо вывести общую сумму расходов, которые должен компенсировать арендатор. К отчету нужно приложить копии первичных документов, выставленных коммунальными службами. Поскольку это расходы, связанные с арендой, их следует учесть в составе прочих расходов (пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Но арендатор может пойти и по другому пути. Для этого ему придется заключить прямые договоры на оказание услуг с коммунальными службами. Тогда он будет получать счета непосредственно от них и сможет без труда документально подтвердить понесенные расходы.

Таким образом, он будет рассчитываться за коммунальные услуги самостоятельно. В этом случае затраты нужно учесть в составе материальных расходов (ст. 254 НК РФ).

Чтобы принять к вычету "входной" НДС, необходимо получить от арендодателя счет-фактуру. Если сумма коммунальных расходов включена в арендную плату, то проблем не возникает - контрагент выдает документ на общую сумму.

Если же "коммуналку" вы платите отдельно, арендодатель действует лишь как посредник, приобретающий для вас товары. В этой ситуации арендодатель может поступить так.

Полученные от коммунальных служб счета-фактуры зарегистрировать в книге покупок только на стоимость услуг, потребленных им самим. На оставшуюся часть выставить вам счет-фактуру от своего имени, которую он не будет регистрировать в книге продаж. Вы же полученный от арендодателя счет-фактуру зафиксируете в своей книге покупок. В результате обе стороны примут к вычету только тот НДС, который относится к стоимости потребленных ими услуг. Для большей убедительности попросите у арендодателя копии счетов-фактур обслуживающих организаций.

Заметим, что для такого способа расчетов заключать отдельный посреднический договор не нужно. Ваше поручение арендодатель будет выполнять в рамках договора аренды.

Иногда арендатор хочет повысить комфортность арендуемого помещения: покрасить стены, уложить ковролин, снабдить помещение кондиционером. Все это улучшения арендованного имущества. Они могут быть классифицированы как ремонт или капитальные вложения.

Четкой границы между этими понятиями не существует. Однако попробуем определить, что такое капитальные вложения. Это инвестиции в основные средства: новое строительство, реконструкция, покупка машин, оборудования. Словом, все то, что увеличивает стоимость основных средств и повышает их функциональность. Все остальные работы можно считать ремонтом.

Затраты на ремонт арендованного объекта списывают в налоговом учете единовременно, а капитальные вложения учитывают как амортизируемое имущество.

В целях избежания неблагоприятных налоговых последствий надо уделять особое внимание оформлению первичных документов. Во многом от них зависит, как будут квалифицированы ваши расходы. В случае если в документах фигурируют такие слова, как "реконструкция", "снос стен или межэтажных перекрытий", "перепланировка помещений", такие расходы, скорее всего, будут признаны налоговым

инспектором капитальными вложениями. Если при этом изменений технико-экономических показателей объектов не произошло, можно посудиться с налоговиками, принимая во внимание наличие положительной арбитражной практики по данному вопросу (Постановление ФАС Уральского округа от 22 мая 2007 г. по делу N Ф09-3656/07-С2).

Улучшения могут быть отделимыми и неотделимыми. То имущество, которое является отделимым улучшением, арендатор может оставить у себя после истечения срока аренды. Неотделимые улучшения связаны с объектом аренды настолько прочно, что удалить их без ущерба для имущества арендодателя невозможно. К сожалению, вопрос о неотделимости улучшений решить так же сложно, как и провести границу между капвложениями и ремонтом. К каким улучшениям отнести, к примеру, оконный кондиционер?

С одной стороны, его можно демонтировать и перенести в другое помещение. С другой стороны, после его демонтажа окну придется придавать первоначальный вид.

Перед тем как вы соберетесь сделать неотделимые капитальные вложения, известите об этом арендодателя. Возможно, вы получите его согласие на возмещение ваших расходов. Если же проведете работы без его ведома, то не исключен вариант, что ваше основное средство придется передать безвозмездно по окончании срока аренды.

Обязательно регистрировать договор?

Чаще всего договор аренды составляют на срок более года. Арендаторам это выгодно, поскольку они достаточно много вкладывают в отделку помещения и оборудование. Арендодателю долгосрочный договор гарантирует, что помещение будет не простаивать, а приносить доход.

Если фирма заключила договор аренды недвижимости на срок более года, она обязательно должна его зарегистрировать в Едином государственном реестре прав. Такое требование содержит ст. 651 Гражданского кодекса. Кроме того, об этом сказано в Информационном письме Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 1 июня 2000 г. N 53.

Договор считают заключенным только с момента его государственной регистрации. Отсутствие таковой влечет недействительность договора.

В случае если договор аренды заключен менее чем на год и в нем содержится условие, что при отсутствии возражений сторон договор продлевается на неопределенный срок, его регистрировать не надо (п. 11 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 16 февраля 2001 г. N 59, Письмо УФНС России по г. Москве от 18 октября 2006 г. N 20-12/92230).

Есть еще один способ. Вместо одного долгосрочного может быть заключено с арендодателем несколько краткосрочных договоров (на срок менее года).

Пример. ООО "Корнет" хочет арендовать у ООО "Альянс" помещение под склад на 3 года. Чтобы не регистрировать договор аренды, фирмы решили заключить его 6 раз на срок по полгода.

Сама регистрация отнимает немало времени. Как правило, на это уходит как минимум месяц. Бывает, что фирма уже платит арендные платежи, так и не начав процесс регистрации. Это обстоятельство добавляет бухгалтерам трудностей. Возникает вопрос: можно ли в налоговом учете отразить затраты по незарегистрированному договору?

Большинство налоговиков считают, что нельзя, поскольку размер арендных платежей может быть установлен только договором, заключенным в соответствии с гражданским законодательством (Письмо Минфина России от 12 июля 2006 г. N 03-03-04/2/172).

А раз договор не имеет юридической силы ввиду отсутствия регистрации, то арендные платежи по нему не могут быть установлены документально. Ведь единственный документ, в котором определяют их размер, - это сам договор. Поэтому, по мнению налоговиков, не выполняется условие документального подтверждения расходов и, следовательно, на налог на прибыль такие затраты не влияют (п. 1 ст. 252 НК РФ).

На первый взгляд, это логично. Но инспекторы забывают о том, что гражданское и налоговое законодательство - не одно и то же. Первое из них регулирует правоотношения сторон, а второе устанавливает и отслеживает исключительно платежи в бюджет, в том числе и налог на прибыль.

Отсутствие регистрации договора аренды влечет его недействительность с точки зрения гражданского законодательства.

Налоговый же кодекс для принятия к учету расходов по договору аренды требует выполнения только двух условий (ст. 252 НК РФ).

Расходы должны быть:

- документально подтверждены;
- экономически целесообразны.

Как видно, требования о регистрации договора Кодекс не содержит.

Что касается экономической целесообразности, то проблем не возникает. Как правило, достаточно объяснить, зачем вам нужно арендуемое помещение.

Юридические услуги

Затраты по оказанию фирме юридических услуг отражают в бухгалтерском учете в составе расходов по обычным видам деятельности, в налоговом учете - в составе прочих расходов.

К таким услугам относят:

- консультирование по всем отраслям права;
- правовую работу по обеспечению хозяйственной деятельности;
- представительство в суде;
- правовую экспертизу учредительных и других документов;
- составление заявлений, договоров, исков, соглашений, контрактов, претензий и других юридических документов;
- подбор и систематизацию нормативных актов, составление справочников по юридическим вопросам;
- научно-исследовательскую работу в области права и т.д.

Чтобы включить такие затраты в состав прочих расходов, не забывайте про их "экономическую оправданность".

Эти затраты должны быть связаны с деятельностью вашей фирмы. Так, например, если руководитель фирмы отстаивает в суде свои личные интересы и привлекает для этого юристов, то эти расходы налогооблагаемую прибыль фирм не уменьшают.

Консультационные, информационные и посреднические услуги

Вопрос о включении информационных, консультационных или посреднических услуг, связанных с приобретением тех или иных ценностей (основных средств, материалов и т.д.), является неоднозначным.

Мы полагаем, что такие услуги следует включать в стоимость приобретаемых ценностей.

Инспекторы разделяют данную точку зрения (Письмо УФНС России по г. Москве от 3 ноября 2004 г. N 26-12/71414 со ссылкой на Письмо МНС России от 22 мая 2003 г. N 02-5-11/132).

При приобретении услуг, особенно консультационных, следует уделять большое внимание документам, которыми данные услуги оформлены.

Из документов (отчетов, обзоров и т.п.) должно четко следовать, какие услуги и в каком объеме были оказаны исполнителем. Кроме того, нужно быть готовым обосновать необходимость таких услуг для деятельности фирмы.

В противном случае высока вероятность того, что правомерность учета затрат на их приобретение придется отстаивать в судебном порядке. При этом суд может принять решение не в пользу фирмы (Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 27 декабря 2006 г. по делу N А19-6451/06-33-Ф02-6879/06-С1, от 22 февраля 2007 г. по делу N А19-1558/06-52-Ф02-427/07-С1, от 22 февраля 2007 г. по делу N А19-3714/06-40-5-Ф02-559/07-С1, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 24 января 2007 г. по делу N Ф04-5370/2006(30401-А27-26), Ф04-5370/2006(30402-А27-26)).

Аудиторские услуги

Затраты по оказанию фирме аудиторских услуг отражают в бухгалтерском учете в составе расходов по обычным видам деятельности, в налоговом учете - в составе прочих расходов.

Перечень аудиторских услуг приведен в ст. 1 Федерального закона от 7 августа 2001 г. N 119-ФЗ "Об аудиторской деятельности".

Такими услугами, в частности, являются:

- проверка бухгалтерской отчетности;
- постановка, восстановление и ведение бухучета, а также составление отчетности;
- консультирование по вопросам бухучета, налогообложения и управления фирмой;
- финансовый анализ деятельности фирмы;
- представительство в суде и налоговых инспекциях;
- автоматизация бухгалтерского учета;
- разработка инвестиционных проектов, бизнес-планов и т.д.

Пример. ООО "Пассив" заключило договор с аудиторской компанией.

Аудиторы должны подтвердить достоверность отчетности фирмы.

Вознаграждение по договору составляет 147 500 руб. (в том числе НДС - 22 500 руб.).

С этой же компанией был заключен еще один договор. Аудиторы должны автоматизировать бухгалтерский учет. Стоимость этой услуги - 265 500 руб. (в том числе НДС - 40 500 руб.).

Сумма расходов на аудиторские услуги составила:

147 500 руб. - 22 500 руб. + 265 500 руб. - 40 500 руб. = 350 000 руб.

Затраты на аудиторские услуги отражают так:

- в бухгалтерском учете - включают в состав расходов по обычным видам деятельности;
- в налоговом учете - включают в состав прочих расходов.

Услуги нотариуса

Вы можете заверить тот или иной хозяйственный договор у нотариуса. Если по договору фирма приобретает те или иные ценности (основные средства, нематериальные активы и т.д.), то в налоговом учете такие затраты учитывают в составе прочих расходов (пп. 16 п. 1 ст. 264 НК РФ), если они не связаны с

покупкой какого-либо имущества. В противном случае такие расходы следует включить в стоимость такого имущества.

Пример. ЗАО "Актив" приобрело здание. Его стоимость - 1 180 000 руб. (в том числе НДС - 180 000 руб.). Нотариус заверил договор купли-продажи здания. Стоимость услуг нотариуса составила 15 000 руб.

Затраты на нотариальные услуги следует включить в первоначальную стоимость здания.

При этом инспекторы полагают, что расходы на оплату услуг нотариусов уменьшают налогооблагаемую прибыль только в пределах установленных тарифов (Письмо Минфина России от 20 мая 2005 г. N 03-03-01-04/2/91). Их значения найти нетрудно. Размер государственной пошлины за обязательное нотариальное оформление установлен ст. 333.24 Налогового кодекса. Если же обязательная нотариальная форма по закону не требуется, вы можете по собственной инициативе заверить какой-либо документ или подпись. Для этого случая также установлены четкие расценки. Часть из них содержится в упомянутой статье Налогового кодекса, а с остальными можно ознакомиться в ст. 22.1 Основ законодательства о нотариате от 11 февраля 1993 г. N 4462-1.

Однако ни для кого не секрет, что большинство нотариусов берут плату выше государственных ставок. На каком основании они это делают и как оформляют?

На самом деле в стоимость работ нотариусы включают якобы оказанные юридические или технические услуги. Причем они имеют на это полное право. В ст. 23 Основ законодательства о нотариате, в частности, сказано: "Источником финансирования деятельности нотариуса... являются денежные средства, полученные им за... оказание услуг правового и технического характера".

Этим стоит воспользоваться и вам, их клиентам, чтобы отнести всю сумму "нотариальных" затрат в состав налоговых расходов. Статья 264 Налогового кодекса в состав прочих расходов разрешает включать затраты на юридические, информационные и консультационные услуги. Таким образом, сверхлимитные суммы можно признать расходами на юридическую консультацию, если в выдаваемой справке стоимость услуг будет разбита на две составляющие: плату за нотариальное заверение согласно установленным тарифам и плату за информационные услуги (либо за выполнение технической работы).

Главой 25 Налогового кодекса установлен единый принцип признания расходов: затраты должны быть документально подтверждены и экономически обоснованны.

Подтвердить нотариальные затраты документами не сложно. Здесь вам будет достаточно справки от нотариуса с указанием перечня оказанных услуг и их стоимости (Письмо Минфина России от 24 октября 2003 г. N 16-00-24/45). Справка не имеет унифицированной формы, и каждый нотариус разрабатывает ее самостоятельно. Однако проследите, чтобы она содержала все обязательные для первичных документов реквизиты, приведенные в Законе о бухучете, и стоимость услуг. Чтобы доказать факт оплаты в наличной форме, кассовый чек или бланк строгой отчетности не потребуется. Ведь нотариусы не подпадают под действие Закона о применении ККТ. Об этом сказано в упомянутом Письме Минфина, а также в Письме МНС России от 14 апреля 2004 г. N 33-0-11/285@.

Если обязательное нотариальное оформление не требуется

В ст. 264 Налогового кодекса нет условия о том, что нотариальное оформление должно носить обязательный характер. Иными словами, в затраты можно включить оплату услуг нотариуса, даже если организация заверяет документы добровольно. Необходимо лишь разъяснить экономическую обоснованность таких расходов. Например, если такое требование предъявляется партнерами по бизнесу или государственными службами.

Хорошо, если такое требование будет отражено в договоре с партнером, письме, направленном в ваш адрес, документах государственных служб.

Расходы на гарантийный ремонт

Многие фирмы дают гарантию на товары, которые они продают (например, бытовую технику). Если в ходе эксплуатации товар выходит из строя, то фирма обязуется бесплатно его отремонтировать. Затраты по такому ремонту в бухгалтерском учете записывают в составе расходов по обычным видам деятельности, в налоговом учете - в составе прочих расходов.

Единовременное списание крупных расходов по гарантийному ремонту может привести к резкому увеличению себестоимости и даже стать причиной убытка. Для равномерного включения таких расходов в затраты вы можете создать резерв на гарантийный ремонт и обслуживание. Создавать резерв или нет, ваша фирма решает сама.

Создайте резерв, если фирма тратит большие суммы на ремонт в конце года. Распределяя затраты постепенно, фирма сможет избежать увеличения себестоимости в том периоде, когда будет проведен ремонт.

Кроме того, резерв позволит фирме снизить авансовые платежи по налогу на прибыль. Ведь затраты на ремонт будут уменьшать налогооблагаемую базу уже с начала года (когда расходов на ремонт еще нет).

Если в течение года вы будете включать в расходы суммы, превышающие реальные затраты, разницу между ними и резервом нужно будет приплюсовать к доходам в конце года (ст. 267 НК РФ).

Если вы планируете ремонт в начале года или предполагаете, что расходы на него будут больше, чем резерв, создание резерва невыгодно с точки зрения налоговых последствий.

Решение о создании резервов и порядок резервирования средств должны быть предусмотрены в налоговой и бухгалтерской учетной политике.

Порядок создания такого резерва в бухгалтерском учете законодательством не установлен. Поэтому фирма вправе определить его самостоятельно.

Создавайте резерв в том порядке, который предусмотрен налоговым законодательством. В этом случае вам не придется вести дополнительные регистры налогового учета.

Сумму такого резерва в бухгалтерском учете отражают в составе расходов от обычных видов деятельности. В налоговом учете резерв отражают в составе прочих расходов. Но создавать резервы в налоговом учете могут только те фирмы, которые учитывают выручку при расчете налога на прибыль по методу начисления.

Расходы по гарантийному ремонту и обслуживанию, для оплаты которых создан резерв, списывают за счет резерва.

Исключительные права на дешевые программы для ЭВМ

В бухгалтерском учете любые исключительные права на программы для ЭВМ учитывают как нематериальные активы. В течение срока полезного использования программ на них начисляют амортизацию.

В налоговом учете это правило распространяется только на программы стоимостью от 10 000 руб. Если затраты по покупке прав на программы менее 10 000 руб., то их включают в состав прочих расходов.

Пример. ЗАО "Актив" купило исключительные права:

- на электронный справочник. Стоимость прав - 7375 руб.;
- на правовую систему. Стоимость прав - 88 500 руб.

В бухгалтерском учете расходы на покупку прав на программы для ЭВМ включают в состав нематериальных активов.

Стоимость нематериальных активов составит 95 875 руб. (7375 + 88 500).

В налоговом учете затраты на покупку электронного справочника в сумме 7375 руб. включают в состав прочих расходов. Затраты на покупку правовой системы в сумме 88 500 руб. учитывают как нематериальный актив.

Неисключительные права на нематериальные активы

Ваша фирма может получить неисключительные права на нематериальный актив (например, патент). За это вы должны будете перечислять правообладателю лицензионные платежи.

Платежи, перечисленные за несколько отчетных (налоговых) периодов, предварительно учитывают как расходы будущих периодов и включают в затраты постепенно (то есть в течение того срока, когда фирма может пользоваться нематериальным активом).

В бухгалтерском учете такие затраты учитывают в составе расходов по обычным видам деятельности, в налоговом учете - в составе прочих расходов.

Пример. ЗАО "Актив" приобрело неисключительные права на патент на 3 года (36 мес.). За патент фирма перечислила правообладателю лицензионный платеж в сумме 30 000 руб. (без НДС).

Лицензионный платеж включают в расходы равными долями в течение срока действия патента (36 мес.).

Сумма затрат, которую ежемесячно учитывают в составе расходов, составит:

30 000 руб. : 36 мес. = 833 руб.

Эту сумму отражают:

- в бухгалтерском учете - в составе расходов по обычным видам деятельности;
- в налоговом учете - в составе прочих расходов.

Налоги и сборы, начисленные к уплате в бюджет

В бухгалтерском учете налоги, которые платит фирма, могут включать:

- в состав расходов по обычным видам деятельности (например, земельный налог);
- в состав прочих расходов (например, налог на имущество).

В налоговом учете почти все налоги включают в состав прочих расходов. Источник уплаты налога, определенный законом, который его устанавливает (финансовый результат, собственные средства, затраты), значения не имеет.

Исключение из этого правила предусмотрено для платежей за сверхнормативный выброс загрязняющих веществ в окружающую среду и для налога на прибыль. Суммы этих налогов в состав прочих расходов не включают и при налогообложении не учитывают.

Пример. ЗАО "Актив" начислило налог на имущество в сумме 120 000 руб. Сумму налога отражают:

- в бухгалтерском учете - в составе прочих расходов;
- в налоговом учете - также в составе прочих расходов фирмы.

Подбор персонала

Затраты, связанные с набором сотрудников (в том числе оплату услуг кадровых агентств), отражают в налоговом учете в составе прочих расходов (пп. 8 п. 1 ст. 264 НК РФ). Однако ко всем налоговым расходам Кодекс предъявляет два требования: они должны быть экономически обоснованны и документально подтверждены. При этом определения экономической оправданности в Кодексе нет, в связи с чем толковать данный термин можно достаточно произвольно.

Инспекторы считают, что если кандидаты фирме не подошли, то затраты на их поиск нецелесообразны. Ведь деньги потрачены впустую. Значит, такие расходы налогооблагаемую прибыль фирмы не уменьшают.

Аналогичного мнения придерживаются и финансисты (Письмо Минфина России от 1 июня 2006 г. N 03-03-04/1/497).

Безусловно, эта позиция весьма спорная. Ведь целесообразность как раз и заключается в самом поиске сотрудников, без которых фирма нормально работать не может. Процесс же поиска, само собой, подразумевает определенное количество людей, по каким-либо причинам организации не подошедших.

Кстати, какое-то время назад налоговики и финансисты признали, что каждый конкретный расход не всегда должен приносить фирме прямые доходы (Письмо МНС России от 27 сентября 2004 г. N 02-5-11/162@, Письмо Минфина России от 27 октября 2005 г. N 03-03-04/4/69). Главное, чтобы он был связан с деятельностью, направленной на получение доходов. И хотя в этих Письмах речь идет о конкретных ситуациях, не имеющих отношения к поиску кадров, общую смысловую направленность документов можно использовать как аргумент в свою пользу.

Подкрепить позицию фирме помогут Определения Конституционного Суда РФ от 4 июня 2007 г. N 366-О-П и от 4 июня 2007 г. N 320-О-П, в которых подчеркивается, что налоговое законодательство не использует понятия экономической целесообразности и не регулирует порядок и условия ведения финансово-хозяйственной деятельности, а потому обоснованность расходов не может оцениваться с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата.

Некоторые фирмы не желают ввязываться в споры с проверяющими и предпочитают формально выполнять их требования. Для этого они оформляют на работу любого человека, а через некоторое время увольняют его как не прошедшего испытательный срок.

В случае если в договоре на поиск кадров предусмотрено, что агентство оказывает еще какие-нибудь сопутствующие услуги, например "консультационные услуги по подбору персонала", это будет являться дополнительным основанием для отражения в налоговом учете затрат по договору как консультационных расходов (пп. 15 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Заключая договор с агентством, будьте внимательны. Могут возникнуть сложности, если он предусматривает "бесплатный поиск" нового работника взамен того, который, к примеру, не прошел испытательный срок.

Такую формулировку проверяющие иногда расценивают как безвозмездное оказание услуг. Оно, как известно, является внереализационным доходом. Поэтому инспекция будет настаивать на том, чтобы фирма, получив нового кандидата "даром", заплатила налог с рыночной стоимости услуг по поиску этого работника.

Избежать этого можно, оформив договор, например, так: "В стоимость вознаграждения агентства также включена стоимость подбора аналитической информации по рынку труда, консультации по кадровому делопроизводству. Расходы на замену работника, не прошедшего испытательный срок, тоже включены в стоимость вознаграждения агентства".

Отметим, что ситуация с "кадровыми" расходами у фирм, которые перешли на "упрощенку", принципиально другая. Наши доводы и советы для таких фирм не пригодятся. Дело в том, что затраты на консультации и поиск работников не поименованы в закрытом перечне признаваемых расходов (ст. 346.16 НК РФ). Поэтому такие услуги фирма должна оплатить за счет чистой прибыли.

Расходы на рекламу

Перечень рекламных расходов содержится в п. 4 ст. 264 Налогового кодекса.

В бухгалтерском учете затраты на рекламу отражают в составе расходов по обычным видам деятельности в полном объеме. В налоговом учете такие затраты учитывают в составе прочих расходов.

Общий порядок

Некоторые виды затрат на рекламу учитывают в составе прочих расходов только в пределах норм. Затраты на рекламу, которые превышают норму, налогооблагаемую прибыль фирмы не уменьшают. Нормативы, в пределах которых такие затраты учитывают при налогообложении прибыли, приведены в таблице:

Виды рекламных расходов	Норма расходов
Реклама через средства массовой информации (объявления в печати, по радио, телевидению) и телекоммуникационные сети	Не нормируется
Световая и наружная реклама, включая изготовление рекламных стендов и щитов	Не нормируется

Затраты на участие в выставках, ярмарках и экспозициях	Не нормируются
Затраты на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов	Не нормируются
Затраты на изготовление рекламных брошюр и каталогов, в которых содержится информация о фирме, а также товарах (работах, услугах), которые она реализует, товарных знаках и знаках обслуживания	Не нормируются
Затраты на уценку товаров, потерявших свои качества при экспонировании	Не нормируются
Затраты на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей во время проведения массовых рекламных кампаний	Не более 1% выручки от реализации (без НДС)
Иные виды рекламы (например, затраты на разработку и распространение рекламных писем, открыток, этикеток, фирменных пакетов и т.п.)	Не более 1% выручки от реализации (без НДС)

Пример. За первое полугодие отчетного года расходы ЗАО "Актив" на телевизионную рекламу составили 191 750 руб. (в том числе НДС - 29 250 руб.). Кроме того, фирма купила призы для победителей рекламной кампании. На это потратили 324 500 руб. (в том числе НДС - 49 500 руб.).

Выручка "Актива" от продажи продукции за первое полугодие составила 3 540 000 руб. (в том числе НДС - 540 000 руб.).

В бухгалтерском учете затраты на рекламу в сумме 437 500 руб. (191 750 - 29 250 + 324 500 - 49 500) отражают в составе расходов по обычным видам деятельности. В налоговом учете затраты на телерекламу включают в состав прочих расходов полностью.

Затраты на покупку призов включают в состав прочих расходов в пределах 1% выручки. Эта сумма составит:

(3 540 000 руб. - 540 000 руб.) x 1% = 30 000 руб.

Оставшаяся сумма затрат на покупку призов в составе прочих расходов не учитывается и налогооблагаемую прибыль фирмы не уменьшает. Эта сумма составит:

324 500 руб. - 49 500 руб. - 30 000 руб. = 245 000 руб.

По итогам первого полугодия "Актив" может учесть при налогообложении прибыли затраты на рекламу в сумме:

191 750 руб. - 29 250 руб. + 30 000 руб. = 192 500 руб.

Особенности учета рекламных расходов

В Налоговом кодексе определения рекламы вы не найдете. Однако оно есть в Федеральном законе от 13 марта 2006 г. N 38-ФЗ "О рекламе". Согласно ст. 3 документа, реклама - это "...информация, распространенная любым способом, в любой форме и с использованием любых средств, адресованная неопределенному кругу лиц и направленная на привлечение внимания к объекту рекламирования, формирование или поддержание интереса к нему и его продвижение на рынке".

Что понимать под неопределенным кругом лиц, ни Налоговый кодекс, ни Закон "О рекламе" не поясняют. Зато это делает Федеральная антимонопольная служба (Письмо от 5 апреля 2007 г. N АЦ/4624), позиция которой раскрывалась в разосланном налоговым инспекциям Письме ФНС России от 25 апреля 2007 г. N ШТ-6-03/348@.

Федеральная антимонопольная служба под неопределенным кругом лиц понимает "...те лица, которые не могут быть заранее определены в качестве получателя рекламной информации и конкретной стороны правоотношения, возникающего по поводу реализации объекта рекламирования. Такой признак рекламной информации, как предназначенность ее для неопределенного круга лиц, означает отсутствие в рекламе указания на некое лицо или лица, для которых реклама создана и на восприятие которых направлена". Границу между рекламой и "нерекламой" нужно проводить именно исходя из этого определения. Тут многое зависит от назначения расходов и от того, как они оформлены.

Визитные карточки

Размышляя над определением термина "реклама", не всегда можно сказать, относятся те или иные затраты к рекламным или нет. В таких неоднозначных случаях нужно обращать внимание на сущность произведенных расходов и их оформление. Рассмотрим, к примеру, визитные карточки. Визитки часто заказывают для руководителей фирм, менеджеров, снабженцев и других специалистов. Являются ли расходы на изготовление визитных карточек рекламой? Сравним их с определением рекламы. С одной стороны, владелец карточки представляет фирму, поэтому визитка косвенно способствует поддержанию интереса к ней. Этот интерес вполне может вылиться в подписание контракта и увеличение объема продаж компании. Визитка также обычно содержит название фирмы. Но, с другой стороны, из нее нельзя узнать о ее продукции

и товарах, так как визитная карточка несет информацию о конкретном должностном лице (его имени, телефоне, электронной почте и т.д.).

Значит, цели у рекламы и у визитки разные. Более того, визитки предназначены для тех, с кем фирма хотела бы поддерживать контакты или сотрудничать. Следовательно, визитные карточки не проходят еще по одному критерию рекламы: "неопределенность" круга лиц. Вывод, что визитка - это не реклама, подтверждает и сложившаяся арбитражная практика (Постановления ФАС Уральского округа от 5 мая 2005 г. N Ф09-1830/05-С7, ФАС Северо-Западного округа от 5 августа 2002 г. по делу N А56-4649/02, ФАС Уральского округа от 26 января 2004 г. по делу N Ф09-4994/03-АК и др.).

Затраты на изготовление таких визиток можно включить в состав прочих расходов в полной сумме как "другие расходы, связанные с производством и реализацией" (пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ). Сделать это можно при условии, что визитные карточки были созданы для штатных сотрудников, которые по своим должностным обязанностям призваны поддерживать контакты с другими фирмами (Письма УМНС России по г. Москве от 15 октября 2003 г. N 26-12/57647, УФНС России по г. Москве от 26 октября 2007 г. N 20-12/102557).

Но возможен и другой вариант. Если визитки изготовили специально для участия фирмы в выставке, указали на них реквизиты и профиль предприятия, а в ходе выставки раздавали всем желающим, то расходы по ним можно считать рекламными (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 2 октября 2000 г. по делу N А56-7944/00).

Рекламные основные средства

Баннеры, вывески, световые буквы, перетяжки и иные объекты наружной рекламы могут быть очень дорогостоящими. Кроме того, данные средства предназначены для использования в течение длительного срока. Таким образом, выполняются все условия п. 1 ст. 256 Налогового кодекса. А это означает, что объекты наружной рекламы, на изготовление которых потрачено более 20 000 руб., вполне могут быть отнесены к основным средствам.

Разберемся, к какой амортизационной группе относить рекламные объекты. Согласно Постановлению Правительства РФ от 1 января 2002 г. N 1, если рекламная конструкция электрифицирована, то ее необходимо отнести к пятой амортизационной группе, то есть служить данное имущество должно от семи до десяти лет. Вывески же и баннеры, не снабженные электричеством, в Классификации отсутствуют. Следовательно, фирма вправе сама устанавливать для таких объектов срок полезного использования в соответствии с техническими условиями и рекомендациями организаций-изготовителей (п. 5 ст. 258 НК РФ).

Относятся ли затраты на изготовление и монтаж наружной рекламы к ненормируемым рекламным расходам, или же данные объекты следует учитывать в составе амортизируемого имущества? Минфин России в Письме от 13 ноября 2007 г. N 03-03-06/2/213 разъяснил, что один вариант не противоречит другому. Если имущество признано амортизируемым, к расходам на рекламу надо относить амортизационные отчисления. Если же рекламный объект не соответствует требованиям, предъявляемым к основным средствам, то сумма денежных средств, затраченная на его изготовление и установку, сразу включается в состав расходов. Причем ограничений по списанию затрат в размере, не превышающем 1 процента от выручки, в данном случае не будет, так как расходы на наружную рекламу не являются нормируемыми.

Реклама в прессе

Одним из наиболее популярных способов распространения рекламы являются публикации объявлений или статей в прессе. Здесь необходимо иметь в виду следующее.

Если информация о компании размещается в "нерекламных" журналах или газетах, то она обязательно должна сопровождаться специальными пометками (например, "Реклама", "На правах рекламы"). Таково требование ст. 16 Закона "О рекламе". А, как считает Минфин, при несоблюдении указанной нормы признать расходы рекламными и списать их в уменьшение налогооблагаемой прибыли будет нельзя. Данного мнения финансовое ведомство придерживается на протяжении нескольких лет (Письма Минфина России от 31 января 2006 г. N 03-03-04/1/66, от 27 июня 2007 г. N 03-03-06/1/418). Однако эта позиция не бесспорна.

Так, судьи не раз подчеркивали, что признать рекламными публикации можно даже при отсутствии особых пометок. Главное при этом, чтобы информация отвечала основным критериям рекламы. То есть предназначалась для неопределенного круга лиц и была призвана формировать или поддерживать интерес к рекламируемой организации, ее товарам, идеям и начинаниям (Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 2 мая 2006 г. N А33-25404/05-Ф02-1873/06-С1, ФАС Северо-Западного округа от 8 декабря 2006 г. N А42-6439/2005, ФАС Уральского округа от 19 января 2007 г. N Ф09-4979/06-С3).

Одновременно в Письме от 11 января 2006 г. N 03-03-04/2/2 Минфин России отметил, что интервью клиентов организации, в которых рассказывается об оказываемых ею услугах, их качестве и ее деловой репутации, признаются рекламой. А соответственно, расходы на публикацию в прессе таких интервью можно учесть при налогообложении прибыли.

Интернет-реклама

Еще один популярный способ рекламы - размещение информации в сети Интернет. Рассмотрим основные вопросы, которые могут возникнуть при учете затрат на "раскрутку" фирмы во Всемирной паутине.

Прежде всего разберемся, относятся ли данные расходы к рекламным. Разъяснения по этому поводу содержатся в Письме Минфина России от 6 декабря 2006 г. N 03-03-04/2/254. В нем финансовое ведомство напомнило, что, согласно Закону "О рекламе", в понятие телекоммуникационных сетей входит и размещение рекламы в Интернете. А значит, затраты на рекламные мероприятия во Всемирной паутине относятся к рекламным. Поэтому данные издержки учитываются при исчислении налога на прибыль в полном объеме (Письмо Минфина России от 29 января 2007 г. N 03-03-06/1/41).

Рассмотрим несколько вариантов размещения рекламы в Интернете. Во-первых, это создание баннеров, флайерсов, лифлетов, через которые посетители чужого web-сайта попадают на сайт компании. Расходы по их размещению можно включить в налоговую себестоимость полностью.

Для документального подтверждения данных затрат потребуется договор с владельцем сайта и акт сдачи-приемки оказанных им услуг. В акте отражают внешний вид подобной рекламы, период ее размещения и стоимость.

Следующая статья затрат связана с регистрацией доменного имени, созданием, поддержанием и обновлением собственного сайта организации в Интернете.

Учет расходов на создание web-странички будет зависеть от того, имеет ли фирма исключительные права на нее.

Если да, то сайт нужно отражать и в бухгалтерском, и в налоговом учете в составе нематериальных активов. В первоначальную стоимость сайта войдут расходы на его приобретение, создание, в том числе затраты на регистрацию домена (Письмо Минфина России от 17 июля 2003 г. N 04-02-05/2/37).

Как в налоговом, так и в бухгалтерском учете списывать такие издержки нужно, начисляя амортизацию.

Если исключительных прав у организации нет, то затраты на создание сайта отражают в бухгалтерском учете как расходы по обычным видам деятельности (Письмо Минфина России от 22 октября 2004 г. N 07-05-14/280).

А в налоговом учете эти издержки учитывают как затраты на рекламу (Письмо Минфина России от 12 марта 2006 г. N 03-03-04/2/54).

И в первом и во втором случае затраты на перерегистрацию доменного имени, а также на услуги по техобслуживанию сайта на основании пп. 49 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса относят к прочим.

Если же информация размещается на web-страничке в рекламных целях, то расходы по ее поддержанию могут быть учтены в качестве рекламных (Письмо УФНС России по г. Москве от 17 января 2007 г. N 20-12/004121).

Прочими расходами будут и затраты по оплате услуг хостинга (Письмо Минфина России от 28 декабря 2005 г. N 03-11-04/2/163).

Услуги мерчандайзинга: приоритетная выкладка товара

Затраты на продвижение продукции на рынке сбыта Минфин трактует как рекламные расходы и предписывает налогоплательщикам соблюдать норматив их списания (Письмо от 30 января 2008 г. N 03-03-06/1/57)

Мерчандайзинг - направление маркетинга, цель которого - обеспечение продвижения товаров в розничной торговле, повышение их привлекательности и доступности для потребителя. То есть, проще говоря, это наука о том, как "заставить" покупателя приобретать больше товара, там самым увеличивая прибыль производителя (поставщика) и розничных продавцов.

К услугам мерчандайзинга можно, например, отнести приоритетную выкладку продукции на торговых площадях, на видном, удобном месте, размещение полного ассортимента продукции, поддержание необходимого запаса продукта в зале и т.д. Заказчик таких услуг - производитель или поставщик продукции. Исполнитель - розничная торговая фирма, через которую происходит реализация товара.

Несмотря на то что экономическая обоснованность подобных услуг не оставляет никаких сомнений, еще недавно финансовые специалисты не признавали их в налоговом учете (Письмо Минфина России от 17 октября 2006 г. N 03-03-02/247). Их аргументом был тот факт, что размещение продукции производится уже после того, как право собственности на нее перешло к розничному магазину. То есть фактически расходы должен нести продавец, а не производитель (поставщик).

Обратите внимание: подобное обоснование не касается комиссионной торговли. Так как в этом случае право собственности не переходит к комиссионеру.

Однако позже сотрудники финансового ведомства несколько изменили свою точку зрения (Письмо Минфина России от 22 мая 2007 г. N 03-03-06/1/286).

Теперь Минфин признает, что услуги мерчандайзинга, в том числе и выкладка товара, способствуют реализации и получению дохода. То есть являются экономически обоснованными.

Списывать такие расходы финансовые специалисты предлагают как рекламные (п. 4 ст. 264 НК РФ). Соответственно их нужно и нормировать. То есть общая сумма затрат на услуги мерчандайзинга может составлять не более 1 процента от выручки без учета налога на добавленную стоимость.

В налоговом законодательстве нет понятия рекламы. Поэтому, чтобы понять, относятся ли услуги по размещению продукции в определенном месте магазина к рекламным, нужно обратиться к другим отраслям законодательства (ст. 11 НК РФ).

Согласно п. 1 ст. 3 Федерального закона от 13 марта 2006 г. N 38-ФЗ, "...реклама - информация, распространенная любым способом, в любой форме и с использованием любых средств, адресованная

неопределенному кругу лиц и направленная на привлечение внимания к объекту рекламирования, формирование или поддержание интереса к нему и его продвижение на рынке".

Услуги по выкладке товара в принципе соответствуют такому определению. Однако обратимся к пп. 7, 8 п. 2 ст. 2 того же Закона. В них сказано, что рекламой не является информация о товаре, его изготовителе, об импортере или экспортере, размещенная на товаре либо его упаковке. Также к рекламе не относятся и любые элементы оформления товара, которые помещены на товаре или его упаковке, не относящиеся к другой продукции.

Услуга по выкладке товара не доносит до конечного потребителя никакую другую информацию, кроме перечисленной выше. Поэтому затраты на оплату подобного действия нельзя отнести к рекламным расходам. По нашему мнению, в этом случае такие траты можно учитывать в полном объеме как другие расходы, связанные с реализацией (пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Но, с учетом комментируемых разъяснений Минфина, скорее всего, налоговиков такая позиция не устроит. А значит, свою точку зрения придется отстаивать. Судебная практика по данному вопросу пока отсутствует.

В этом случае не нужно забывать, что перечень прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в гл. 25 Налогового кодекса РФ является открытым. Поэтому при возникновении спора, доказывая обоснованность понесенных организацией затрат, не лишним будет обратить внимание налоговых органов именно на этот факт.

В Письме Минфина России от 30 января 2008 г. N 03-03-06/1/57 специалисты главного финансового ведомства настаивают на надлежащем документальном подтверждении расходов на мерчандайзинг (в том числе и услуг по выкладке товаров).

При этом основным документом должен являться договор. Одним из вариантов, которые предлагает Минфин, является заключение договора на оказание услуг (ст. 779 ГК РФ). Другой вариант - наличие в договоре поставки оговорки об оказании покупателем услуг по мерчандайзингу.

Подтверждением фактического выполнения услуги обычно служит акт выполненных работ (оказанных услуг).

Но и тут производителя (поставщика) ждет подвох.

Финансовое ведомство считает, что подобного документа может быть недостаточно (Письмо Минфина России от 5 апреля 2005 г. N 03-03-01-04/1/170). Ведь его наличие не подтверждает, например:

- присутствия товаров заказчика в согласованном ассортименте;
- доли выкладки в общем объеме выкладки;
- текущего минимального запаса товаров в каждом магазине сети.

Таким образом, документальное подтверждение затрат может оказаться не менее сложной задачей, чем их экономическое обоснование.

Однако, если налогоплательщик справится с этой задачей, он может уменьшить налогооблагаемую прибыль на подобные расходы. Какие записи при этом нужно будет сделать в бухгалтерском учете, покажем на примере.

Пример. ООО "Пассив" оказало ЗАО "Актив" услуги по приоритетному размещению проданного ООО "Бета" товара на полках магазина.

Стоимость услуг составила 35 400 руб. (в том числе НДС - 5400 руб.).

Бухгалтер "Актива" сделал в учете такие проводки:

Дебет 44 Кредит 76

- 30 000 руб.(35 400 - 5400) - отражена стоимость услуг по приоритетной выкладке продукции;

Дебет 19 Кредит 76

- 5400 руб. - отражена сумма НДС со стоимости данных услуг;

Дебет 68 Кредит 19

- 5400 руб. - предъявлен к вычету НДС по услугам мерчандайзинга;

Дебет Кредит 51- 35

- 400 руб. - перечислено вознаграждение за приоритетную выкладку продукции.

Как лучше всего провести рекламные расходы

В некоторых случаях "первичку" можно оформить так, чтобы на бумаге никаких рекламных расходов не было видно.

В самом деле, часто типографии не против того, чтобы в накладных слова "рекламные листовки" заменить на "бланки счетов-фактур" или что-то похожее.

При изготовлении пакетов с логотипом фирмы в договоре можно указать приобретение упаковки для продукции.

Вариантов масса.

Но в некоторых случаях представлять рекламные расходы какими-либо затратами иного характера невыгодно.

Такая ситуация, например, с бесплатной раздачей сувениров.

Пример. ООО "Пассив" заказало изготовление шариковых ручек с логотипом и телефоном фирмы на сумму 7080 руб. (в том числе НДС - 1080 руб.). Эти ручки были бесплатно розданы потенциальным покупателям в рамках рекламной акции. Но в учете их можно провести двумя способами.

Вариант 1.

Можно назвать эти расходы тем, чем они и были на самом деле, - рекламой. Тогда на них можно будет уменьшить налогооблагаемую прибыль (п. 4 ст. 264 НК РФ). НДС, входящий в стоимость ручек, можно будет принять к вычету.

Вариант 2.

Можно поступить иначе - оформить акт на списание авторучек, как будто фирма подарила их своим сотрудникам в качестве сувениров.

Такое списание не будет являться рекламным расходом. Но на стоимость подарков "Пассив" не может уменьшить налогооблагаемую прибыль.

Принять к вычету НДС по этим расходам тоже не получится.

Расходы по госрегистрации прав на недвижимость

Право собственности на некоторые объекты основных средств (недвижимость, земля и др.) подлежит государственной регистрации.

В бухгалтерском учете расходы по государственной регистрации недвижимого имущества включают в его первоначальную стоимость. В налоговом учете такие расходы учитывают как прочие (Письмо Минфина России от 16 февраля 2006 г. N 03-03-04/1/116, Письмо УМНС России по г. Москве от 20 сентября 2004 г. N 26-12/61294).

Пример. ЗАО "Актив" приобрело участок земли. Стоимость земли - 3 600 000 руб. (без НДС).

Расходы на регистрацию прав собственности на землю составили 12 000 руб.

Затраты на госрегистрацию земельного участка отражают так:

- в бухгалтерском учете - включают в его первоначальную стоимость;
- в налоговом учете - включают в состав прочих расходов.

Компенсация за использование личного автомобиля (мотоцикла)

Бывает, что для служебных разъездов работник использует свой личный автомобиль (мотоцикл).

В этом случае фирма-работодатель может выплачивать ему соответствующую компенсацию.

Сумму компенсации определяет работодатель по договоренности с работником.

Как правило, размер компенсации зависит от интенсивности использования автомобиля (мотоцикла), который эксплуатируется в служебных целях.

Компенсацию назначают с учетом того, что работник должен оплатить свои расходы, связанные с покупкой бензина, текущим ремонтом автомобиля (мотоцикла) и т.д. Поэтому, если сотрудник получает компенсацию, никакие дополнительные деньги, связанные с оплатой расходов по эксплуатации автотранспорта, ему не полагаются (Письмо УФНС России по г. Москве от 22 февраля 2007 г. N 20-12/016776).

Компенсацию не выплачивают работнику за те дни, которые он находился в отпуске или болел, так как в это время он не мог использовать собственный автомобиль в служебных целях.

В бухгалтерском учете суммы компенсации полностью включают в состав расходов по обычным видам деятельности. В налоговом учете такие затраты включают в состав прочих расходов только в пределах установленных норм.

Компенсация уменьшает налогооблагаемую прибыль только после ее фактической выплаты работнику (п. 7 ст. 272 НК РФ). Метод определения выручки, по которому работает ваша фирма, значения не имеет.

Компенсацию, причитающуюся работнику за истекающий месяц, лучше выдавать в его последних числах. Тогда она будет учтена при налогообложении в этом же месяце, а не в следующем.

Оформление компенсации

Для получения компенсации работник должен представить в бухгалтерию нотариально заверенную копию технического паспорта автомобиля (мотоцикла).

Если работник управляет автотранспортом по доверенности, он должен представить копию доверенности. Компенсацию выплачивают ежемесячно на основании приказа руководителя организации. В приказе указывают фамилию, имя и отчество лица, получающего компенсацию, и ее сумму.

Приказ о выплате компенсации может выглядеть так:

ЗАО "Актив"

Приказ

от 15 сентября 2008 г. N 15/КА

Назначить Иванову Анатолию Николаевичу ежемесячную компенсацию за использование личного автомобиля в служебных целях в размере 1500 руб. с 1 октября 2008 г.

Директор ЗАО "Актив" Стаков /Стаков В.Д./

Обратите внимание, налоговики настаивают на том, что для получения компенсации работники, использующие личный транспорт для служебных поездок, должны вести учет служебных поездок в путевых листах.

Нормирование компенсации

По правилам налогового учета компенсацию включают в состав прочих расходов только в пределах норм, установленных Постановлением Правительства РФ от 8 февраля 2002 г. N 92.

Для легковых автомобилей с объемом двигателя до 2000 куб. см компенсацию учитывают для целей налогообложения прибыли в сумме 1200 руб., а более 2000 куб. см - 1500 руб. в месяц. При этом неважно, какой автомобиль используется: отечественный или иностранный.

Размер компенсации работнику за использование личного мотоцикла для служебных поездок составляет 600 руб. в месяц.

Превышение суммы компенсации над установленными нормами в состав прочих расходов не включается и налогооблагаемую прибыль фирмы не уменьшает.

Пример. В феврале менеджеру торговой организации "ЗАО "Актив" Петрову назначена ежемесячная компенсация за использование личного автомобиля "Ниссан-Альмера" в служебных целях.

Сумма компенсации - 1800 руб. Объем двигателя автомобиля - 1600 куб. см (1,6 л).

В бухгалтерском учете сумму компенсации (1800 руб.) отражают в составе расходов по обычным видам деятельности. В налоговом учете сумму компенсации отражают в составе прочих расходов только в пределах норм (1200 руб.).

Превышение суммы компенсации над законодательно установленной нормой в размере 600 руб. (1800 - 1200) в составе прочих расходов не учитывают. Эта сумма налогооблагаемую прибыль "Актива" не уменьшает.

Способы учета компенсации

Работник ООО "Пассив" использует автомобиль "Nissan Primera" (объем двигателя - 2200 куб. см) для служебных поездок. Средние ежемесячные расходы на содержание автомобиля составляют 6400 руб.:

- 3500 руб. - оплата ГСМ;
- 2000 руб. - оплата ремонта;
- 900 руб. - износ автомобиля.

Рассмотрим три способа решения: выплата компенсации за использование автомобиля, договор аренды, договор безвозмездного пользования.

Сперва поговорим о компенсации. Компенсацию назначает руководитель, а ее размер устанавливают по согласованию с работником с учетом того, что ему должны быть компенсированы все расходы, связанные с эксплуатацией автомобиля (покупка бензина, текущий ремонт, износ транспортного средства). Если сумма, потраченная на ремонт автомобиля, значительна, фирма может увеличить размер компенсации.

Пример. Всю сумму расходов по эксплуатации автомобиля ООО "Пассив" ежемесячно выплачивает работнику в виде компенсации. Сумма компенсации - 6400 руб. (в том числе в пределах нормы - 1500 руб., сверх нормы - 4900 руб.).

Ежемесячно фирма может уменьшить налогооблагаемую прибыль на 1500 руб.

Таким образом, экономия на налоге на прибыль составит 360 руб. (1500 руб. x 24%).

Каждый месяц "Пассив" должен со сверхнормативной части компенсации:

- начислить взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний - 19,6 руб. (4900 руб. x 0,4%);
- удержать налог на доходы физических лиц - 637 руб. (4900 руб. x 13%).

Работник получит на руки 5763 руб. (6400 - 637), фактически потратив при этом на содержание автомобиля 5500 руб. (3500 + 2000).

Общая сумма платежей фирмы - 6059,6 руб. (5763 + 637 + 19,6 - 360).

Достоинства способа:

1) достаточно легко оформить выплату компенсации и изменить ее размер;

2) компенсацию в пределах норм не облагают никакими налогами.

Недостатки способа:

1) официальные нормы компенсации не покрывают всех расходов, а суммы, выплаченные сверх нормы, налогооблагаемую прибыль не уменьшают;

2) со сверхнормативной суммы компенсации нужно:

- начислить взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний;

- удержать НДФЛ.

Оформить использование автомобиля сотрудника в интересах фирмы можно с помощью договора аренды. В договоре указывают сумму арендной платы и другие существенные условия (например, кто будет оплачивать ремонт транспортного средства и расходы на ГСМ). Если эти расходы несет фирма-арендатор, то она может их списать в уменьшение налогооблагаемой прибыли (пп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Гражданский кодекс предусматривает две формы такого договора: "аренда транспортного средства" и "аренда транспортного средства с экипажем". Как в первом, так и во втором случае фирма:

- имеет право уменьшить налогооблагаемую прибыль на сумму арендных платежей;

- должна удержать с арендной платы налог на доходы физических лиц.

Кроме того, в случае заключения договора аренды с экипажем инспекторы могут обязать фирму с суммы, выплачиваемой работнику, дополнительно заплатить ЕСН, взносы на обязательное пенсионное страхование и взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний. Из-за этого такой вариант договора становится невыгодным.

Но в случае, если в договоре аренды не указать, что автомобилем будет управлять сам сотрудник-арендодатель, такой проблемы не возникнет. При условии, что подписывать путевые листы и составлять авансовые отчеты будет другой работник, имеющий водительские права.

Другой вариант - разделить в договоре арендные платежи и плату за услуги по управлению автомобилем. При этом стоимость услуг вождения можно оценить в символическую сумму, например 200 руб. в месяц.

Пример. ООО "Пассив" заключило с работником договор аренды автомобиля без экипажа.

Ежемесячная арендная плата по договору - 900 руб. Расходы на ГСМ (3500 руб.) и ремонт (2000 руб.) оплачивает фирма-арендатор.

Ежемесячно фирма может уменьшить налогооблагаемую прибыль на 6400 руб. (3500 + 2000 + 900). Экономия на налоге на прибыль - 1536 руб. (6400 руб. x 24%).

Сумма налога на доходы физических лиц, удержанного с арендной платы, составит 117 руб. (900 руб. x 13%).

Таким образом, сотрудник получит на руки 783 руб. (900 - 117), ничего не потратив при этом на содержание автомобиля.

Общая сумма платежей фирмы - 4864 руб. (3500 + 2000 + 783 + 117 - 1536).

Достоинства способа:

1) ЕСН, взносы на обязательное пенсионное страхование и взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний не начисляются;

2) расходы на ГСМ и ремонт уменьшают налогооблагаемую прибыль в полном объеме.

Недостаток способа: всю сумму арендной платы облагают налогом на доходы физических лиц.

Теперь о договоре безвозмездного пользования. Этот договор схож с договором аренды, но по нему работник не получает никакой платы. При этом расходы на ГСМ и ремонт автомобиля несет фирма. Эти расходы она может списать в уменьшение налогооблагаемой прибыли (пп. 5 п. 1 ст. 254 и п. 2 ст. 260 НК РФ).

Такой договор выгоден в том случае, когда никаких выплат, компенсирующих износ (использование) автомобиля, работник не требует (например, работник, использующий свой автомобиль в интересах фирмы, одновременно является ее учредителем).

В противном случае сумму, компенсирующую работнику использование его автомобиля, можно будет выплатить в качестве материальной помощи.

Однако у этого договора есть еще один серьезный недостаток: фирма использует автомобиль безвозмездно, а стоимость безвозмездно полученной услуги включается в доход фирмы исходя из рыночных цен.

Пример. ООО "Пассив" заключило со своим работником договор на безвозмездное пользование его автомобилем. Расходы на ГСМ (3500 руб.) и ремонт (2000 руб.) оплачивает фирма.

Кроме того, в качестве компенсации за износ автомобиля работник ежемесячно получает материальную помощь в сумме 900 руб. (фирма выплачивает ее за счет чистой прибыли). Предположим, что ее сумма с начала года превысила 4000 руб. и поэтому облагается налогом на доходы физических лиц.

Ежемесячно фирма уменьшает налогооблагаемую прибыль на 5500 руб. (3500 + 2000). Экономия на налоге на прибыль составляет 1320 руб. (5500 руб. x 24%).

Налог на доходы физических лиц, удержанный с материальной помощи, - 117 руб. (900 руб. x 13%).

Таким образом, сотрудник получит на руки 783 руб. (900 - 117), ничего не потратив при этом на содержание автомобиля.

Общая сумма платежей фирмы - 5080 руб. (3500 + 2000 + 783 + 117 - 1320).

Достоинства способа:

1) ненужно начислять ЕСН, взносы на обязательное пенсионное страхование и взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний;

2) расходы на ГСМ и ремонт автомобиля уменьшают налогооблагаемую прибыль в полном объеме.

Недостатки способа:

1) трудности, связанные с выплатой работнику денег в качестве компенсации за износ автомобиля;

2) стоимость безвозмездной услуги увеличивает доходы фирмы исходя из рыночных цен.

Самый выгодный способ, как для фирмы, так и для работника, - договор аренды. Все расходы, связанные с арендованным автомобилем, фирма может списать в уменьшение налогооблагаемой прибыли. Никаких "зарплатных" налогов с арендной платы фирма не платит.

Единственное, что необходимо заплатить, - это налог на доходы физических лиц, который нужно будет удержать из дохода работника. Работник же получает зафиксированную в договоре плату за то, что его автомобиль эксплуатирует фирма.

Если же никаких выплат, компенсирующих использование автомобиля, работнику не требуется, арендную плату можно установить на минимальном уровне, тем самым минимизировав НДФЛ. Это позволит избежать всех недостатков договора безвозмездного пользования.

Подведем итоги всего вышесказанного в таблице.

<table>
<tr><th>Суть вопроса</th><th>Позиция налоговых органов и Минфина</th><th>Реквизиты разъясняющего документа</th></tr>
<tr><td colspan="3">Компенсация за использование личного автомобиля</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Какие расходы уменьшают налогооблагаемую прибыль?</td><td>Компенсация за использование личного автомобиля уменьшает в пределах норм, установленных Постановлением Правительства РФ от 8 февраля 2002 г. N 92</td><td rowspan="2">Письма Минфина России от 16 ноября 2006 г. N 03-03-02/275, УФНС России по г. Москве от 20 сентября 2005 г. N 20-12/66690</td></tr>
<tr><td>Расходы, связанные с покупкой ГСМ, топлива, ремонтом и др., не уменьшают базу при расчете налога на прибыль <*></td></tr>
<tr><td>Облагается ли данная компенсация:
- НДФЛ?</td><td>Не облагают в пределах норм на основании п. 3 ст. 217.
С компенсации сверх норм начисляют НДФЛ</td><td rowspan="3">Письма Минфина России от 29 декабря 2006 г. N 03-05-02-04/192, УМНС России по г. Москве от 30 марта 2004 г. N 28-11/4115</td></tr>
<tr><td>- ЕСН и пенсионными взносами?</td><td>Не облагается в пределах нормы на основании пп. 2 п. 1 ст. 238 НК РФ.
Не облагается сверх норм на основании п. 3 ст. 236 НК РФ, п. 2 ст. 10 Федерального закона от 15 декабря 2001 г. N 167-ФЗ</td></tr>
<tr><td>- взносами на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний?</td><td>Не облагается на основании п. 10 Перечня, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 7 июля 1999 г. N 765</td></tr>
</table>

Договор аренды транспортного средства с экипажем		
Какие расходы уменьшают налогооблагаемую прибыль?	Арендная плата уменьшает (пп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ). Затраты на покупку ГСМ, рассчитанные исходя из фактического пробега автомобиля, выплаты за услуги по управлению и техэксплуатации транспорта, а также другие расходы, связанные с его использованием (если иное не предусмотрено договором), уменьшают (п. 1 ст. 252, пп. 10, 11, 49 п. 1 ст. 264 НК РФ)	Письмо Минфина России от 10 февраля 2004 г. N 04-04-06/21
Облагаются ли выплаты работнику по данному договору: - ЕСН и пенсионными взносами?	На суммы арендной платы ЕСН не начисляют. На суммы вознаграждения за оказание услуг, связанных с управлением автотранспортом, ЕСН начисляют в обычном порядке (п. 1 ст. 236 НК РФ, п. 2 ст. 10 Федерального закона от 15 декабря 2001 г. N 167-ФЗ)	Письмо Минфина России от 14 июля 2008 г. N 03-04-06-02/73
- НДФЛ?	Суммы арендной платы и вознаграждения экипажа облагаются (пп. 4 п. 1 ст. 208 НК РФ)	Письмо Минфина России от 10 февраля 2004 г. N 04-04-06/21
- взносами на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний?	Не облагаются на основании п. 22 Перечня, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 7 июля 1999 г. N 765	
Договор аренды транспортного средства без экипажа		
Какие расходы уменьшают налогооблагаемую прибыль?	Арендная плата уменьшает (пп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ). Затраты на покупку топлива (ГСМ) исходя из фактического пробега автомобиля, приобретение запчастей, техническое обслуживание, текущий ремонт уменьшают (п. 1 ст. 252, пп. 2 п. 1 ст. 254 НК РФ)	Письма Минфина России от 28 декабря 2005 г. N 03-03-04/1/463, от 29 ноября 2006 г. N 03-03-04/1/806, от 13 февраля 2007 г. N 03-03-06/1/81, УФНС России по г. Москве от 19 мая 2006 г. N 28-11/43420
Облагаются ли выплаты работнику по данному договору: - ЕСН и пенсионными взносами?	Не облагаются (абз. 3 п. 1 ст. 236 НК РФ, п. 2 ст. 10 Федерального закона от 15 декабря 2001 г. N 167-ФЗ)	Письмо Минфина России от 2 октября 2006 г. N 03-05-01-04/277

- НДФЛ?	Сумму арендной платы облагают налогом на доходы (пп. 4 п. 1 ст. 208 НК РФ)	Письма Минфина России от 10 февраля 2004 г. N 04-04-06/21, от 2 октября 2006 г. N 03-05-01-04/277
- взносами на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний?	Не облагаются на основании п. 22 Перечня, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 7 июля 1999 г. N 765	

<*> Позицию контролирующих ведомств можно оспорить.

Компенсации за использование другого имущества

Такие компенсации должны выплачивать предприятия, в которых работник по согласованию с руководством использует собственные вещи: компьютер, сотовый телефон и др. Об этом сказано в ст. 188 Трудового кодекса.

За нарушение трудового законодательства руководителя и главбуха могут оштрафовать на 1000 руб., а саму фирму - на 50 000 руб. (ст. 5.27 КоАП РФ).

Такие компенсации (в отличие от компенсации за использование личного автомобиля) не нормируют. Так что в этой ситуации не платить налоги можно со всей суммы компенсации.

Делать это позволяют ст. ст. 217 и 238 Налогового кодекса, в которых написано, что компенсационные выплаты не облагают единым социальным налогом и налогом на доходы физических лиц в пределах установленных норм. Таковых же по сей день нет.

Налоговый инспектор может не согласиться с такой позицией фирмы. В качестве обоснования фирма может сослаться на Письмо УМНС России по г. Москве от 27 мая 2003 г. N 27-08а/28297, в котором аналогичная позиция выражена в отношении налога на доходы физлиц.

С налогом на прибыль дело обстоит сложнее. Причина в том, что расходы на выплату такой компенсации прямо не поименованы в составе затрат, уменьшающих налог на прибыль.

Однако, как известно, перечень расходов является открытым. Поэтому учесть их в целях налогообложения можно, если соблюсти два условия: понесенные фирмой затраты должны быть экономически обоснованны и документально подтверждены. Аналогичная позиция была выражена Минфином России в Письме от 8 декабря 2006 г. N 03-03-04/4/186.

Чтобы выполнить первое условие (экономическая обоснованность расходов), мы рекомендуем выплачивать компенсацию в пределах суммы амортизации, рассчитанной исходя из официально установленных норм.

Для этого фирма может воспользоваться Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы (утв. Постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. N 1).

Если же это имущество в Классификации не упомянуто, срок полезного использования определите самостоятельно.

Сумму компенсации рассчитайте по формуле:

$$\text{Сумма компенсации} = \text{Рыночная цена имущества на дату начала его эксплуатации в организации} \times \text{Месячная норма амортизации (в \%)}$$

В этом случае экономически обосновать расходы легко.

Во-первых, фирме выгодно использовать имущество работника, поскольку его не надо покупать.

Во-вторых, организации все равно, на сумму амортизации чьих основных средств уменьшать налогооблагаемую прибыль: своих или работника.

Ведь сумма амортизации и в том и в другом случае одинакова. Главное, чтобы имущество сотрудника использовалось в производственных целях.

Пример. Сотрудник ЗАО "Актив" Гуляев использует в работе личный компьютер (ноутбук), рыночная стоимость которого составляет 60 000 руб.

В соответствии с Классификацией основных средств, утвержденной Правительством РФ, срок полезного использования ноутбука - от 3 до 5 лет включительно (третья амортизационная группа).

Учетной политикой фирмы закреплено, что для третьей амортизационной группы этот срок составляет 3 года и 1 месяц (37 мес.).

Ежемесячная норма амортизации по этому ноутбуку составила:

(1 : 37 мес.) x 100% = 2,7%.

Бухгалтер "Актива" должен ежемесячно делать следующие проводки:

Дебет 26 Кредит 73

- 1620 руб. (60 000 руб. x 2,7%) - начислена компенсация;

Дебет 73 Кредит 50

- 1620 руб. - выплачена компенсация сотруднику организации.

Чтобы справиться со вторым условием, работник должен написать заявление с просьбой о выплате ему компенсации, а руководитель - издать приказ.

Приказ может выглядеть так:

ЗАО "Актив"

Приказ

от 29 января 2008 г. N 15/КА

Назначить Гуляеву Денису Владимировичу ежемесячную компенсацию за использование личного персонального компьютера в служебных целях с 1 февраля 2008 г. Размер компенсации 1620 руб.

Основание: заявление Гуляева Д.В. от 15 января 2008 г.

Генеральный директор ЗАО "Актив" Иванов /Иванов А.Д./

Командировки

Командировка - это поездка работника по распоряжению работодателя в другую местность для выполнения служебного поручения вне места его постоянной работы. Служебные поездки сотрудников, постоянная работа которых протекает в пути или имеет разъездной характер, командировками не признают.

В командировку может быть направлен только штатный сотрудник фирмы, с которым заключен трудовой договор.

Поездка в другую местность работника, с которым заключен гражданско-правовой договор (например, подряда или поручения), командировкой не считается. Если такому работнику возмещают расходы по той или иной поездке, то сумма возмещения считается частью его вознаграждения по договору.

Командированному работнику оплачивают:

- суточные;
- расходы по найму жилого помещения;
- расходы по проезду к месту командировки и обратно;
- другие расходы (например, оплата услуг связи или почты, оформление виз и паспортов, консульские и аэродромные сборы и т.д.).

В бухгалтерском учете затраты на командировку полностью включают в состав расходов по обычным видам деятельности. В налоговом учете такие затраты включают в состав прочих расходов. Суточные учитывают в прочих расходах только в пределах установленных норм.

Если суточные выдают в пределах норм, то их сумму в налоговом учете включают в состав прочих расходов. Если суточные выдают сверх установленных норм, то сумма превышения в состав прочих расходов не включается и налогооблагаемую прибыль не уменьшает.

Поговорим теперь о нюансах отражения таких расходов в налоговом учете.

Однодневная командировка: оплачивать или нет?

По ст. 166 Трудового кодекса командировка - это поездка работника по распоряжению руководителя фирмы для выполнения того или иного поручения вне места его постоянной работы. Никаких ограничений по срокам командировки Кодекс не содержит. Поэтому в такой ситуации нужно руководствоваться Инструкцией Минфина СССР, Госкомтруда СССР и ВЦСПС от 7 апреля 1988 г. N 62 "О служебных командировках в пределах СССР".

В этом документе установлен лишь максимальный срок командировки (40 дней). Минимального срока там нет. Более того, Инструкция предусматривает, что командировка может не превышать одного дня (п. 2).

Однодневная командировка оформляется в обычном порядке. Работник отправляется в командировку на основании приказа руководителя фирмы. Приказ оформляют по формам N Т-9 (если в командировку направлен один работник) или N Т-9а (если в командировку направлены несколько работников). Эти формы утверждены Постановлением Госкомстата России от 5 января 2004 г. N 1.

Если срок командировки - один день, то командировочное удостоверение работнику можно не выписывать (п. 2 Инструкции Минфина СССР, Госкомтруда СССР и ВЦСПС от 7 апреля 1988 г. N 62).

О том, что сотрудник фирмы был направлен в командировку, делают отметку в журнале учета работников, выбывающих в командировки. Форма этого журнала утверждена вышеупомянутой Инструкцией.

Если сотруднику выданы деньги для оплаты тех или иных затрат, то не позднее трех дней после возвращения из командировки он должен сдать в бухгалтерию авансовый отчет. К отчету прилагают все документы, подтверждающие его расходы (например, проездные билеты, документы на провоз багажа, документы, подтверждающие наем жилого помещения, и т.д.).

Расходы работника отражают в бухгалтерском и налоговом учете только после того, как авансовый отчет будет утвержден руководителем фирмы.

При однодневной командировке фирма может оплатить сотруднику:

- расходы по проезду на вокзал в местах отправления, назначения и пересадок;
- разовые проездные билеты на городской транспорт;
- расходы на провоз багажа (например, той или иной аппаратуры, которая может понадобиться работнику).

Если сотрудник по окончании рабочего дня решил остаться по месту командировки, ему могут быть оплачены и расходы по найму жилья. Правда, в этой ситуации командировка однодневной считаться уже не будет.

По общему правилу если сотрудник фирмы может ежедневно возвращаться к месту своего жительства (в том числе при однодневной командировке), то суточные ему не выплачивают. Законность этой нормы права была подтверждена Решением Верховного Суда РФ от 4 марта 2005 г. N ГКПИ05-147.

Если суточные были все же выданы работнику, то их сумма не уменьшает прибыль и включается в его совокупный доход (Письмо УФНС России по г. Москве от 10 февраля 2006 г. N 20-12/11312, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 1 марта 2006 г. по делу N А05-5899/2005-12).

В этом случае ЕСН и взносами по обязательному пенсионному страхованию выданные деньги не облагаются. Напомним, что единый социальный налог не начисляется на любые выплаты, которые не учитывают при налогообложении прибыли. Об этом говорится в ст. 236 Налогового кодекса.

Может сотрудник вернуться домой или нет, решает руководитель фирмы. При этом руководитель должен учитывать дальность расстояния, характер работ, выполняемых сотрудником, время, которое необходимо для его отдыха (п. 15 Инструкции Минфина СССР, Госкомтруда СССР и ВЦСПС от 7 апреля 1988 г. N 62 "О служебных командировках в пределах СССР").

Это решение руководитель отражает в своем приказе. Там же он указывает срок командировки сотрудника.

Если руководитель фирмы решил, что сотрудник не имеет возможности возвратиться домой, то суточные выдают на общих основаниях (Письмо Минфина России от 29 марта 1999 г. N 04-02-05/6).

В такой ситуации суточные уменьшают облагаемую прибыль, их не включают в доход работника, не облагают ЕСН и взносами по обязательному пенсионному страхованию. Это правило действует при условии, что суточные не превышают норм, установленных Постановлением Правительства РФ от 8 февраля 2002 г. N 93. Если суточные были выданы в большем размере, то сумма превышения налогооблагаемую прибыль фирмы не уменьшает.

Если командировку отменили

Командировка была запланирована заранее. Накануне отъезда ее отменили, так как пропала необходимость в ней. Однако средства уже были потрачены: куплены билеты, получены визы, выданы суммы на командировочные расходы.

Ясно, что подотчетные деньги будут возвращены. А вот как быть с другими расходами?

Обычно деньги за неиспользованные билеты можно получить назад. Правда, при этом возвращают не всю сумму. А вот пошлины за получение визы обратно получить нельзя.

Для признания затрат в налоговом учете необходимо, чтобы они были экономически оправданными и направленными на получение дохода. В данном случае сложно связать расходы по отмененной командировке с получением дохода. В этой связи Минфин России приходит к выводу, что расходы на оформление и выдачу виз, если командировки не состоялись, не могут быть учтены в составе расходов в целях налогообложения прибыли (Письмо от 6 мая 2006 г. N 03-03-04/2/134). Вместе с тем, если фирма готова поспорить с налоговиками, она может использовать позицию УФНС России по г. Москве, разрешающую учесть такие расходы в целях налогообложения (Письмо от 23 декабря 2005 г. N 20-12/95309б).

Неустойку, которая будет удержана при возврате билетов, можно попробовать обосновать как расходы на штраф за нарушение договора перевозки. Такие штрафы могут уменьшать налогооблагаемую прибыль (пп. 13 п. 1 ст. 265 НК РФ).

Но в этом случае будьте готовы отстаивать свою позицию в суде.

Как правило, такие расходы незначительны и редки.

Поэтому, если вы хотите избежать споров с налоговиками, налогооблагаемую прибыль на них лучше не уменьшать.

Пример. В декабре ООО "Пассив" запланировало командировку своего сотрудника Семенова в Чехию. Цель командировки - заключение договора с потенциальным покупателем. Заранее была получена виза и приобретены авиабилеты.

Стоимость авиабилетов составила 7500 руб. Оплату осуществляли через расчетный счет. В подотчет на командировочные расходы Семенову выдали из кассы предприятия 8000 руб.

Бухгалтер "Пассива" сделал проводки:

Дебет 76 Кредит 51

- 7500 руб. - оплачена стоимость билетов;

Дебет 50-3 Кредит 76

- 7500 руб. - получены авиабилеты;

Дебет 71 Кредит 50

- 8000 руб. - выданы деньги сотруднику.

В день отлета был получен факс от потенциального клиента, где говорилось, что он отказывается от сделки. Командировку отменили. Семенов вернул деньги в кассу фирмы.

Бухгалтер "Пассива" сделал проводку:

Дебет 50 Кредит 71

- 8000 руб. - возвращена неизрасходованная подотчетная сумма.

Авиабилеты были сданы. Агентство вернуло их стоимость в сумме 7000 руб. и удержало неустойку - 500 руб.

В учете были сделаны проводки:

Дебет 76 Кредит 50-3

- 7500 руб. - возвращены билеты;

Дебет 51 Кредит 76

- 7000 руб. - получена стоимость билетов;

Дебет 91-2 Кредит 76

- 500 руб. - сумма неустойки за возврат билета отнесена на прочие расходы.

Бухгалтер "Пассива" решил не уменьшать налогооблагаемую прибыль на сумму удержанной неустойки (500 руб.).

Форс-мажор в командировке

Работник находится в командировке. Однако вовремя не может вернуться из нее по объективным причинам: нелетная погода, наводнение, карантин. Что должна выплатить фирма, когда сотрудник приедет?

Фирма должна возместить работнику:

- суточные;

- расходы на наем жилого помещения.

Эти затраты будут уменьшать налогооблагаемую прибыль (пп. 6 п. 2 ст. 265 НК РФ).

В бухгалтерском учете их отражают как прочие расходы (п. 13 ПБУ 10/99). Однако на практике иногда бывает сложно получить документы, подтверждающие факт чрезвычайного обстоятельства. В случае если будет издан приказ о продлении командировки, такой проблемы не возникнет, и затраты могут быть отражены как обычные командировочные расходы. Бухгалтер отразит это проводкой:

Дебет 20 (26, 10, 08...) Кредит 71

- списаны расходы по командировке.

Понятно, что такой порядок может быть применим только в том случае, если отметка о выбытии в командировочном удостоверении совпадет с днем, когда работник реально будет выезжать из места командировки.

Если по каким-либо причинам сделать это не удастся, можно обосновать расходы только приказом о продлении и билетами. Однако в этом случае могут возникнуть разногласия с налоговиками при проверке.

Сотрудник в командировке заболел

Работник отправлен в командировку в пределах России. В этот момент он заболел.

После того как сотрудник вернется, фирма должна ему возместить суточные за время болезни, расходы по найму жилого помещения и больничные (ст. 168 ТК РФ, совместная Инструкция Минфина СССР, Госкомтруда СССР и ВЦСПС от 7 апреля 1988 г. N 62 "О служебных командировках в пределах СССР").

Если работник лечился в стационаре, то за эти дни ему не выплачивают расходы по найму жилого помещения. Суточные за время болезни в командировке фирма может возместить за период, не превышающий двух месяцев (п. 16 совместной Инструкции Минфина СССР, Госкомтруда СССР и ВЦСПС от 7 апреля 1988 г. N 62).

Обратите внимание: больничные могут быть выплачены, только если у работника есть правильно оформленный больничный лист.

Если фирма направляет в командировку совместителя, то по основному месту работы такой сотрудник оформляет отпуск без сохранения заработной платы (за свой счет). Если работник в этот период заболел, то больничные ему не выплачивают (ст. 9 Федерального закона от 29 декабря 2006 г. N 255-ФЗ "Об обеспечении пособиями по временной нетрудоспособности, по беременности и родам граждан, подлежащих обязательному социальному страхованию").

Может случиться, что работник пожелает получить свои больничные во время командировки (например, если болезнь будет продолжительной). В таком случае фирма может выслать ему эту сумму. Расходы на пересылку уменьшают налогооблагаемую прибыль (пп. 25 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Что же касается найма жилья и суточных, то такие затраты в налоговом учете включают в расходы, уменьшающие налогооблагаемую прибыль (пп. 12 п. 1 ст. 264 НК РФ). Однако при проверке налоговики могут сослаться на то, что расходы экономически неоправданны. Чтобы не было проблем, мы советуем предусмотреть эти затраты в коллективном или трудовом договоре. Тогда при проверках можно будет ссылаться на п. 25 ст. 255 Налогового кодекса. В нем сказано, что к расходам по оплате труда относят затраты, произведенные в пользу работников и предусмотренные в договорах.

Пример. Сотрудник ООО "Пассив" Семенов поехал в командировку в г. Брянск на срок с 1 по 15 мая. 5 мая работник заболел и смог приступить к исполнению своих служебных обязанностей 9 мая. Факт нетрудоспособности был подтвержден больничным листом, выданным поликлиникой г. Брянска.

Лечение проводилось амбулаторно (то есть работник в больнице не находился). По больничному листу было начислено пособие в сумме 1900 руб.

Работник вернулся из командировки в установленный срок - 15 мая. Стоимость проживания в гостинице составила 500 руб. в сутки.

Фирма выплатила суточные в пределах установленных норм - 100 руб. в сутки.

В трудовом договоре, заключенном с Семеновым, предусмотрено возмещение расходов в случае болезни работника в командировке.

Бухгалтер "Пассива" сделал записи в учете:

Дебет 71 Кредит 50

- 9000 руб. - выдана под отчет сумма на суточные и наем жилья в день отъезда;

Дебет 20 Кредит 71

- 9000 руб. ((500 руб. + 100 руб.) x 15 дн.) - отнесены на затраты суточные и расходы на наем жилья;

Дебет 69 Кредит 70

- 1900 руб. - начислено пособие по временной нетрудоспособности;

Дебет 70

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДФЛ"

- 247 руб. (1900 руб. x 13%) - удержан НДФЛ с пособия по временной нетрудоспособности;

Дебет 70 Кредит 50

- 1653 руб. (1900 - 247) - выплачено сотруднику пособие по временной нетрудоспособности.

В налоговом учете сумма 9000 руб. будет уменьшать налогооблагаемую прибыль фирмы.

А как быть с работниками, направленными в загранкомандировку?

Раньше фирмы руководствовались Постановлением Госкомтруда СССР от 25 декабря 1974 г. N 365. Однако с 17 января 2003 г. этот документ утратил силу. На практике сейчас все расходы по загранкомандировкам (суточные, расходы по найму жилого помещения) возмещают в таком же порядке, как и при командировках на территории России.

Сотруднику, заболевшему в командировке за границей, будут возмещены:

- суточные;
- расходы по найму жилого помещения;
- больничные.

Суточные фирма должна возместить в порядке, установленном совместным Письмом Минтруда России и Минфина России от 17 мая 1996 г. N 1037-ИХ. Так, если работник в период командировки находился в нескольких зарубежных странах, то при выезде из одной страны в другую суточные выплачивают по нормам той страны, куда въезжает сотрудник.

Расходы по найму жилого помещения возмещают в размере фактических затрат, подтвержденных документами.

Что же касается больничных, то здесь надо учесть один момент: их выплачивают только на основании документа о нетрудоспособности, оформленного в соответствии с Приказом Минздравсоцразвития России от 14 марта 2007 г. N 170. Поэтому, когда работник вернется из загранкомандировки, ему надо будет заменить документы, подтверждающие его болезнь (п. 8 Порядка ведения медицинскими организациями листов нетрудоспособности, утв. Приказом Минздравсоцразвития от 1 августа 2007 г. N 514). Это сделает лечащий врач по месту жительства сотрудника, а утвердит - администрация поликлиники.

Неформальные документы

Все расходы, связанные с командировкой, должны быть документально оформлены. С авиа- и железнодорожными билетами проблем обычно не возникает - их, как правило, оформляют на типовых бланках. А вот в гостинице в подтверждение оплаты сотрудникам нередко выдают приходный кассовый ордер, квитанцию или вовсе неизвестный бухгалтерской науке документ.

Разберемся, необходим ли для подтверждения расходов на проживание кассовый чек гостиницы.

По общему правилу при расчетах за наличные нужно использовать кассовый аппарат. Однако гостиницы вместо чеков могут выдавать бланки строгой отчетности - это следует из Закона о контрольно-кассовой технике. В настоящее время действует Приказ Минфина России от 13 декабря 1993 г. N 121, утвердивший

форму гостиничного счета (форма N 3-Г). Если гостиница оформляет такой бланк, то ККТ она имеет право не использовать.

Но даже если гостиница не выдает ни счет по форме N 3-Г, ни чек ККТ, а выписывает, к примеру, приходный кассовый ордер - все равно затраты на наем жилья можно учесть в расходах. Дело в том, что Налоговый кодекс не уточняет, какими именно документами должны быть подтверждены командировочные расходы. Поэтому инспекция должна принимать любой документ, составленный по правилам бухгалтерского учета.

Пример. Во время выездной проверки ООО "Петромонтаж" инспекция решила, что некоторые командировочные расходы фирмы неправильно оформлены. Затраты на проживание в гостинице были подтверждены квитанцией, которая не является бланком строгой отчетности. При этом чека ККТ из гостиницы тоже не было. Инспекторы доначислили фирме налог на прибыль и пени. "Петромонтаж" платить отказался и подал иск в арбитражный суд.

Суд поддержал фирму и отменил требования ИМНС. Первичный документ, подтверждающий затраты на проживание, содержал все необходимые по Закону "О бухгалтерском учете" реквизиты: наименование, дату составления, содержание операции, подписи должностных лиц. Следовательно, он может служить подтверждением расходов по найму жилья (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 16 февраля 2004 г. по делу N А56-14779/03).

На самом деле во время командировки работник может жить не только в гостинице, но и в жилом помещении, не относящемся к гостиничному комплексу.

В таком случае расходы по найму жилья может подтверждать документ, составленный в произвольной форме (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 28 ноября 2006 г. по делу N А05-7474/2005-29, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 4 июня 2003 г. по делу N А56-26589/02). Важно лишь, чтобы в нем были указаны стоимость проживания, дата, наименование организации и стояла подпись.

Но все же лучше, если расходы на проезд и наем помещения подтверждены бланками строгой отчетности. Дело в том, что на основании БСО можно без вопросов принять к вычету НДС, который входит в стоимость гостиничных услуг.

Поездка "несотрудника"

Бывает, что в командировку отправляют человека, который официально работником фирмы не является. На это могут быть самые разные причины: сотрудник может быть в штате другой, "дружественной" фирмы или же он вообще получает неофициальную зарплату.

В таком случае инспекторы при проверке могут посчитать, что выплаты этому сотруднику (суточные, оплата проезда и проживания) - это не компенсация за командировку, а его доход. Фирме доначислят налог на прибыль и НДФЛ.

На первый взгляд инспекторы правы. Трудовой кодекс определяет командировку как "поездку работника по распоряжению работодателя" (ст. 166 ТК РФ). А между работником и работодателем должен быть заключен трудовой договор (ст. 56 ТК РФ).

Если же трудового договора нет, то оплату суточных, проезда и проживания нельзя включить в затраты как расходы на командировку.

Но рассуждать можно и по-другому. То, что сотрудник стал выполнять задание фирмы, само по себе свидетельствует, что он исполняет трудовые обязанности. А если сотрудник приступил к работе, то трудовой договор автоматически считают заключенным (ст. 67 ТК РФ).

Поэтому, даже если фирма и сотрудник не оформили трудовой договор на бумаге, затраты по командировке такого сотрудника можно учесть при расчете налога на прибыль и платить НДФЛ с них не надо.

Этого же мнения придерживаются арбитражные суды (например, Постановления ФАС Московского округа от 5 декабря 2003 г. N КА-А40/9726-03, ФАС Волго-Вятского округа от 29 июля 2003 г. N А31-541/1).

Конечно, чтобы избежать претензий при проверке, на время командировок можно оформлять срочные трудовые договоры.

Командировка "наоборот"

Обычно в командировку сотрудник выезжает из города, в котором расположена фирма. А может ли началом командировки значиться какой-то другой населенный пункт?

Зачастую проверяющие считают, что это невозможно. Один такой спор рассмотрел Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа.

Пример. Фирма, зарегистрированная в Санкт-Петербурге, приняла в штат на должность консультанта Юрия Другова, живущего в Москве.

По договору местом его работы значился г. Москва, однако он должен был регулярно отчитываться перед фирмой и в случае необходимости приезжать в Санкт-Петербург лично. Такие поездки оформляли как служебные командировки.

Но инспекция при проверке решила, что поездки в место расположения фирмы считать командировками нельзя. Следовательно, организация завысила свои расходы. Фирма с решением контролеров не согласилась и подала иск в арбитражный суд. Спор был решен в пользу фирмы.

Командировка - это поездка для выполнения служебного поручения вне места постоянной работы сотрудника. Поскольку поездки московского консультанта носили именно такой характер, компания правомерно компенсировала их сотруднику (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 9 января 2004 г. N А56-14042/03).

Таким образом, в расходы включают затраты на проезд сотрудника от места его работы до места, где он должен выполнять командировочное задание. Место работы указывают в трудовом договоре с сотрудником, и оно может не совпадать с городом, в котором зарегистрирована фирма. Что касается пункта назначения, куда командирован сотрудник фирмы, вообще никаких ограничений не существует. Следовательно, сотрудник может поехать в командировку и в центральное подразделение фирмы, и в один из ее филиалов.

На задание - со страховкой

Как правило, при покупке железнодорожного или авиабилета "в нагрузку" продают полис медицинского страхования.

На самом деле страхование в этом случае - дело добровольное и, покупая билет, от страхового полиса можно отказаться.

Однако продающие билеты кассиры напомнить об этом "забывают". Хотя цена страховки невелика, разберемся, можно ли ее включить в расходы и не придется ли при этом платить НДФЛ.

Стоимость полиса нельзя отнести к расходам на проезд. Тем не менее добровольное страхование сотрудников можно учитывать при налогообложении прибыли, если речь идет о страховке "исключительно на случай наступления смерти застрахованного лица или причинения вреда здоровью в связи с исполнением им трудовых обязанностей" (п. 16 ст. 255 НК РФ).

Полис, продаваемый вместе с билетом, предусматривает страхование как раз на такой случай, поэтому его стоимость можно включить в расходы. Поскольку полис предусматривает страхование жизни и здоровья сотрудника, удерживать НДФЛ с его стоимости не нужно (п. 3 ст. 213 НК РФ). Начислять ЕСН также не придется (пп. 7 п. 1 ст. 238 НК РФ).

VIP-зал, питание и развлечения

Кроме проезда и проживания с командировками может быть связан целый ряд других расходов. Это использование работником в аэропорте зала официальных лиц и делегаций (так называемого VIP-зала), мини-бара в гостинице, еда в ресторане и т.д. Обычно сотруднику такие расходы не оплачивают. А если фирма все же их компенсирует - проводят это за счет чистой прибыли и удерживают НДФЛ.

По поводу VIP-зала есть официальная позиция московского Управления МНС, основанная на разъяснениях МНС России (Письмо УМНС России по г. Москве от 7 августа 2003 г. N 27-08а/43214).

Компенсируя эти расходы, фирма не удерживает НДФЛ в том случае, если использование VIP-зала предусмотрено положением о командировках фирмы.

Вместе с тем более поздняя позиция Минфина России не разделяет мнение УМНС по г. Москве и предусматривает необходимость удерживать в этом случае НДФЛ (Письмо Минфина России от 6 сентября 2007 г. N 03-05-06-01/99).

В целях налогообложения учесть такие расходы проблематично, поскольку Налоговым кодексом такие затраты в составе командировочных расходов не поименованы (пп. 12 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Вместе с тем арбитражная практика идет по пути здравого смысла, позволяя фирме учесть такие расходы при исчислении налога на прибыль (Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 23 октября 2006 г. по делу N Ф04-7102/2006(27676-А67-40), ФАС Уральского округа от 3 июля 2006 г. по делу N Ф09-5697/06-С7, ФАС Поволжского округа от 16 июня 2005 г. по делу N А55-10934/04-1, ФАС Северо-Западного округа от 18 июня 2004 г. по делу N А56-20147/03).

Возможна еще одна ситуация.

Дополнительные услуги могут быть упомянуты в гостиничном счете, но их стоимость отдельно не указана.

Пример. Спортивная некоммерческая организация "Стинол" проводила тренировочные сборы в Турции.

На эти сборы спортсмены выезжали по путевкам, в стоимость которых входили экскурсии и развлекательная программа.

Во время проверки инспекторы отнесли стоимость путевок к доходам спортсменов и доначислили "Стинолу" взносы во внебюджетные фонды.

Организация платить отказалась, и в суде ей удалось выиграть спор с инспекцией.

Поскольку выделить стоимость экскурсий из цены путевок было невозможно, судьи решили, что "Стинол" правомерно отнес всю сумму на командировочные расходы (Постановление ФАС Центрального округа от 20 ноября 2003 г. N А36-69/16-03).

Представительские расходы

С деловыми партнерами нужно поддерживать дружеские отношения. Это закон бизнеса. Отсюда - постоянные презентации, переговоры, встречи в неформальной обстановке...

Устраивая очередной важный прием, зачастую приходится изрядно потратиться. Хорошо, что эти расходы можно учесть при расчете налога на прибыль (ст. 264 НК РФ). Такие затраты фирмы называют представительскими.

Представительские расходы - это затраты фирмы по приему и обслуживанию представителей других организаций, участвующих в переговорах для установления и поддержания сотрудничества, а также участников, прибывших на заседания совета директоров (правления) фирмы.

Полный перечень представительских расходов приведен в ст. 264 Налогового кодекса. Согласно этой статье, к представительским расходам относят затраты:

- по проведению официального приема (завтрака, обеда, ужина или другого аналогичного мероприятия) представителей других организаций;
- по транспортному обеспечению представителей других организаций, связанному с их доставкой до места проведения встречи и обратно;
- по буфетному обслуживанию лиц, участвующих во встрече во время переговоров;
- по оплате услуг переводчиков, не состоящих в штате организации.

Этот перечень является исчерпывающим.

Поэтому затраты на организацию развлечений и отдыха, оплату виз, а также на оплату проживания участников переговоров представительскими расходами не являются и налогооблагаемую прибыль фирмы не уменьшают.

В бухгалтерском учете представительские расходы полностью включают в состав расходов по обычным видам деятельности.

В налоговом учете такие затраты включают в состав прочих расходов только в пределах установленных норм.

Как оформить представительские расходы

Подтвердить экономическую обоснованность представительских расходов можно с помощью:

- приказа руководителя об осуществлении расходов на представительские цели;
- сметы, утвержденной протоколом собрания учредителей или руководителем фирмы на определенный период времени;
- отчета о проведении мероприятий, в ходе которых были произведены представительские расходы;
- акта об осуществлении представительских расходов, утвержденного руководителем фирмы.

Типовых форм этих документов нет.

Поэтому разработать их организация может самостоятельно.

Для контроля за затратами по приему делегаций рекомендуется установить предельные размеры (нормативы) отдельных видов представительских расходов.

Нормативы и перечень лиц, ответственных за использование средств, утверждаются приказом руководителя. Приказ, например, может быть оформлен так:

ЗАО "Актив"

Приказ

от 3 января 2008 г. N 6/ПР

1. Установить на 2008 г. следующие нормы расходования средств на представительские расходы:

Вид представительских расходов	Расходы на одного человека
Затраты, связанные с проведением официального приема (завтрака, обеда или другого аналогичного мероприятия)	До 10 000 руб. в день
Транспортное обеспечение участников официального приема	До 1000 руб. в день
Буфетное обслуживание во время переговоров	До 3000 руб. в день
Оплата услуг переводчиков, не состоящих в штате организации:	
- для руководителя делегации	До 1000 руб. в день
- для членов делегации из расчета 1 переводчик на 5 человек	До 2000 руб. в день

2. Назначить ответственным за расходование средств на Представительские расходы, правильное и своевременное оформление связанных с ними документов исполнительного директора Петрова С.С.

3. Представлять отчет о приеме каждой делегации в течение трех рабочих дней после окончания приема.

Генеральный директор ЗАО "Актив" Иванов /Иванов А.Н./

По мнению контролирующих ведомств, в отчете о проведении мероприятий, потребовавших представительских расходов, должны быть указаны:

- цели и результаты проведенных мероприятий;
- дата и место проведения;
- состав участников (принимающей и приглашенной сторон);
- сумма затрат и т.п.

Такие требования изложены в Письме Минфина России от 13 ноября 2007 г. N 03-03-06/1/807 и в Письме УФНС России по г. Москве от 16 мая 2006 г. N 20-12/41851.

Отчет о приеме делегации может быть оформлен так (см. следующую страницу).

Утверждено
генеральным директором
ЗАО "Актив" Ивановым А.Н.
22 марта 2008 г.

Отчет
о приеме делегации ООО "Пассив",
проведенном с 18 по 19 марта 2008 г.

Участники приема:	
от ЗАО "Актив":	от ООО "Пассив":
Иванов А.Н.	Кузнецов Б.Н.
Петров С.И.	Смирнов Ф.М.
Зайцев О.А.	Баранова Т.В.
Тема переговоров:	
Организация совместного производства и реализации деревообрабатывающих станков	
Программа приема:	
18 марта 2008 г.	
9.00 - 12.00	Переговоры
12.00 - 13.00	Обед
13.00 - 17.00	Ознакомление делегации с процессом производства станков
19 марта 2008 г.	
10.00 - 14.00	Переговоры
14.00 - 15.30	Обед и заключительный прием по поводу состоявшихся деловых переговоров

Исполнительный директор ЗАО "Актив" Петров /Петров С.С./

После окончания приема работник, ответственный за расходование средств на представительские расходы, должен составить авансовый отчет по форме N АО-1. К авансовому отчету прилагаются все первичные документы, подтверждающие расходы по приему делегации (чеки ККТ, товарные чеки, закупочные акты, счета-фактуры и т.д.).

Нормирование представительских расходов

В налоговом учете сумму представительских расходов включают в состав прочих расходов только в пределах 4 процентов от затрат фирмы на оплату труда (ст. 264 НК РФ). Представительские расходы, которые превышают этот норматив, в прочих расходах не учитываются и налогооблагаемую прибыль фирмы не уменьшают.

Пример. ЗАО "Актив" потратило на проведение завтраков и обедов представителей другой фирмы 3540 руб. (в том числе НДС - 540 руб.). Кроме того, для организации отдыха работников другой фирмы сотрудник "Актива" приобрел билеты в театр. Стоимость билетов - 1000 руб.

Расходы фирмы на оплату труда за отчетный год составили 50 000 руб.

Затраты на покупку театральных билетов (1000 руб.) представительскими расходами не являются.

В бухгалтерском учете стоимость билетов отражают в составе внереализационных расходов. В налоговом учете такие расходы не отражают, так как они не уменьшают налогооблагаемую прибыль.

Затраты на проведение завтраков и обедов в сумме 3000 руб. (3540 - 540) в бухгалтерском учете отражают в составе расходов по обычным видам деятельности.

В налоговом учете такие затраты отражают в составе прочих расходов в сумме:

50 000 руб. x 4% = 2000 руб.

Оставшаяся сумма затрат на проведение завтраков и обедов в составе прочих расходов не учитывается и налогооблагаемую прибыль фирмы не уменьшает. Эта сумма составит:

3540 руб. - 540 руб. - 2000 руб. = 1000 руб.

Налоговый учет некоторых видов представительских расходов

Долгое время спорным был вопрос о том, можно ли учесть при расчете налога на прибыль затраты на алкогольную продукцию. Однако на данный момент эта ситуация разрешилась в пользу налогоплательщика (Письмо Минфина России от 16 августа 2006 г. N 03-03-04/4/136).

Налоговый кодекс разрешает включать в состав представительских расходов затраты на проведение официальных приемов, не уточняя при этом перечень подобных затрат (п. 2 ст. 264 НК РФ).

Поэтому затраты на алкогольную продукцию можно учесть без применения дополнительных лимитов (с учетом только ограничений, установленных в законодательстве для представительских расходов). Арбитражное судейство тоже целиком на стороне организаций (Постановления ФАС Северо-Западного округа от 14 августа 2007 г. N А56-3739/2006, Центрального округа от 16 декабря 2005 г. N А68-АП-456/11-04, Поволжского округа от 1 февраля 2005 г. N А57-1209/04-16).

Ранее Минфин России утверждал, что расходы на алкогольную продукцию можно учесть в составе представительских с одним условием. Такие затраты не должны превышать размеров, "предусмотренных обычаями делового оборота при проведении деловых переговоров (сделок)". (Напомним, что под такими обычаями понимаются правила поведения, не предусмотренные законодательством, но широко применяемые в бизнесе (п. 1 ст. 5 ГК РФ).) Такую позицию Минфин России высказывал в Письмах от 9 июня 2004 г. N 03-02-05/1/49, от 19 ноября 2004 г. N 03-03-01-04/2/30. Но методики определения количества алкоголя, которое должно соответствовать обычаям делового оборота, в законодательстве нет и по сей день. Поэтому, видимо, финансовые специалисты и разрешили списывать алкоголь в полной мере, ограничиваясь только всеобщим для представительских расходов 4-процентным нормативом.

По мнению Минфина России, нельзя отнести к представительским расходам при расчете налога на прибыль затраты на приобретение сувениров для участников деловой встречи. Сотрудники финансового ведомства считают, что перечень представительских расходов, учитываемых при налогообложении прибыли, приведен в п. 2 ст. 264 Налогового кодекса РФ и является исчерпывающим. В нем не предусмотрено затрат на приобретение сувениров для участников деловой встречи. Поэтому эти расходы нельзя учитывать при расчете налога на прибыль (Письмо Минфина России от 16 августа 2006 г. N 03-03-04/4/136).

Некоторые организации для создания благоприятной и дружеской атмосферы приобретают цветы для украшения переговорного помещения или вручения контрагентам. Однако финансовое и налоговое ведомства не склонны считать подобные "излишества" представительскими расходами. Да и вообще экономически обоснованными затратами. Такие разъяснения, в частности, содержатся в Письме УМНС России по г. Москве от 22 января 2004 г. N 26-08/4777. Косвенно это подтверждает и Письмо Минфина России от 25 мая 2007 г. N 03-03-06/1/311.

Некоторые суды также считают, что расходы на приобретение цветов не обусловлены обычаями делового оборота, которые нужно соблюдать при организации встреч деловых партнеров. Следовательно, такие затраты не являются экономически обоснованными и не учитываются при расчете налога на прибыль (Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 15 марта 2006 г. N А29-1822/2005а).

Однако есть и противоположные решения. В частности, в Постановлениях ФАС Западно-Сибирского округа от 11 мая 2006 г. N Ф04-2610/2006(22165-А46-40), Северо-Западного округа от 3 ноября 2005 г. N А56-9369/2005 и Поволжского округа от 1 февраля 2005 г. N А57-1209/04-16 суды настаивают на обоснованности таких расходов.

Из непроизводственных в представительские

У каждого бухгалтера регулярно возникает вопрос: на какие средства отметить то или иное мероприятие, которое проводится в офисе. Например, Новый год или день рождения директора. Ответы напрашиваются сами собой. Пустить в ход чистую прибыль. Но руководитель просит по максимуму включить затраты по проведению новогоднего мероприятия в себестоимость.

Некоторые оформляют такие расходы как представительские, то есть связанные с приемом и обслуживанием представителей других фирм, поскольку всю оправдательную документацию по таким расходам можно сделать самостоятельно, да и по документам колбаса может так и остаться колбасой, а фрукты - фруктами. Однако в отчете о представительских расходах налоговики требуют указывать состав приглашенной делегации (Письмо УФНС России по г. Москве от 22 декабря 2006 г. N 21-11/113019@).

Кроме того, налоговики считают, что расходы можно признать представительскими лишь при наличии заключенного в итоге договора, арбитры с этим не согласны (например, Постановления ФАС Поволжского округа от 22 марта 2005 г., от 29 марта 2005 г. по делу N А12-18384/04-С36, ФАС Уральского округа от 7

сентября 2005 г. по делу N Ф09-3872/05-С7, ФАС Северо-Западного округа от 28 ноября 2005 г. по делу N А42-7239/04-28).

При списании затрат на представительские расходы не исключены проблемы и со списанием алкоголя. Дело в том, что долгое время расходы на спиртное были камнем преткновения в спорах между предприятиями и контролерами. Инспекторы настаивали, что учесть в налоговых расходах стоимость горячительных напитков нельзя (Письмо УМНС России по Московской области от 10 марта 2004 г. N 04-27/03000).

Однако жесткая позиция ревизоров шла вразрез с мнением судей. Арбитражной практикой не раз подтверждалось, что затраты на алкогольные напитки - полноправная составляющая представительских расходов (например, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 31 мая 2004 г. по делу N А56-34683/03).

В итоге по этому поводу высказались сотрудники Минфина. В Письмах от 19 ноября 2004 г. N 03-03-01-04/2/30 и от 9 июня 2004 г. N 03-02-05/1/49 они категорично заявили, что расходы организации на алкогольную продукцию при проведении официального приема можно включать в представительские расходы. Единственная оговорка, которую сделало ведомство: такие затраты не должны превышать размеров, "предусмотренных обычаями делового оборота при проведении деловых переговоров (сделок)". При этом в более поздних разъяснениях Минфина такая оговорка уже не содержится (Письмо от 16 августа 2006 г. N 03-03-04/4/136). Однако мы все же рекомендуем определить разумную норму спиртного и записать ее в смету представительских расходов.

Кстати, "входной" НДС по представительским расходам ставят к зачету также лимитированно. Дело в том, что фирма вправе принять к вычету только ту часть налога, которая относится к расходам, признанным в налоговом учете (п. 7 ст. 171 НК РФ).

Пример. ЗАО "Карат" на организацию официального приема представителей других организаций понесло затраты в сумме 35 400 руб. (в том числе НДС - 5400 руб.). Фонд оплаты труда фирмы за отчетный год составил 1 200 000 руб. Сумма представительских расходов, которая может уменьшить облагаемую прибыль, составит:

1 200 000 руб. x 4% = 48 000 руб.

В отчетном году деньги на представительские цели фирма не расходовала.

Бухгалтер "Карата" сделал проводки:

Дебет 71 Кредит 50

- 50 000 руб. - выданы деньги под отчет;

Дебет 20 (44) Кредит 71

- 30 000 руб. (35 400 - 5400) - списаны представительские расходы;

Дебет 19 Кредит 71

- 5400 руб. - учтен НДС по представительским расходам;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"

Кредит 19

- 5400 руб. - списана сумма НДС;

Дебет 50 Кредит 71

- 14 600 руб. - возвращена неизрасходованная подотчетным лицом часть аванса.

Сумма представительских расходов не превысила норматив.

Поэтому ее учитывают при налогообложении прибыли полностью.

Расходы на подготовку и переподготовку кадров

В бухгалтерском учете затраты на подготовку и переподготовку кадров включают в состав расходов по обычным видам деятельности.

В налоговом учете такие затраты включают в состав прочих расходов.

Эти расходы уменьшают налогооблагаемую прибыль фирмы, если выполняются следующие условия:

- работники, которые обучаются, состоят в штате организации;
- образовательное учреждение, где учатся работники, имеет государственную аккредитацию (лицензию);
- программа обучения способствует повышению квалификации и более эффективной работе сотрудников.

К затратам, не включаемым в состав прочих расходов и не уменьшающим налогооблагаемую прибыль, относят расходы: на оплату высшего и среднего образования сотрудников; на оплату развлечений или отдыха сотрудников, направленных на обучение; на содержание образовательных учреждений или оказание им бесплатных услуг.

Ваша фирма отправляет работника на семинар. Как правильно оформить документы, чтобы не возникло проблем при налоговых проверках?

Семинары могут быть двух видов: учебные и консультационные. Кроме того, семинары бывают выездные и невыездные.

Разберемся, какими документами их необходимо оформить.

Бухгалтеру необходимо знать, какой семинар посетил работник, чтобы правильно учесть расходы в налоговом учете.

Документальное подтверждение

Во-первых, фирме нужно подтвердить, что обучение сотрудника проводится в интересах фирмы. То есть, что подобные затраты экономически обоснованны (п. 1 ст. 252 НК РФ).

В Налоговом кодексе нет ответа на вопрос, как это сделать. Поэтому мы предлагаем исходить из того, что основным интересом каждой коммерческой фирмы является получение максимально возможной прибыли. То есть любые мероприятия, преследующие эту цель, следует расценивать как действия, совершенные в интересах фирмы. Рост прибыли напрямую зависит от увеличения объема продаж и снижения себестоимости. Этому способствует эффективное управление производством, освоение новых технологий, экономное расходование всех видов ресурсов, расширение рекламы, внедрение современных методов работы с покупателями и т.д. Если сотрудник изучает какое-то из этих направлений, то можно считать, что его обучение связано с деятельностью фирмы и проводится в ее интересах.

Связь расходов на обучение с деятельностью фирмы надо оформить документально. Для этого руководитель должен издать приказ о направлении сотрудника на учебу. В приказе нужно указать, что сотрудник направлен на обучение по инициативе фирмы и в связи с производственной необходимостью (внедрением нового оборудования, расширением производства, совершенствованием бизнес-процессов и т.п.). Желательно, чтобы фирма имела утвержденные руководителем планы подготовки (переподготовки) кадров, в которых были бы предусмотрены курсы обучения тех или иных сотрудников. Кроме того, между фирмой и образовательным учреждением должен быть заключен договор об оказании образовательных услуг.

Документами, подтверждающими, что сотрудник прошел профильный курс обучения, могут быть дипломы (свидетельства, аттестаты), сертификаты и удостоверения, выданные образовательным учреждением, или другие документы с указанием программы обучения (договор, акт об оказании услуг и т.д.) (Письмо Минфина России от 28 февраля 2007 г. N 03-03-06/1/137).

Помимо этого важно, чтобы профиль обучения соответствовал виду деятельности фирмы или работе, которую выполняет сотрудник. Например, учебу бухгалтера аптеки на курсах по дизайну интерьеров нельзя признать обучением в интересах фирмы.

Если обучение связано с трудовой деятельностью сотрудника, но полученные знания не будут им использоваться в работе, обучение не считается произведенным в интересах фирмы. Например, если сотрудник по результатам обучения получил диплом по международной финансовой отчетности, а в рамках своей трудовой деятельности формирует отчетность только по российскому законодательству (Письмо Минфина России от 25 мая 2007 г. N 03-03-06/1/312).

Если подтвердить, что учеба сотрудника связана с деятельностью фирмы, невозможно, следует считать, что это обучение проводится в его интересах. Такие расходы не могут уменьшать налогооблагаемую прибыль.

Кроме всех перечисленных подтверждающих документов, лучше иметь копии лицензий и аккредитационных документов образовательного учреждения. Их отсутствие может послужить формальным поводом для налоговых инспекторов не принять в налоговом учете расходы на подготовку и переподготовку кадров.

В ряде случаев судьи признают такие требования правомерными (Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 17 ноября 2004 г. N А33-7017/04-С3-Ф02-4726/04-С1 и Западно-Сибирского округа от 26 января 2004 г. N Ф04-9657/2004(7955-А27-33)).

Однако если по каким-то причинам этих документов у вас нет и получить их не представляется возможным - не отчаивайтесь. Законодательство не содержит требования получить от контрагента, оказывающего образовательные услуги, копии документов, которые подтверждают его право на ведение подобной деятельности (лицензии) и аккредитацию. Подтверждает этот вывод и арбитражная практика (Постановления ФАС Северо-Западного округа от 10 октября 2005 г. N А42-7611/04-15 и Уральского округа от 18 июня 2004 г. N Ф09-2448/04-АК).

Сведения о наличии у образовательного учреждения лицензии и государственной аккредитации отражаются в договоре об оказании образовательных услуг. Это предусмотрено Приказами Минобразования России от 10 июля 2003 г. N 2994 и от 28 июля 2003 г. N 3177.

Обратите внимание: законодательством не предусмотрено обязательное наличие аттестата профессионального бухгалтера для выполнения функций главного бухгалтера. Поэтому расходы на его обучение не являются экономически обоснованными (п. 1 ст. 252 НК РФ). Следовательно, учесть их при расчете налога на прибыль нельзя. Так считают сотрудники налогового ведомства. Однако судебная практика сложилась в пользу налогоплательщиков (Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 15 января 2007 г. N А33-32437/05-Ф02-7147/06-С1).

Договор на повышение квалификации со штатным бухгалтером можно заключить в форме ученического договора. Этот договор является дополнительным к трудовому.

Учебный семинар

Учебные семинары могут проводить только организации, имеющие лицензию на право ведения образовательной деятельности или государственную аккредитацию.

Расходы на участие работника в таком семинаре бухгалтер отражает в налоговом учете как затраты на подготовку и переподготовку кадров (пп. 23 п. 1 ст. 264 НК РФ).

В Налоговом кодексе установлено, что расходы по учебному семинару можно отнести на затраты, если соблюдены упомянутые выше условия (в семинаре участвует работник, состоящий в штате фирмы, программа семинара способствует повышению квалификации сотрудника и т.д.).

С фирмой, которая проводит семинар, надо заключить договор. Также надо составить акт об оказании услуг и взять у нее копию лицензии на право ведения образовательной деятельности. Кроме того, образовательное учреждение, которое проводит семинар, должно выписать счет-фактуру.

Если семинар проводила фирма, у которой нет лицензии на образовательную деятельность, то такие расходы можно учесть в налоговом учете только в том случае, если они оформлены как консультационные услуги. Например, работник был направлен на семинар по налогообложению, который вела аудиторская фирма. В такой ситуации вы сможете отразить затраты в налоговом учете как прочие расходы фирмы. Однако в целях подтверждения, что консультация была оказана, работнику необходимо составить отчет по итогам полученной консультации, указав, например, на какие вопросы им были получены ответы, какова позиция консультирующей фирмы по этим вопросам.

Консультационный семинар

Чтобы учесть затраты на консультационный семинар, надо также заключить договор, составить акт об оказании консультационных услуг и получить счет-фактуру от фирмы, проводившей семинар. Копия лицензии в данном случае не нужна.

Часто налоговики придираются и не принимают затраты на консультационные услуги, так как они экономически неоправданны. Такой проблемы не возникнет, если в договоре будет указана тема семинара, которая связана с производственной деятельностью фирмы. При этом на семинар должен быть направлен сотрудник, непосредственно занятый деятельностью, о которой будет идти речь на семинаре. Кроме того, сотруднику, принявшему участие в семинаре, необходимо составить отчет по итогам семинара.

Выездной семинар

Иногда фирмы посылают работника на выездной семинар. Здесь надо обратить внимание на несколько моментов. В договоре может быть указана только оплата самого обучения. А проезд, питание и проживание сотруднику оплачивает фирма. В этом случае затраты учитывают как командировочные расходы. Сотруднику надо выдать командировочное удостоверение. В нем фирма, проводившая семинар, поставит отметки о пребывании.

В налоговом учете вы сможете принять только затраты на проезд, проживание и суточные. А вот питание и культурную программу для налогообложения прибыли учесть нельзя.

Суточные можно учесть в составе налоговых расходов только в пределах норм. Эти нормы утверждены Постановлением Правительства РФ от 8 февраля 2002 г. N 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".

Если в документах указывается общая стоимость услуг без разбивки, фирма может принять все расходы в налоговом учете как консультационные.

Как оплатить обучение бухгалтера

Многие бухгалтеры учатся, чтобы получить аттестат профессионального бухгалтера. Большинство из них стремится пройти такое обучение за счет фирмы. Как оформить все документы и сэкономить на налогах?

Вариант первый: обучение оплачивает фирма. В этом случае компания должна заключить с бухгалтером договор на повышение квалификации (обучение). Такое требование установлено ст. 197 Трудового кодекса. Кроме того, необходимо заключить договор и с учебным центром.

Также лучше иметь решение общего собрания акционеров или приказ руководителя о том, что у главного бухгалтера должна быть квалификация профессионального бухгалтера. Тогда вы без труда сможете доказать, что инициатор обучения - работодатель.

Договор на повышение квалификации со штатным бухгалтером можно заключить в форме ученического договора. Этот договор является дополнительным к трудовому.

Ученический договор должен содержать: наименование сторон; конкретную квалификацию, приобретаемую учеником; обязанность работодателя обеспечить работнику возможность обучения в соответствии с ученическим договором; обязанность работника пройти обучение и проработать в организации в течение установленного срока; срок ученичества; размер оплаты в период ученичества и иные условия.

Ежегодно в течение срока действия аттестата бухгалтер должен проходить обучение по 40-часовой программе. Поэтому в договоре можно записать, что работодатель оплачивает и данное обучение.

Если вы хотите оградить свою фирму от риска потратить средства на обучение сотрудника впустую, то вам нужно заключить с ним именно ученический договор. Ведь, отучившись, соискатель может отказаться заключить трудовой договор или штатный сотрудник уволится без уважительных причин, не отработав обусловленного ученическим договором времени. В этих случаях ученик будет обязан компенсировать фирме затраты на свое обучение (ст. 207 ТК РФ). Определяя размер ответственности, необходимо учитывать фактически отработанное время. Например, по договору бухгалтер обязан отработать после получения

аттестата три года, а отработал только два. В этом случае бухгалтер 1/3 суммы расходов за обучение должен вернуть работодателю.

Если работник не выполнит условия ученического договора, уволится до истечения установленного срока и возместит понесенные им расходы, сделайте такие проводки:

Дебет 73 Кредит 91-1

- отражена задолженность работника по возмещению расходов на обучение;

Дебет 50 Кредит 73

- задолженность погашена работником.

Также можно заключить договор с учебно-методическим центром.

Чтобы получить аттестат, бухгалтеру необходимо:

- пройти обучение по 240-часовой программе подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров;
- успешно сдать экзамен.

Обучение и сдачу экзаменов организуют учебно-методические центры (УМЦ). УМЦ должны иметь лицензию на право ведения образовательной деятельности в сфере дополнительного профессионального образования по специальности "Бухгалтерский учет и аудит". Обратите внимание: в разделе лицензии "Нормативный срок освоения (длительность обучения)" должно быть указано "не менее 240 часов". Поэтому желательно получить от учебного центра ксерокопию лицензии. Требуйте, чтобы вам дали ксерокс не только первой страницы, но и приложения. Из этой части лицензии видно, до какой даты она действительна. Может случиться, что действие лицензии приостановлено или она будет отозвана уже после вступления договора в силу.

Чтобы фирма могла учесть затраты на обучение при налогообложении прибыли, она должна заключить с УМЦ договор на обучение и проведение аттестации конкретного работника. Так установлено п. 3 ст. 264 Налогового кодекса. Однако одного договора недостаточно. Необходимо подтвердить факт выполнения и приемки услуг (например, приложив акт сдачи-приемки или сертификат образовательного учреждения о завершении учащимся определенной программы).

Когда перечислите УМЦ аванс за обучение, сделайте проводку:

Дебет 60, субсчет "Расчеты по авансам выданным"

Кредит 51

- оплачено обучение главного бухгалтера.

Когда подпишете акт приема-передачи услуг или получите сертификат, сделайте такие проводки:

Дебет 26, 44 Кредит 60

- плата за обучение отражена в составе расходов на повышение квалификации персонала;

Дебет 60

Кредит 60, субсчет "Расчеты по авансам выданным"

- зачтена сумма выданного аванса.

Договор на обучение может предусматривать, что после прохождения обучения фирма платит единовременный взнос в адрес аттестационной комиссии ИПБР за проведение экзамена на получение главным бухгалтером квалификационного аттестата профессионального бухгалтера.

При оплате фирмой единовременного взноса сделайте проводку:

Дебет 91-2 Кредит 51

- единовременный взнос за экзамен на получение аттестата отражен в составе прочих расходов.

Единовременный сбор - это плата за "проведение организационной работы" в пользу негосударственной организации. Такая услуга не является образовательной, и платеж перечисляют на счет организации, с которой у фирмы нет договора.

Единовременный сбор не относится к расходам на повышение квалификации и не уменьшает налогооблагаемую прибыль, поскольку не соответствует условиям п. 3 ст. 264 Налогового кодекса. Кроме того, эти расходы не являются экономически оправданными (ст. 252 НК РФ).

Если работник сам оплатил свое обучение, он может получить социальный налоговый вычет по налогу на доходы физических лиц (Письмо УФНС России по г. Москве от 26 апреля 2007 г. N 28-10/039181). Для этого необходимо выполнить ряд условий.

Во-первых, работник должен получать доход, который облагается по ставке 13 процентов (ст. 210 НК РФ).

При этом сумма налога, уплаченная в бюджет с его доходов, не должна быть меньше суммы, на возврат которой он претендует.

Если сумма налоговых вычетов окажется больше суммы доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка 13 процентов, то применительно к этому налоговому периоду налоговая база принимается равной нулю.

Во-вторых, сумма вычета ограничена.

Предельная сумма совокупного социального вычета не может превышать 100 000 руб. в год.

Поэтому если в течение года человек оплачивал, например, свое обучение и не нес расходов по лечению и пенсионному страхованию, то по окончании года он может заявить право на вычет только в отношении документально подтвержденных фактических расходов на обучение (в пределах 100 000 руб.).

Если же в течение года человек тратил деньги не только на свое обучение, но и на лечение и (или) негосударственное (добровольное) пенсионное страхование, он должен сам решать, какие расходы и в какой сумме будут включены в состав социального налогового вычета.

Например, в 2008 г. человек потратил на свое обучение 75 000 руб. и на лечение - 45 000 руб.

Поскольку общая сумма расходов превышает 100 000 руб., человек может получить социальный вычет на обучение в полной сумме (75 000 руб.), а на лечение - в размере 25 000 руб. Распределение может быть и другим.

Например, право на вычет можно заявить в отношении всех расходов на лечение (45 000 руб.) и части расходов на обучение (в пределах 55 000 руб.). Такой порядок следует из пп. 3 п. 1 и п. 2 ст. 219 Налогового кодекса РФ.

Новые правила введены в действие с 1 января 2008 г., но распространяются на правоотношения, возникшие с 1 января 2007 г. (ст. 4 Федерального закона от 24 июля 2007 г. N 216-ФЗ).

В-третьих, образовательное учреждение должно иметь лицензию или иной документ, который подтверждает его статус. В-четвертых, работник по окончании календарного года должен подать декларацию в налоговую инспекцию по месту жительства.

К декларации нужно приложить документы, подтверждающие произведенные расходы, а также заявление о возврате налога.

Документы можно подать в налоговую инспекцию в течение трех лет после окончания года, в котором были произведены расходы на обучение (п. 8 ст. 78 НК РФ).

Если все условия выполнены, то бухгалтер сможет получить вычет. То есть часть налога на доходы физических лиц ему будет возвращена из бюджета.

Услуги связи

Расходы на услуги связи у организации могут быть нескольких видов: расходы по оплате услуг телефонного узла; компенсация расходов на услуги связи арендодателю (как фирме, так и своему сотруднику); оплата услуг сотового оператора; компенсация за использование аппарата сотрудника в служебных целях.

Первый вид затрат особых вопросов у бухгалтеров не вызывает. Так же и налоговые инспекторы не предъявляют к таким расходам повышенных требований. Подобные траты, как правило, достаточно документально подтвердить абонентским договором с телефонным узлом и поступающими счетами. Оставшиеся два варианта оплаты расходов связи рассмотрим более подробно.

При расчете налога на прибыль расходы на оплату услуг связи (кроме дохода от сдачи сотрудником телефона в аренду) включают в состав прочих расходов на основании пп. 25 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса. Расходы должны быть экономически обоснованны и документально подтверждены (п. 1 ст. 252 НК РФ).

Компенсация использования личного телефона сотрудника

Фирма может назначить сотруднику ежемесячную компенсацию за использование его личного телефонного аппарата в служебных целях. Это предусмотрено ст. 188 Трудового кодекса.

Список сотрудников, мобильные телефоны которых используются в служебных целях, должен быть утвержден приказом руководителя фирмы. Необходимость использования мобильного телефона в служебных целях зафиксируйте в должностной инструкции сотрудника (Письмо Минфина России от 23 мая 2005 г. N 03-03-01-04/1/275). Перечень документов, подтверждающих производственный характер телефонных переговоров, законодательством не определен.

Несмотря на это, суды склоняются к тому, что фирма обязана доказать связь расходов на оплату услуг связи со своей деятельностью (Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 27 мая 2005 г. N А58-1983/03-Ф02-2300/05-С1).

Представители налоговой службы рекомендуют подтверждать производственный характер телефонных разговоров:

- приказами руководителя фирмы об утверждении списка сотрудников, которые для исполнения служебных обязанностей используют личные телефоны;
- письменными соглашениями об использовании сотрудниками в работе личных телефонов; детализированными счетами операторов мобильной связи;
- должностными инструкциями, в которых сказано, при исполнении каких обязанностей сотрудник может пользоваться мобильной связью (Письма Минфина России от 27 июля 2006 г. N 03-03-04/3/15, УФНС России по г. Москве от 9 февраля 2005 г. N 20-12/8153).

В Письме от 7 декабря 2005 г. N 03-03-04/1/418 Минфин России уточнил, что в случае корпоративного пользования сотовой связью счет оператора должен содержать: общую сумму платежа; ее детализацию по каждому числящемуся за плательщиком абонентскому номеру.

Сумма компенсации определяется по согласованию с работником и может быть предусмотрена в специальном пункте трудового договора или в дополнительном соглашении к нему.

Размер компенсации должен быть экономически оправданным.

Также компания должна иметь документы, которые подтверждают право собственности сотрудника на мобильный телефон.

Сотрудник должен представить документы на покупку телефона - кассовый чек, накладную или товарный чек.

На это указывает Минфин России (Письмо от 2 марта 2006 г. N 03-05-01-04/43).

Возмещать траты сотрудника можно двумя способами.

Можно установить, что фирма возмещает сотруднику стоимость всех разговоров, связанных с работой, на основе распечатки телефонных разговоров оператора сотовой связи.

Обычно в такой распечатке указываются телефонные номера и стоимость каждого разговора.

Организация также может установить ежемесячную фиксированную сумму компенсации. Она утверждается приказом руководителя.

В приказе указывают фамилию, имя, отчество работника, получающего компенсацию, и ее сумму.

Приказ может выглядеть так:

ЗАО "Актив"

Приказ

от 1 января 2008 г. N 21/КА

Назначить ежемесячную компенсацию за использование личного телефонного аппарата (сотовый телефон) в служебных целях в размере 600 руб. с 1 февраля 2008 г.:

- Петрову Сергею Сергеевичу;

Основание: Соглашение от 30 января 2008 г. N 15;

- Сидорову Ивану Ивановичу;

Основание: Соглашение от 30 января 2008 г. N 17.

Директор ЗАО "Актив" Иванов /Иванов И.И./

Сумма компенсации в пределах официально установленных норм взносом на социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, налогом на доходы физических лиц, а также единым социальным налогом не облагается (ст. ст. 217, 238 НК РФ).

Как "официально установленные нормы" можно применять сумму износа (амортизации) телефонного аппарата. Чтобы определить норму амортизации, воспользуйтесь Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы (утв. Постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. N 1).

Пример. Сотруднику "Актива" Иванову приказом руководителя установлена ежемесячная компенсация в размере 800 руб. В бухгалтерском учете бухгалтер "Актива" сделает такие записи:

Дебет 20 (44) Кредит 70 (73)

- 800 руб. - начислена сотруднику компенсация за использование его личного телефонного аппарата в служебных целях за январь 2008 г.;

Дебет 70 (73) Кредит 50

- 800 руб. - выплачена сотруднику компенсация за использование его личного телефонного аппарата в служебных целях за январь 2008 г.

Оплата услуг сотового оператора

Чтобы обеспечить сотрудников мобильной связью, фирма может не только компенсировать им телефонные разговоры, но и самостоятельно заключить контракт с сотовым оператором.

По договору оператор мобильной связи предоставляет фирме определенное количество абонентских номеров (sim-карт) и периодически выставляет счета на оплату переговоров. В договор можно включить условие, по которому вместе со счетами на оплату оператор будет предоставлять фирме расшифровку (детализацию) счета по каждому номеру. Налоговые инспекторы считают такие расшифровки едва ли не основным документом, подтверждающим производственный характер телефонных переговоров.

Контролирующие ведомства рекомендуют подтвердить производственный характер телефонных разговоров:

- договорами с оператором мобильной связи на оказание услуг;

- счетами операторов мобильной связи, содержащими разбивку общей суммы и детализацию звонков по предоставленным абонентским номерам;

- должностными инструкциями, в которых сказано, при исполнении каких обязанностей сотрудник может пользоваться мобильной связью;

- приказами руководителя фирмы об утверждении списка сотрудников, которым в силу выполняемых ими обязанностей необходима мобильная связь.

Перечисленные документы упоминаются в Письмах Минфина России от 27 июля 2006 г. N 03-03-04/3/15, от 7 декабря 2005 г. N 03-03-04/1/418 и от 23 мая 2005 г. N 03-03-01-04/1/275, а также в Письме УФНС России по г. Москве от 9 февраля 2005 г. N 20-12/8153. На приведенный выше список ссылаются и судьи (Постановление ФАС Поволжского округа от 22 сентября 2005 г. N А65-23196/2004-СА1-32).

Стоимость личных переговоров сотрудников при расчете налога на прибыль учитывать нельзя. Они не имеют отношения к деятельности фирмы и не являются экономически обоснованными (Письмо УФНС России по г. Москве от 19 октября 2005 г. N 20-12/75319).

Пример. В марте ЗАО "Актив" заключило с оператором мобильной связи договор на оказание услуг на условиях 100-процентной предоплаты. Оператор предоставил фирме 2 абонентских номера. По приказу руководителя "Актива" мобильной связью вправе пользоваться:

- генеральный директор;
- руководитель отдела продаж.

Фирма определяет доходы и расходы методом начисления.

В марте "Актив" перевел на расчетный счет оператора авансовый платеж в размере 5000 руб. В апреле оператор выставил фирме детализированный счет и счет-фактуру.

Общая стоимость телефонных переговоров в апреле составила 4720 руб., в том числе НДС - 720 руб.

По расшифровке счета бухгалтер фирмы определил, что стоимость личных телефонных переговоров составила:

- у генерального директора - 236 руб. (в том числе НДС - 36 руб.);
- у руководителя отдела продаж - 354 руб. (в том числе НДС - 54 руб.).

Стоимость личных телефонных переговоров сотрудники не возмещают.

В учете фирмы сделаны следующие записи:

в марте

Дебет 60, субсчет "Расчеты по авансам выданным"

Кредит 51

- 5000 руб. - перечислена предоплата за оказание услуг мобильной связи за апрель;

в апреле

Дебет 26 (44) Кредит 60

- 3500 руб. (4720 - 720 - (236 - 36 + 354 - 54)) - отражена стоимость служебных телефонных переговоров за апрель;

Дебет 91-2 Кредит 60

- 500 руб. (236 - 36 + 354 - 54) - отражена стоимость личных телефонных переговоров за апрель;

Дебет 19 Кредит 60

- 720 руб. - учтен НДС по услугам мобильной связи;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС"

Кредит 19

- 630 руб. (720 руб. - 36 руб. - 54 руб.) - принят к вычету НДС со стоимости служебных телефонных переговоров;

Дебет 91-2 Кредит 19

- 90 руб. (36 руб. + 54 руб.) - списан НДС со стоимости личных телефонных переговоров;

Дебет 60

Кредит 60, субсчет "Расчеты по авансам выданным"

- 4720 руб. - зачтена сумма предоплаты;

Дебет 70

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДФЛ"

- 77 руб. (590 руб. x 13%) - начислен НДФЛ со стоимости личных звонков сотрудников.

При расчете налога на прибыль за апрель бухгалтер "Актива" включил в состав прочих расходов 3500 руб. (4000 руб. - 500 руб.). В учете отражено постоянное налоговое обязательство:

Дебет 99

Кредит 68, субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

- 142 руб. ((200 руб. + 300 руб. + 90 руб.) x 24%) - отражено постоянное налоговое обязательство с расходов, не уменьшающих налогооблагаемую прибыль.

Неизрасходованная сумма аванса в размере 280 руб. (5000 руб. - 4720 руб.) засчитывается в счет оплаты услуг мобильной связи в следующем месяце.

Если фирма применяет метод начисления, то налоговую прибыль нужно уменьшать по мере предъявления счетов на оплату услуг оператора связи либо уменьшить в последний день месяца (пп. 3 п. 7 ст. 272 НК РФ). Если фирма применяет кассовый метод, расходы спишите только после их фактической оплаты оператору (п. 3 ст. 273 НК РФ).

Претензии налоговых инспекторов

К расходам фирмы на услуги связи у налоговых инспекторов особое отношение. Обоснованность таких расходов они всегда ставят под сомнение. И наоборот, считают очевидным, что сотрудники получают "скрытый" доход, когда разговаривают по телефону за счет фирмы.

Инспекторы рассуждают так. Раз фирма платит за телефонные переговоры, то она обязана доказать, что эти переговоры не носили личного характера.

И если при проверке контролеры не обнаружат необходимых документов, подтверждающих производственный характер переговоров, они исключат эти затраты из расходов в налоговом учете и квалифицируют их как доход сотрудников фирмы (Письма УФНС по г. Москве от 9 февраля 2005 г. N 20-12/8153 и от 19 октября 2005 г. N 20-12/75319). Соответственно, проверяющие потребуют доплаты налога на прибыль и налога на доходы физических лиц.

Иногда инспекторы проявляют еще больше изобретательности. Например, они полагают, что звонить по служебным делам сотрудники фирмы могут только в рабочее время.

Предположим, что у фирмы есть расшифровка телефонных звонков. Из нее видно, в какое время сотрудники пользовались телефоном.

Если проверяющие обнаружат, что часть разговоров сотрудники ведут в выходные дни или в период отпуска, то расходы фирмы на эти разговоры они включат в доход ее сотрудников.

Инспекторы доначислят налог на доходы физических лиц, пени и потребуют заплатить штраф. Отменить их решение можно только через суд.

В суде же налоговые инспекторы обязаны будут доказать, что фирма оплатила личные разговоры своих сотрудников. Однако время разговоров не может свидетельствовать об их цели и содержании. Так, служебный звонок можно сделать в нерабочее время и, наоборот, - личный в рабочее время.

Подобная позиция судей изложена в Постановлениях Федерального арбитражного суда Московского округа от 10 декабря 2002 г. N КА-А40/7927-02 и от 25 февраля 2003 г. N КА-А40/408-03, а также в Решении Арбитражного суда Московской области от 24 октября 2005 г. N А41-К2-9445/05.

Кстати, финансисты считают, что подробная детализация платежа оператором связи позволяет признавать в качестве производственных расходы на оплату переговоров сотрудника, даже если он находится на отдыхе (Письмо Минфина России от 7 декабря 2005 г. N 03-03-04/1/418).

Спорным моментом является необходимость расшифровки телефонных звонков. Инспекторы считают, что для того, чтобы отнести услуги связи на себестоимость, нужна расшифровка звонков с указанием телефонных номеров и мест нахождения абонентов, с которыми сотрудники вели переговоры (Письмо МНС России от 22 мая 2000 г. N ВГ-9-02/174).

Обычно фирмы, предоставляющие услуги телефонной связи, такую расшифровку не выдают. Но вы можете заказать ее специально. За такую услугу оператор связи может потребовать дополнительную плату.

Тем не менее этого можно и не делать. В некоторых случаях суды прямо указывают, что расшифровка звонков для подтверждения производственного характера расходов не требуется (Постановления ФАС Северо-Западного округа от 8 декабря 2005 г. N А56-50572/04 и ФАС Волго-Вятского округа от 2 февраля 2006 г. N А38-4091-12/222-2005).

Доказать, что расходы на телефонные разговоры не носили производственного характера, инспекторы должны независимо от того, есть у фирмы расшифровка звонков или нет.

А вот помочь налоговой инспекции с доказательствами такой документ может вполне. Особенно дотошные налоговые инспекторы могут проверить, принадлежат ли вашим контрагентам телефоны, по которым звонил сотрудник. Конечно, из того, что номер не принадлежит вашему поставщику или заказчику, не следует, что разговор был личным. Сотрудник, например, мог вести переговоры с потенциальным клиентом, которые не увенчались подписанием договора, - такие расходы являются производственными и направленными на получение дохода. Однако лишнюю информацию налоговым инспекторам для исследований можно не представлять вовсе.

Налоговый учет отдельных видов расходов на услуги связи

Если телефонные переговоры командированный сотрудник вел из гостиницы, при расчете налога на прибыль их стоимость нужно включить:

- в общую сумму расходов на проживание, если она указана в гостиничном счете (пп. 12 п. 1 ст. 264 НК РФ);
- в расходы по оплате услуг связи, если на нее выставлен отдельный счет (пп. 25 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Подтвердить подобные затраты можно такими документами:

- счет гостиницы (оператора связи) за телефонные переговоры;
- расшифровка счета с указанием номеров вызываемых абонентов;
- заявление о возмещении расходов на телефонные переговоры, подтверждающее их производственный характер (с указанием номеров абонентов и суммы расходов).

Если организация заключает договор на выделение телефонного номера, затраты на это тоже относятся к расходам на услуги связи. Ведь фирма платит не за прокладку новой кабельной линии, а за подключение к уже существующей телефонной сети. Таким образом, фирма не приобретает никакого имущества, не финансирует капитальные вложения, а лишь оплачивает услуги связи.

Если в договоре с оператором связи указан срок его действия, расходы на подключение к телефонной сети нужно отразить в бухгалтерском учете в составе расходов будущих периодов, а потом ежемесячно относить их на счета учета затрат. То же самое нужно сделать и в налоговом учете. Если срок не определен, фирма вправе самостоятельно установить порядок распределения этих расходов. Об этом сказано в абз. 2 п. 1 ст. 272 Налогового кодекса РФ и в Письме Минфина России от 6 февраля 2006 г. N 03-03-04/1/86.

Налоговый учет отдельных видов прочих расходов

В этом подразделе рассмотрены некоторые виды затрат фирмы, которые не признают обоснованными контролирующие органы или которые в налоговом учете можно учесть по разным основаниям.

Расходы на покупку питьевой воды

Из-за наличия в п. 1 ст. 264 Налогового кодекса пп. 49 считается, что перечень прочих расходов открыт. И его можно дополнять любыми экономически обоснованными и документально подтвержденными затратами фирмы. К этим затратам можно отнести, например, расходы на обеспечение сотрудников водой.

Есть два варианта учета таких расходов.

Первый вариант - расходы на приобретение питьевой воды для сотрудников списываются за счет собственных средств фирмы. В бухгалтерском учете такие затраты отражаются в составе прочих расходов и налогооблагаемую прибыль не уменьшают.

Подобный порядок списания этих расходов предлагают и налоговики. Как сказано в Письме УМНС по г. Москве от 20 марта 2002 г. N 26-12/12511, "...учитывая, что расходы на приобретение питьевой воды... не поименованы в ст. 163 ТК РФ как затраты по обеспечению нормальных условий труда, указанные расходы не уменьшают сумму доходов, полученных предприятием при исчислении налоговой базы".

Пример. ООО "Пассив" приобрело для сотрудников питьевую воду. Стоимость воды - 5900 руб. (в том числе НДС - 900 руб.).

Бухгалтер "Пассива" сделал проводки:

Дебет 91-2 Кредит 60

- 5000 руб. (5900 - 900) - стоимость воды включена в состав прочих расходов;

Дебет 19 Кредит 60

- 900 руб. - учтена сумма НДС по воде;

Дебет 91-2 Кредит 19

- 900 руб. - списана сумма НДС по воде;

Дебет 60 Кредит 51

- 5900 руб. - оплачена вода поставщику.

Расходы на покупку питьевой воды налогооблагаемую прибыль не уменьшают.

Второй вариант - стоимость питьевой воды учитывается в расходах фирмы, которые уменьшают налогооблагаемую прибыль.

Для этого должно выполняться любое из двух условий:

- обязанность по обеспечению работников водой предусмотрена нормативными документами по охране труда. Например, работники в горячих цехах должны обеспечиваться газированной подсоленной водой;

- обязанность по обеспечению работников водой предусмотрена трудовым или коллективным договором.

В первом случае стоимость воды учитывают в составе прочих расходов как затраты на обеспечение нормальных условий труда (пп. 7 п. 1 ст. 264 НК РФ). Во втором случае стоимость воды отражают в составе расходов на оплату труда (п. 25 ст. 255 НК РФ).

Пример. ЗАО "Актив" купило для работников питьевую воду глубокой очистки. Стоимость воды - 5900 руб. (в том числе НДС - 900 руб.).

По условиям трудовых договоров, заключенных с сотрудниками, фирма обязана предоставлять им воду. Водопроводная вода не соответствует требованиям к ее качеству, определенному в договорах. Это подтверждается справкой Госкомсанэпиднадзора.

При покупке и списании воды бухгалтер фирмы сделал проводки:

Дебет 20 Кредит 60

- 5000 руб. (5900 - 900) - стоимость воды включена в состав расходов по обычным видам деятельности;

Дебет 19 Кредит 60

- 900 руб. - учтена сумма НДС по воде;

Дебет 68 Кредит 19

- 900 руб. - сумма НДС по воде принята к вычету;

Дебет 60 Кредит 51

- 5900 руб. - оплачена вода поставщику.

Расходы на покупку питьевой воды уменьшают налогооблагаемую прибыль "Актива".

При этом следует иметь в виду позицию налоговых органов. Например, в Письме ФНС России от 10 марта 2005 г. N 02-1-08/46@ разъяснено: если качество питьевой воды, подаваемой в организацию на основании договоров, заключенных с организациями водопроводно-канализационного хозяйства, соответствует требованиям СанПиН 2.1.4.1074-01 "Питьевая вода. Гигиенические требования к качеству воды централизованных систем водоснабжения. Контроль качества" (введены в действие Постановлением Главного государственного санитарного врача РФ от 26 сентября 2001 г. N 24), то дополнительные расходы по приобретению питьевой воды являются экономически неоправданными расходами и не могут относиться на уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль.

Если трудовой (коллективный) договор предусматривает обязанность фирмы обеспечить сотрудников водой определенного качества, вам нужно взять справку из Госкомсанэпиднадзора о том, что водопроводная вода не соответствует требованиям СанПиН 2.1.4.1074-01 и опасна для использования в качестве питьевой. Этот документ позволит организации уменьшать налогооблагаемую прибыль за счет расходов по

приобретению питьевой воды либо затрат на приобретение специального оборудования для фильтрации водопроводной воды.

При этом следует иметь в виду, что организация водопроводно-канализационного хозяйства несет ответственность за качество подаваемой питьевой воды и его соответствие санитарным нормам (п. 92 Правил пользования системами коммунального водоснабжения и канализации в Российской Федерации, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 12 февраля 1999 г. N 167).

Такой же позиции придерживается и Минфин в своих разъяснениях по вопросу приобретения питьевой воды для сотрудников организации (Письмо от 2 декабря 2005 г. N 03-03-04/1/408).

Если же справки из Госкомсанэпиднадзора у вас не будет, налоговики при проверке могут посчитать, что расходы на уменьшение налогооблагаемой прибыли были отнесены неправомерно. Свою позицию фирме придется отстаивать в суде. И, скорее всего, арбитры будут защищать интересы налогоплательщика. Ведь встречаются судебные решения, предписывающие учитывать расходы на приобретение питьевой воды для целей налогообложения прибыли независимо от того, имеет организация справку Госсанэпиднадзора о качестве водопроводной воды и соответствии его СанПиНам или нет.

Так, например, в Постановлениях ФАС Московского округа от 9 августа 2006 г., 16 августа 2006 г. N КА-А40/7454-06 по делу N А40-73578/05-141-588 и от 7 сентября 2006 г., 11 сентября 2006 г. N КА-А40/8421-06 по делу N А40-76012/05-116-623 суд делает вывод, что расходы на приобретение чистой питьевой воды относятся к расходам на обеспечение нормальных условий труда.

Также в Постановлении ФАС Московского округа от 29 января 2007 г., 2 февраля 2007 г. N КА-А40/13892-06 по делу N А40-30210/06-33-218 отклонен довод налоговиков о том, что затраты на приобретение питьевой воды признаются только при наличии заключения Госсанэпиднадзора о соответствии качества питьевой воды установленным нормам. Суд указал, что данные расходы относятся к расходам на обеспечение нормальных условий труда.

В Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 29 января 2007 г. N А56-1711/2006 указано, что перечень условий, обеспечивающих нормальные условия труда согласно ст. 223 ТК РФ, не является закрытым. В связи с этим затраты на приобретение питьевой воды учитываются как расходы.

Расходы на охрану

Охрану можно нанять или создать собственное охранное подразделение. Какой из этих способов выгоднее?

Создавая подразделение собственной охраны, в первую очередь определите, для чего она вам нужна. Так, если вам нужна охрана для организации пропускной системы посетителей, то создавать для этого специальную службу вовсе не обязательно. В этом случае достаточно создать административно-хозяйственный отдел (АХО), а охранников оформить как вахтеров. Это позволит избежать лишних трудностей с оформлением охранного подразделения, да и расходы по содержанию АХО уменьшают налогооблагаемую прибыль фирмы в обычном порядке.

С настоящим же охранным подразделением все гораздо сложнее. Дело в том, что для осуществления охранной деятельности нужно иметь лицензию МВД России (ст. 11 Закона РФ от 11 марта 1992 г. N 2487-1).

Однако выдают лицензию только тем организациям, которые "учреждены специально для оказания охранных услуг" (п. 1 Положения о лицензировании негосударственной (частной) охранной деятельности). Поэтому фирмы, занимающиеся другими видами деятельности, организовать собственное охранное подразделение не могут. Таким фирмам, чтобы получить лицензию, придется создавать дочернее ООО или ЗАО, основным видом деятельности которого будет оказание охранных услуг.

Помимо лицензии охранная фирма должна иметь свой устав. В нем нужно указать, для чего создана такая фирма. Устав обязательно нужно согласовать с местным отделением милиции.

Сразу отметим, что расходы на получение лицензии для своих охранников налоговики не позволят учесть фирме в целях налогообложения, посчитав их доходом охранников, полученным в натуральной форме. Соответственно, с суммы такого дохода еще нужно будет удержать налог на доходы физических лиц.

Кроме того, чтобы приобрести оружие для охраны, фирма должна получить специальное разрешение.

Фирме, осуществляющей охранную деятельность, нужно застраховать охранников на случай гибели, получения увечья или иного повреждения здоровья, связанного с осуществлением профессиональной деятельности (ст. 19 Закона РФ от 11 марта 1992 г. N 2487-1). Если фирма этого не сделает, ее могут лишить лицензии. Расходы по страхованию сотрудников уменьшают налогооблагаемую прибыль фирмы.

Очевидно, что создание собственной охраны многим фирмам невыгодно. Поэтому есть еще один вариант решения этой проблемы - нанять охрану.

Если вы решили воспользоваться услугами охранного агентства, то в первую очередь вам нужно заключить с ним договор. Агентство должно иметь лицензию на осуществление охранно-сыскной деятельности. В договоре обязательно нужно указать номер лицензии и дату ее выдачи охранному агентству (ст. 9 Закона РФ от 11 марта 1992 г. N 2487-1).

Услуги охранных агентств, конечно, стоят дорого и небольшой фирме могут оказаться не по карману. С другой стороны, это избавляет фирму от множества трудностей, связанных с созданием собственного охранного подразделения (получение лицензий и др.). Кроме того, расходы по оплате услуг охранных агентств можно включить в состав прочих расходов и на их сумму уменьшить налогооблагаемую прибыль (пп. 6 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Однако для этого у фирмы должны быть подтверждающие документы, а именно: письменный отчет охранного агентства о результатах проделанной работы и акт о выполненных работах, подписанный руководителями охранного агентства и вашей фирмы.

Кстати, налоговики при проверках обращают внимание на то, чтобы в договоре с охранным агентством был указан фактический адрес охраняемой территории (если это офис вашей фирмы, то его фактический адрес), а также точные размеры охраняемой территории. В противном случае налоговики посчитают эти расходы экономически необоснованными и, как следствие, доначислят налог на прибыль.

Еще один вопрос, который возникает у бухгалтера: можно ли уменьшить налогооблагаемую прибыль на расходы по охране арендованного имущества?

В принципе в Налоговом кодексе не сказано, затраты на охрану какого имущества (собственного или арендованного) уменьшают налогооблагаемую прибыль. Поэтому, по нашему мнению, затраты на оплату услуг по охране арендованного имущества фирма также может включить в состав расходов при расчете налога на прибыль.

Чтобы полностью исключить претензии налоговиков, советуем вам включить в договор аренды пункт, в котором говорится, что одной из обязанностей арендатора является охрана арендуемого объекта.

Какой из предложенных способов выбрать, зависит от потребностей фирмы.

Небольшие фирмы, к примеру, предпочитают создать административно-хозяйственный отдел, нанять нужное количество человек для охраны и оформить их вахтерами. Расходы на содержание подобного отдела такие фирмы учитывают в обычном порядке.

Расходы на покупку топлива

В состав прочих расходов включают затраты на покупку бензина для служебного транспорта общехозяйственного назначения. Причем, по мнению налоговиков, такие расходы нужно учитывать только в пределах норм.

В отношении автомобилей, для которых нормы расхода топлива и смазочных материалов не утверждены, Минфин рекомендует налогоплательщику при определении норм расхода топлива руководствоваться соответствующей технической документацией и (или) информацией, предоставляемой изготовителем автомобиля (Письмо от 4 мая 2005 г. N 03-03-01-04/1/223).

Нормы расхода топлива и смазочных материалов на автомобильном транспорте утверждены Минтрансом России 14 марта 2008 г. N АМ-23-р. В данном документе приведены базовые значения расхода топлива, масла и смазок для разных марок отечественных и зарубежных легковых автомобилей, грузовиков и автобусов. Эти величины нужно корректировать на специальные коэффициенты в зависимости от сезона, местности, массы груза. Полученные значения Минтранс предлагает использовать в том числе для "расчетов по налогообложению предприятий". Эту точку зрения разделяют и чиновники налогового ведомства (например, в вышеуказанном Письме Минфина России от 4 мая 2005 г. N 03-03-01-04/1/223).

Однако у бухгалтера есть причины так не поступать:

1. Налоговый кодекс не дает права Минтрансу утверждать лимиты расходов ГСМ для расчета налогов. В Кодексе вообще нет ни слова о том, что затраты на топливо нормируются.

2. Руководящий документ Минтранса нельзя считать официальным: он не был официально опубликован и не был зарегистрирован в Минюсте. А способ, которым транспортники вводят Нормы в действие (информационное сообщение), не предусмотрен ни Налоговым кодексом, ни другими законами.

Вы можете уменьшать налогооблагаемую прибыль на сумму фактических затрат на ГСМ, даже если они выше установленных Минтрансом лимитов. Несмотря на это, инспекторы наверняка возьмут на вооружение минтрансовские нормы при проверке обоснованности расходов. Позиция арбитражных судов в данном вопросе однозначна: это неправомерно.

Пример. Налоговая инспекция провела выездную проверку ОАО "Благовещенский арматурный завод". Проверяющие обнаружили, что все фактические расходы на приобретение ГСМ предприятие отнесло на себестоимость продукции. Решив, что расходы на ГСМ нужно учитывать в пределах, установленных Минтрансом, инспекция доначислила налог на прибыль и соответствующие пени. Итоги проверки фирма оспорила в суде.

Суд признал решение инспекции незаконным. Все расходы предприятия на ГСМ связаны с производственной деятельностью. Поскольку иного, то есть непроизводственного, характера расходов инспекция не доказала, то и доначисление налога неправомерно (Постановление ФАС Уральского округа от 10 июня 2002 г. N Ф09-1180/02-АК).

Вывод о том, что нормы Минтранса не предназначены для расчета налогов, содержится и в других судебных решениях (Постановления ФАС Северо-Западного округа от 5 марта 2002 г. по делу N А56-23095/01, ФАС Центрального округа от 5 октября 2001 г. по делу N А08-3900/00-9, ФАС Уральского округа от 14 сентября 2000 г. по делу N Ф09-1037/2000-АК и т.д.).

Это подтвердил и ВАС РФ в Определении от 14 августа 2008 г. N 9586/08.

Впрочем, и сами инспекторы понимают, что ограничивать расходы на топливо незаконно. В "древнем" Письме УМНС России по г. Москве от 23 сентября 2002 г. N 26-12/44873 они признают, что расходы на ГСМ можно учесть в размере фактических затрат, однако превышение норм Минтранса должно быть экономически оправданно. Подтверждением того, что топливо было израсходовано в производственных целях, является

путевой лист. Формы путевых листов для грузовых и легковых автомобилей утверждены Постановлением Госкомстата России от 28 ноября 1997 г. N 78. В путевом листе нужно проставить показания спидометра, фактический расход топлива, места отправления и назначения. Как правило, его выписывают на одну смену работы водителя.

Пример. ООО "Сусанин" оказывает транспортные услуги.

По договору транспортной экспедиции фирма должна перевезти стройматериалы со склада из Московской области в Москву. Водителю фирмы из кассы под отчет было выдано 300 руб. для заправки автомашины бензином. Кроме того, водитель получил путевой лист. В конце дня водитель представил в бухгалтерию авансовый отчет о покупке 30 литров бензина. Стоимость 1 литра - 10 руб. К отчету приложены чеки ККТ на сумму 300 руб.

В путевом листе водитель указал пункты назначения, время выезда и возвращения, пробег автомобиля и фактический расход бензина, равный 25 литрам.

Все поездки осуществлялись для перевозки материалов по заключенному фирмой договору.

Бухгалтер должен сделать такие проводки:

Дебет 71 Кредит 50

- 300 руб. - выданы под отчет водителю деньги на бензин;

Дебет 10 Кредит 71

- 300 руб. - водителем представлен авансовый отчет по купленному бензину;

Дебет 20 Кредит 10

- 250 руб. - списано 25 литров бензина в расходы на основании путевого листа.

На всю стоимость фактически израсходованного бензина можно уменьшить доходы фирмы при расчете налога на прибыль.

Чтобы у проверяющих было меньше оснований для претензий, утвердите приказом руководителя фирмы собственные нормы расхода топлива. При этом можно предусмотреть, что в отдельных случаях эти нормы могут быть увеличены (например, в зимнее время, для городских поездок в часы пик или из-за изношенности двигателя автомобиля).

Несмотря на то что минтрансовские нормативы не обязательно применять для расчета налога на прибыль, их можно использовать для других целей. Например, они могут понадобиться для планирования будущих расходов фирмы или для расчетов с водителями.

Расходы на медицинское обследование

Трудовой кодекс обязывает работодателя создать для сотрудников нормальные и безопасные условия труда. Компания должна в предусмотренных законодательством случаях организовывать проведение медосмотров своих работников. Вправе ли фирма включить в состав расходов, учитываемых при налогообложении прибыли, затраты на медицинское обследование? И можно ли обследовать за счет фирмы бухгалтеров, управленческий персонал и других работников, чья деятельность связана с использованием персональных компьютеров?

Статья 213 Трудового кодекса обязывает работодателя проводить медосмотры сотрудников. Оплата медобследования возложена на фирму. Медосмотры могут быть:

- предварительные - проводимые до заключения трудового договора;
- периодические - помогающие проследить состояние здоровья сотрудников в течение их трудовой деятельности;
- внеочередные - проводимые по особым медицинским показателям.

В обязательном порядке медосмотр проходят работники, чья деятельность связана с управлением транспортом, с вредными условиями труда, занятые в пищевой промышленности, а также сотрудники, не достигшие возраста 18 лет.

Перечень вредных производственных факторов, при которых обязательны предварительные и периодические медосмотры, утвержден Приказом Минздравсоцразвития России от 16 августа 2004 г. N 83. Сотрудники, занятые на вредных (опасных) производствах, подлежат углубленным медосмотрам. Правила финансирования и проведения углубленных медосмотров установлены Приказом Минздравсоцразвития России от 28 декабря 2007 г. N 813.

Обратите внимание: в 2008 г. оплатить расходы на проведение углубленных медосмотров фирма может за счет взносов на страхование от несчастных случаев и профзаболеваний (п. 7 Правил, утвержденных Приказом Минздравсоцразвития России от 28 декабря 2007 г. N 813).

Расходы, связанные с прохождением работниками обязательных медицинских осмотров, включаются в целях налогообложения прибыли в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией (пп. 7 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Однако Минфин России считает, что указанные затраты должны производиться в соответствии с действующими нормативными правовыми актами Минздравсоцразвития (ранее Минздрава) России. Только в этом случае они уменьшают налогооблагаемую базу по прибыли (Письма Минфина России от 7 ноября 2005 г. N 03-03-04/1/340, от 5 марта 2005 г. N 03-03-01-04/1/100, от 28 февраля 2005 г. N 03-03-01-04/1/80, от 23 декабря 2004 г. N 03-03-01-04/1/185). Кроме того, фирма также может включить в расходы затраты на медосмотр соискателей, если они оплатили его сами, а работодатель впоследствии компенсировал им

понесенные расходы на основании представленных документов (Письмо Минфина России от 7 ноября 2005 г. N 03-03-04/1/340).

Следует отметить, что расходы на проведение необязательных (не предусмотренных законодательством) медосмотров работников не учитываются в целях исчисления налога на прибыль. Минфин России в Письме от 5 марта 2005 г. N 03-03-01-04/1/100 объясняет это тем, что указанные расходы не могут быть признаны обоснованными и, как следствие, не уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль организаций. Аналогичного мнения придерживаются и налоговые органы (Письма УФНС России по г. Москве от 16 августа 2006 г. N 20-12/72394, от 4 августа 2006 г. N 09-14/069136).

Что касается предварительного обследования, то следует иметь в виду, что затраты на его проведение нельзя учесть при налогообложении прибыли, если лицо, его проходившее, по результатам осмотра или по иным основаниям не было принято на работу (Письмо УФНС России по г. Москве от 26 октября 2005 г. N 20-12/77744).

В Письме Минфина России от 7 августа 2007 г. N 03-03-06/1/543 финансовое ведомство разъяснило, что расходы, связанные с проведением медицинских обследований бухгалтеров, сотрудников управленческого персонала, а также других трудящихся, напрямую связанных с работой на компьютере, можно учесть при налогообложении прибыли. Однако судьи придерживаются иной позиции. Так, в Постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 15 января 2007 г. N А33-32437/05-Ф02-7147/06-С1 указано, что затраты на медосмотры работников управления и бухгалтерии не включаются в налоговую себестоимость. Правда, в данном случае компания проводила медосмотр на основании Приказа Минздравмедпрома России от 14 марта 1996 г. N 90. Причем суд разъяснил, что данный перечень не предусматривает проведения регулярных медицинских осмотров для указанных категорий работников. Следовательно, организация не вправе уменьшать на эти затраты базу при исчислении налога на прибыль.

Аналогичной судебной практики нет, и поэтому, видимо, налогоплательщикам следует принять консультации финансового ведомства. Тем более что позиция Минфина России в данном случае выгодна фирме.

Внереализационные расходы

По правилам налогового учета все расходы, которые не связаны с производством и реализацией товаров (работ, услуг), считают внереализационными (в бухгалтерском учете такие расходы называются прочими). В Приложении 2 к листу 02 сумму внереализационных расходов фирмы указывают по строке 200.

Полный перечень внереализационных расходов есть в ст. 265 Налогового кодекса. Этот перечень не является закрытым. К внереализационным расходам относят любые затраты, которые уменьшают налогооблагаемую прибыль и не учитываются в составе расходов по производству и реализации товаров (работ, услуг).

Некоторые затраты фирмы налогооблагаемую прибыль не уменьшают. Перечень этих расходов дан в ст. 270 Налогового кодекса.

В налоговом учете такие затраты в состав внереализационных расходов не включают.

Общий порядок учета

По ст. 265 Налогового кодекса к внереализационным расходам, в частности, относят:

- затраты на содержание имущества, переданного в аренду;
- затраты на уплату процентов по долговым обязательствам;
- отрицательные курсовые разницы от переоценки валюты и валютной задолженности;
- отрицательные разницы, возникшие при продаже или покупке иностранной валюты по курсу, который отклоняется от официального курса Банка России;
- отрицательные суммовые разницы;
- штрафы и пени, начисленные за нарушение фирмой условий хозяйственных договоров;
- затраты по аннулированным производственным заказам, а также по производству, не давшему продукции;
- убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году;
- затраты на ликвидацию основных средств;
- суммы списанной дебиторской задолженности;
- затраты на формирование резервов по сомнительным долгам;
- НДС по купленным материалам, если долг перед поставщиком был списан;
- потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций;
- судебные расходы;
- затраты на услуги банков;
- потери от простоев по внутрипроизводственным причинам;
- другие расходы, которые не связаны с производством и реализацией товаров (работ, услуг).

Если фирма выбрала кассовый метод учета выручки, то внереализационные расходы отражают после их оплаты.

Если фирма учитывает выручку по методу начисления, то внереализационные расходы отражают в налоговом учете так:

Вид внереализационного расхода	Момент отражения расхода в налоговом учете
Расходы по содержанию имущества, переданного в аренду	Расходы отражают в зависимости от их вида: - амортизацию - ежемесячно (на последний день текущего месяца); - стоимость работ (услуг) сторонних организаций - на дату их фактического выполнения (оказания); - затраты подотчетных лиц - на дату утверждения авансового отчета и т.д.
Проценты по долговым обязательствам (договорам займа, долговым ценным бумагам и т.д.)	Дата окончания отчетного (налогового) периода или дата погашения долга (п. 8 ст. 272 НК РФ)
Отрицательная курсовая разница от переоценки валюты, валютной задолженности	Исходя из наиболее ранней даты (п. 10 ст. 272 НК РФ): - дата совершения операции в иностранной валюте (например, ее перечисления поставщику, погашения задолженности в иностранной валюте); - последний день отчетного (налогового) периода
Отрицательные разницы, возникающие при продаже или покупке иностранной валюты по курсу, который отклоняется от официального курса, установленного Банком России	Дата перехода права собственности на иностранную валюту (пп. 6 п. 7 ст. 272 НК РФ)
Отрицательная суммовая разница	У покупателя имущества (работ, услуг) - дата погашения задолженности перед поставщиком. У продавца имущества (работ, услуг) - дата погашения задолженности покупателя (п. 9 ст. 272 НК РФ)
Штрафы и пени, начисленные за нарушение фирмой условий хозяйственных договоров	Дата признания штрафа (пеней) либо дата их присуждения судом (п. 7 ст. 272 НК РФ)
Формирование резервов	Дата начисления резерва (пп. 2 п. 7 ст. 272 НК РФ)
Другие внереализационные расходы	Дата начисления расходов

Проценты по долговым обязательствам

В бухгалтерском учете проценты по кредитам и займам отражают в составе прочих расходов. В некоторых случаях правилами бухгалтерского учета установлен особый порядок отражения процентов, а именно при использовании кредита (займа) на приобретение:

- инвестиционных активов (основных средств, нематериальных активов или имущественных комплексов);

- материально-производственных запасов или иных ценностей (например, ценных бумаг).

Если проценты начислены до оприходования указанных ценностей, то их включают в первоначальную стоимость.

Если после этой даты - в состав прочих расходов.

В налоговом учете проценты, начисленные по любым заемным средствам (кредитам, займам, векселям, облигациям и т.д.), включают в состав внереализационных расходов (Письмо Минфина России от 7 мая 2007 г. N 03-03-06/1/262).

На какие цели получен кредит или заем (покупку ценностей, оплату текущих расходов и т.д.) - неважно.

Такие затраты включают в состав внереализационных расходов только в пределах норм, установленных Налоговым кодексом.

Есть два способа нормирования этих расходов.

Первый способ: исходя из среднего процента, увеличенного в 1,2 раза, который фирма уплачивает по долговым обязательствам того же вида (то есть по договорам займа, кредита и т.д.), полученным в сопоставимых условиях.

Второй способ: исходя из ставки рефинансирования Банка России, увеличенной в 1,1 раза (если деньги получены в рублях), или из 15 процентов годовых (если деньги получены в валюте).

Фирма может самостоятельно выбрать любой из этих способов.

Первый способ нормирования

Этот способ можно применять, если фирма получает кредиты (займы) от нескольких заимодавцев на сопоставимых условиях. Деньги считают полученными на сопоставимых условиях, если они получены:

- в одной валюте;
- на одинаковый срок;
- в сопоставимых суммах;
- от одинаковых категорий заимодавцев (например, только от физических или юридических лиц);
- одинаково обеспечены (например, залогом идентичных ценностей).

Чтобы определить сумму процентов, которую включают в состав внереализационных расходов и учитывают при налогообложении прибыли, бухгалтеру следует:

1) определить, какие долговые обязательства можно считать сопоставимыми;

2) рассчитать средний уровень процента, уплачиваемого по сопоставимым долговым обязательствам;

3) увеличить средний уровень процентов в 1,2 раза.

Средний уровень процентов рассчитывают так:

```
 /                                                          \
|  Сумма      Процентная     Сумма     Процентная           |
|займа по  x  ставка по + займа по x  ставка по + ... | :
|договору     договору     договору    договору            |
|   N 1          N 1          N 2         N 2              |
 \                                                          /

  /                          \
 |  Сумма       Сумма         |
: |займа по + займа по + ...| x 100%
 |договору    договору       |
 |  N 1          N 2         |
  \                          /
```

Затем средний уровень процентов нужно увеличить в 1,2 раза.

Если сумма процентов, которые уплачивают по договору кредита (займа), выше этого показателя, то при налогообложении прибыли учитывают их средний уровень, увеличенный в 1,2 раза.

Если сумма процентов не превышает этот показатель, то при налогообложении их учитывают полностью.

Пример. ЗАО "Актив" получило три займа от других фирм:

- первый заем в сумме 500 000 руб. под 40% годовых;
- второй заем в сумме 560 000 руб. под 25% годовых;
- третий заем в сумме 550 000 руб. под 20% годовых.

Все займы получены в рублях на 1 год и на сопоставимых условиях.

Средний уровень процентов по займам составит:

(500 000 руб. x 40% + 560 000 руб. x 25% + 550 000 руб. x 20%) : (500 000 руб. + 560 000 руб. + 550 000 руб.) x 100% = 27,95%.

Средний уровень процентов, увеличенный в 1,2 раза, будет равен:

27,95% x 1,2 = 33,54%.

Этот показатель превышают только проценты по первому займу.

Следовательно, в состав внереализационных расходов можно включить проценты по нему в пределах 33,54% годовых.

Сумма процентов по первому займу, учитываемых при налогообложении прибыли, составит:

500 000 руб. x 33,54% = 167 700 руб.

Проценты по второму и третьему займам включаются в состав внереализационных доходов и уменьшают облагаемую прибыль полностью.

Второй способ нормирования

Как отразить в налоговом учете проценты по кредиту вторым способом, покажет пример.

Пример. ЗАО "Актив" получило заем в сумме 100 000 руб. под 30% годовых. Ставка рефинансирования, установленная Банком России, составила 11% годовых.

Облагаемую прибыль уменьшают проценты, рассчитанные исходя из ставки рефинансирования, увеличенной в 1,1 раза.

Ставка процентов, которые учитывают при налогообложении, составит:

11% x 1,1 = 12,1%.

Этот показатель меньше, чем проценты по займу, которые платит фирма.

Следовательно, в состав внереализационных расходов можно включить проценты в пределах 11% годовых.

Сумма процентов, учитываемых при налогообложении прибыли, составит:

100 000 руб. x 12,1% = 121 000 руб.

Кстати, тут надо учитывать один нюанс. Допустим, условия договора (кредита или займа) не предусматривают изменения процентной ставки в течение срока его действия. Тогда при расчете суммы нормируемых процентов используют ту ставку рефинансирования, которая действовала на момент заключения договора. Если же изменение процентов предусмотрено, надо взять ставку рефинансирования, действующую на день начисления процентов.

Некоторые фирмы, внимательно проанализировав первый способ нормирования, используют несложную схему минимизации налогообложения, суть которой заключается в дроблении одного кредита на несколько более мелких. Предположим, фирме необходим банковский кредит в сумме 1 200 000 руб. Банк готов выдать такой кредит под 30 процентов годовых, что намного выше, чем ставка рефинансирования, установленная Банком России. Тогда фирма договаривается с банком разбить один кредит на три, например, по 400 000 руб., полученные под ту же процентную ставку (30 процентов).

В результате у фирмы имеется несколько долговых обязательств, "выданных в той же валюте на те же сроки в сопоставимых объемах, под аналогичные обеспечения", и фирма признает проценты по кредиту в полной сумме, используя первый способ.

Понятно, что работники налогового ведомства против такого варианта. В ранее действующей методичке к гл. 25 Налогового кодекса (утв. Приказом МНС России от 20 декабря 2002 г. N БГ-3-02/729) было сказано: "...для определения долговых обязательств... используются средства, полученные налогоплательщиком от разных кредиторов".

Конечно, в апреле 2005 г. "прибыльную" методичку отменили. Однако принципиально ситуацию это новшество не изменило. На практике взгляды налоговиков на большинство спорных вопросов остались прежними.

Если читать Налоговый кодекс буквально, позиция контролеров не имеет под собой оснований, поскольку Налоговый кодекс подобного ограничения не содержит.

Судите сами: "...расходом признаются проценты, начисленные по долговому обязательству любого вида при условии, что размер начисленных налогоплательщиком по долговому обязательству процентов 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".

Как вы видите по тексту Кодекса, получены деньги от одного заимодавца или от тысячи - неважно. Главное, чтобы на сопоставимых условиях. Позиция контролеров более основывается на здравом смысле, нежели на нормах Налогового кодекса.

Резерв по сомнительным долгам

Ваша организация может зарезервировать средства для списания сомнительных долгов. Создать резерв могут фирмы, которые учитывают выручку от реализации по методу начисления. Сумму такого резерва в бухгалтерском учете отражают в составе прочих, а в налоговом - внереализационных расходов.

Создавать резерв по списанию сомнительных долгов или нет, ваша фирма решает сама. Решение о создании резерва и порядок резервирования средств должны быть предусмотрены в налоговой и бухгалтерской учетной политике.

Сомнительный долг - это дебиторская задолженность по поставленным товарам (работам, услугам), которая не погашена в срок, установленный договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями (залогом, поручительством или банковской гарантией).

Безнадежные долги вы должны списать. Долг считают безнадежным, если он нереален для взыскания (например, организация-должник ликвидировалась) или по задолженности истек срок исковой давности (три года).

Если фирма создает резерв, безнадежные долги списывают за счет резерва.

В бухгалтерском учете, так же как и в налоговом, резерв по сомнительным долгам создают, если выполняются три условия:

- задолженность возникла по расчетам за продукцию (товары, работы, услуги);
- срок погашения задолженности по договору истек;
- гарантии погашения задолженности отсутствуют.

Создавать резерв на списание процентов по долговым обязательствам нельзя (п. 3 ст. 266 НК РФ).

Пример. ЗАО "Актив" предоставило ООО "Пассив" заем на сумму 100 000 руб. По договору "Пассив" должен возвратить сумму займа и уплатить проценты за пользование займом в сумме 14 000 руб. В срок, установленный договором, "Пассив" заем не вернул.

Однако "Актив" не может создать резерв по задолженности "Пассива", так как она не связана с реализацией.

Проценты за пользование займом, не уплаченные "Пассивом", в сумму резерва также не включают.

Согласно ст. 266 Налогового кодекса, сумма резерва зависит от срока возникновения обязательства. На полную сумму резерв создают только по тем долгам, которые просрочены более чем на 90 календарных дней. Если время просрочки составляет от 45 до 90 календарных дней, в резерв включают только 50 процентов от суммы задолженности. Если же этот срок не превышает 45 дней, резерв вообще не создают.

В сумму задолженности, по которой создается резерв, включают и НДС, не перечисленный покупателем. То есть резерв создают исходя из полной суммы дебиторской задолженности, которая может включать в себя и этот налог (Письмо Минфина России от 7 октября 2004 г. N 03-03-01-04/1/68, Определение Конституционного Суда РФ от 12 мая 2005 г. N 167-О).

Если срок погашения задолженности в договоре не указан, то его определяют в порядке, установленном законодательством. Так, по договору купли-продажи покупатель обязан оплатить товар непосредственно до или после того, как получил товар от продавца (ст. 486 ГК РФ). По другим видам договоров (на оказание услуг или выполнение работ), если иное не предусмотрено законодательством, обязательство должно быть исполнено в разумный срок после его возникновения (ст. 314 ГК РФ).

Обязательство, не исполненное в разумный срок, а также обязательство, срок исполнения которого определен моментом востребования, должник обязан исполнить в течение семи дней после того, как кредитор потребовал оплату.

Общая сумма резервов по сомнительным долгам не может превышать 10 процентов выручки от продаж, полученной за отчетный (налоговый) период. Таким образом, в бухгалтерском и налоговом учете для создания резервов по сомнительным долгам предусмотрены разные требования.

Чтобы облегчить работу, создавайте резервы в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом, как в налоговом, так и в бухгалтерском учете.

Пример. ЗАО "Актив" определяет выручку от реализации для целей налогообложения по методу начисления. В учетной политике "Актива" записано, что организация создает резервы по сомнительным долгам в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом.

Выручка "Актива" за январь - сентябрь отчетного года составила 870 000 руб. (без НДС).

Максимальная сумма резерва равна:

870 000 руб. x 10% = 87 000 руб.

По итогам инвентаризации на 30 сентября отчетного года была выявлена задолженность покупателей за отгруженную продукцию, числящаяся на счете 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками":

- по расчетам с ООО "Импульс" - 60 000 руб. (задолженность просрочена на 106 дней);
- по расчетам с ООО "Зенит" - 30 000 руб. (задолженность просрочена на 56 дней);
- по расчетам с ООО "Марс" - 90 000 руб. (задолженность просрочена на 42 дня).

В состав резерва по сомнительным долгам включают дебиторскую задолженность:

- ООО "Импульс" - в сумме 60 000 руб.;
- ООО "Зенит" - в сумме 15 000 руб. (30 000 руб. x 50%).

По задолженности ООО "Марс" резерв не создают. Общая сумма резерва составит 75 000 руб. (60 000 + 15 000). Она не превышает его максимального размера.

При формировании резерва бухгалтер "Актива" должен сделать проводку:

Дебет 91-2 Кредит 63

- 75 000 руб. - создан резерв по сомнительным долгам.

Сумму созданного резерва включают:

- в бухгалтерском учете - в состав прочих расходов;
- в налоговом учете - в состав внереализационных расходов.

НДС по оприходованным материальным ценностям

Если ваша фирма получила те или иные материально-производственные запасы (работы, услуги), то у вас возникнет кредиторская задолженность перед поставщиком.

Если вы не погасите кредиторскую задолженность, то ее придется списать.

Сделать это нужно в двух случаях:

- истек срок исковой давности (в общем случае - три года с того момента, как вы должны были заплатить поставщику);
- фирме стало известно о том, что поставщик ликвидирован.

Сумму списанной кредиторской задолженности включают в состав внереализационных доходов. Сумму НДС по поставленным материальным ценностям (работам, услугам) включают в состав внереализационных расходов (пп. 14 п. 1 ст. 265 НК РФ). Именно такие правила применяют в налоговом учете.

Пример. На начало IV квартала отчетного года у ООО "Пассив" числится кредиторская задолженность по полученным, но неоплаченным товарам, срок исковой давности которой в этом квартале истекает.

Сумма задолженности - 177 000 руб. (в том числе НДС, который должен быть перечислен поставщику товаров, - 27 000 руб.).

В IV квартале бухгалтер "Пассива" должен сделать проводки:

Дебет 60 Кредит 91-1

- 177 000 руб. - списана кредиторская задолженность с истекшим сроком исковой давности;

Дебет 91-2 Кредит 19

- 27 000 руб. - списана сумма НДС, которую нужно было перечислить поставщику.

Сумму списанной задолженности (177 000 руб.) в налоговом учете включают в состав внереализационных доходов. Сумму НДС по списанной задолженности (27 000 руб.) включают в состав внереализационных расходов.

Расходы по ценностям, переданным в аренду

К расходам на содержание имущества, переданного в аренду другим лицам, в частности, относят:

- затраты на его ремонт, если обязанность по оплате таких расходов возложена на арендодателя;
- суммы начисленной амортизации, если в аренду передано основное средство;
- расходы на оплату услуг связи и коммунальных услуг, если в аренду передано здание или помещение.

Такие расходы в бухгалтерском учете относят к прочим, если выполняются два условия:

- сдача имущества в аренду не обозначена как вид деятельности в уставе фирмы;
- сумма доходов от аренды не превышает 5 процентов от общей суммы выручки фирмы за отчетный период.

В противном случае затраты по содержанию имущества, переданного в аренду, отражают в составе расходов по обычным видам деятельности.

Следует иметь в виду, что величина "5 процентов" носит не обязательный, а рекомендательный характер:

"Показатель считается существенным, если его нераскрытие может повлиять на экономические решения заинтересованных пользователей, принимаемые на основе отчетной информации. Решение организацией вопроса, является ли данный показатель существенным, зависит от оценки показателя, его характера, конкретных обстоятельств возникновения. Организация может принять решение, когда существенной признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных за отчетный год составляет не менее пяти процентов" (Приказ Минфина России от 22 июля 2003 г. N 67н).

Поэтому организация имеет право самостоятельно определить свой порог существенности, то есть тот процент, при котором доходы становятся существенными, а вид деятельности - обычным, и указать его в учетной политике примерно следующим образом:

"Предметом деятельности организации для целей выделения доходов от обычных видов деятельности является деятельность, доходы от которой составляют не менее ... % от общей величины доходов организации, а именно..." (далее дается перечень доходов).

Еще необходимо понять, что количественный критерий не является единственным при выявлении обычных видов деятельности. Приведем пример. Если организация находится на начальном периоде, готовится к будущей деятельности: приобретает основные средства и прочее имущество, проводит переговоры и готовит договоры с партнерами, оформляет лицензии и т.п. Выручки пока нет. Чтобы основные средства не простаивали, чтобы хоть как-то окупить их, фирма заключает договор с любым обратившимся к ней арендатором. Такие сделки - не систематическая деятельность, а разовая операция.

Когда организация:

а) специально приобретает имущество для сдачи в аренду (или же, напротив, не продает не эксплуатируемое ею имущество, считая, что доходы от его продажи ниже, чем доходы от сдачи в аренду);

б) выделяет специальное подразделение или должностное лицо, в обязанности которого входит поиск арендаторов;

в) отслеживает рынок соответствующих услуг (спрос и предложение, цены, конкуренты и т.п.);

- тогда это можно назвать деятельностью.

В каждом определенном случае бухгалтер фирмы должен проанализировать все факторы: принцип существенности этих внереализационных доходов и расходов, причину, по которой имущество сдается в аренду, систематичность получения дохода, срочность, периодичность и длительность заключения арендных контрактов, направленность основного вида деятельности организации и т.п. Только сложив вместе все эти критерии, можно сделать вывод о том, как именно классифицировать подобные затраты.

Ликвидация основных средств

Основное средство может быть ликвидировано полностью или частично.

Частичная ликвидация

Основное средство частично ликвидировано (например, со станка может быть снято то или иное оборудование, часть здания демонтирована и т.д.). В этой ситуации первоначальная стоимость основного средства уменьшается.

В налоговом учете затраты на частичную ликвидацию учитывают в составе внереализационных расходов и уменьшают на них облагаемую прибыль фирмы.

В бухгалтерском учете их отражают как прочие расходы.

Материалы, которые остались после частичной ликвидации основного средства, приходуют по рыночной стоимости.

Их стоимость отражают в составе внереализационных доходов и увеличивают на нее облагаемую прибыль фирмы.

Пример. ЗАО "Актив" ликвидирует сооружение, пристроенное к зданию склада.

Стоимость здания склада и в бухгалтерском, и в налоговом учете - 1 600 000 руб. Инвентарная стоимость пристройки - 200 000 руб. Сумма амортизационных отчислений, приходящаяся на здание пристройки, составляет 190 000 руб.

Расходы, связанные с ее ликвидацией (расходы на демонтаж оборудования, разборку здания и т.п.), составили 4000 руб. В результате частичной ликвидации оприходованы материалы стоимостью 6000 руб.

Бухгалтер "Актива" сделал в учете такие записи:

Дебет 01, субсчет "Выбытие основных средств"

Кредит 01, "Основные средства в эксплуатации"

- 200 000 руб. - учтена первоначальная стоимость ликвидированного склада;

Дебет 02

Кредит 01, субсчет "Выбытие основных средств"

- 190 000 руб. - списана сумма амортизационных отчислений, приходящаяся на склад;

Дебет 91-2

Кредит 01, субсчет "Выбытие основных средств"

- 10 000 руб. (200 000 - 190 000) - списана остаточная стоимость пристройки;

Дебет 91-2 Кредит 23 (20, 25...)

- 4000 руб. - списаны расходы, связанные с ликвидацией пристройки;

Дебет 10 Кредит 91-1

- 6000 руб. - оприходованы материалы, полученные при ликвидации пристройки.

В результате первоначальная стоимость основного средства уменьшится на 200 000 руб. и составит как в бухгалтерском, так и в налоговом учете 1 400 000 руб. (1 600 000 - 200 000).

При расчете налога на прибыль бухгалтер "Актива" учел в составе внереализационных доходов стоимость материалов, полученных при разборке пристройки, на сумму 6000 руб.

А в составе внереализационных расходов - на сумму 14 000 руб., в том числе:

- остаточную стоимость пристройки - 10 000 руб.;
- расходы на демонтаж объекта - 4000 руб.

Полная ликвидация

В бухгалтерском учете остаточную стоимость основных средств, которые ликвидируют, учитывают в составе прочих расходов. В аналогичном порядке отражают все затраты, связанные с ликвидацией основного средства (расходы на демонтаж, разборку, транспортировку и т.д.).

В налоговом учете такие затраты отражают в составе внереализационных расходов (ст. 265 НК РФ).

Стоимость материалов или другого имущества, полученного при разборке или демонтаже ликвидируемого основного средства, отражают:

- в бухгалтерском учете - в составе прочих доходов (если основное средство списывают по решению фирмы или в результате аварии, стихийного бедствия и т.п.);
- в налоговом учете - в составе внереализационных доходов (п. 13 ст. 250 НК РФ).

Пример. ЗАО "Актив" решило ликвидировать здание склада. Первоначальная стоимость здания - 740 000 руб., сумма начисленной амортизации к моменту ликвидации - 75 000 руб.

Затраты, связанные с ликвидацией здания, составили 80 000 руб. (демонтаж, вывоз разобранных блоков и т.д.).

В учете "Актива" были сделаны проводки:

Дебет 02 Кредит 01

- 75 000 руб. - списана амортизация по зданию;

Дебет 91-2 Кредит 01

- 665 000 руб. - списана остаточная стоимость здания;

Дебет 91-2 Кредит 10 (60, 70...)
- 80 000 руб. - списаны расходы по ликвидации здания.
Затраты, связанные с ликвидацией здания, отражают так:
- в бухгалтерском учете - как прочие расходы в сумме 745 000 руб. (740 000 - 75 000 + 80 000);
- в налоговом учете - как внереализационные расходы в сумме 745 000 руб. (740 000 - 75 000 + 80 000).

Если после ликвидации основных средств фирма приходует оставшиеся после демонтажа детали или материалы, их стоимость отражают в составе внереализационных доходов (п. 13 ст. 250 НК РФ). При методе начисления датой получения дохода будет считаться дата подписания акта ликвидации основного средства (пп. 8 п. 4 ст. 271 НК РФ). Если фирма применяет кассовый метод, отражайте доходы в виде сырья или материалов, полученных после ликвидации основного средства, на дату их оприходования в бухучете (п. 2 ст. 273 НК РФ).

Стоимость, по которой сырье, материалы и т.п. отражаются в налоговом учете, нужно определить как сумму налога, рассчитанного с внереализационного дохода (п. 2 ст. 254 НК РФ).

Как ликвидировать устаревшую технику

Отметим, что почти у любой фирмы есть масса старой техники. Покрытые пылью 486-е компьютеры, принтеры, которые за час способны напечатать 10 - 15 листов текста, и т.д.

Несмотря на то что подобные "чудеса техники" практически не используются, они продолжают числиться в учете и медленно амортизироваться. Не пройдет и двух-трех лет, как это имущество будет списано с баланса фирмы, но стоит ли ждать так долго?

Нам кажется, что нет. Подобные основные средства можно списать. Причина списания - моральный износ.

Понятия "моральный износ" в нормативных документах нет.

Поэтому обратимся к другим источникам, например словарю экономических терминов.

По нему моральный износ - это "устаревание (техники, аппаратуры) вследствие появления новых, более совершенных образцов".

Таким образом, если вы купили более новый компьютер, неиспользуемую устаревшую технику можно списать.

Те или иные части техники, например монитор или клавиатура, могут пригодиться фирме.

Как мы уже сказали, ПБУ "Учет основных средств" предписывает такие части оприходовать на баланс по рыночной стоимости.

В случае принятия решения о нецелесообразности использования оставшихся запчастей вся стоимость неиспользуемой устаревшей техники может быть списана сразу.

Несколько слов об учете налоговом.

Как мы сказали выше, затраты "на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, включая суммы недоначисленной в соответствии с установленным сроком полезного использования амортизации", включают в состав внереализационных расходов (ст. 265 НК РФ).

Причины, по которым основное средство "выводится из эксплуатации", Кодекс не оговаривает. Поэтому они могут быть любыми, но, конечно, экономически обоснованными.

Моральный износ как раз такой случай. Поэтому в данной ситуации убыток от списания основного средства уменьшает облагаемую прибыль.

Чтобы поменьше конфликтовать с налоговой инспекцией, наибольшее внимание надо уделить оформлению первичных документов. Прежде всего создайте специальную комиссию. Она оформляет все необходимые документы. Состав комиссии утверждает руководитель своим приказом. Как правило, туда включают главбуха, системщика, административного директора.

Комиссия должна оформить акт по форме N ОС-4 (при списании одного основного средства) или N ОС-4б (при списании нескольких основных средств). Акт утверждает руководитель фирмы. На основании акта нужно сделать записи в учете и отметки о списании имущества в инвентарной карточке.

Убытки прошлых лет

В налоговом учете убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году, включают в состав внереализационных расходов.

Убытки прошлых лет, выявленные в текущем отчетном (налоговом) периоде, могут появляться по причине:

- возврата бракованной продукции;
- потерь и недостач, выявленных в результате инвентаризации;
- бухгалтерских, арифметических, программных и т.п. ошибок;

Порядок исправления таких просчетов в налоговом учете зависит от того, выявлен период, когда они возникли, или нет.

Если этот период выявлен, то ошибка исправляется в периоде, когда она была допущена (ст. 54 НК РФ). В этом случае фирме необходимо сдать в налоговую инспекцию уточненную декларацию по налогу на прибыль. Если этот период не выявлен, то ошибка исправляется в текущем отчетном (налоговом) периоде. Как раз такой вид убытка и отражается как убыток прошлых лет, выявленный в отчетном периоде.

Следовательно, сумму внереализационного расхода отражают в том отчетном (налоговом) периоде, когда была обнаружена ошибка. В данной ситуации уточненная декларация не сдается.

Пример. В конце 2008 г. бухгалтер ЗАО "Актив" выявил, что фирма завысила облагаемую прибыль на 300 000 руб.

Вариант 1.

Ошибка была совершена во II квартале 2008 г.

В этой ситуации бухгалтер должен:

- включить в состав внереализационных расходов первого полугодия 300 000 руб.;
- сдать уточненные декларации по налогу за первое полугодие и 9 месяцев.

Вариант 2.

Период совершения ошибки не установлен.

В этой ситуации бухгалтер должен включить в состав внереализационных расходов 300 000 руб. по итогам года.

Списанная дебиторская задолженность

Как правило, дебиторская задолженность возникает, если покупатель товаров (работ, услуг) их не оплатил. В двух случаях вы должны списать дебиторскую задолженность:

- если истек срок исковой давности (в общем случае - три года с того момента, как дебитор должен был исполнить свои обязательства, но не сделал этого);
- если вам стало известно о том, что долг нереален для взыскания (например, должник обанкротился или ликвидирован).

Сумму списанной задолженности в налоговом учете отражают в составе внереализационных расходов.

Если фирма использует метод начисления, списать просроченную дебиторскую задолженность она может и за счет резерва по сомнительным долгам (если создание такого резерва предусмотрено учетной политикой).

Пример. 18 июня 2005 г. ООО "Пассив" реализовало ЗАО "Актив" партию готовой продукции за 120 000 руб. (без НДС).

В течение 3 лет "Актив" деньги за отгруженную ему продукцию не перечислил. 19 июня 2008 г. истек срок исковой давности. Поэтому в июне бухгалтеру "Пассива" нужно списать дебиторскую задолженность "Актива".

Бухгалтер "Пассива" должен сделать записи:

Дебет 91-2 Кредит 62

- 120 000 руб. - списана дебиторская задолженность по истечении срока исковой давности;

Дебет 007

- 120 000 руб. - списанная дебиторская задолженность учтена за балансом (где ее нужно учитывать еще в течение 5 лет).

Сумму списанной задолженности учитывают в составе внереализационных расходов и уменьшают на нее налогооблагаемую прибыль "Пассива".

А как быть, если, после того как задолженность была списана, покупатель все-таки заплатил деньги? Тогда поступившую сумму надо учесть в составе внереализационных доходов. Об этом сказано в Письме МНС России от 28 января 2002 г. N 03-1-09/161/14-В601.

Пример. Возьмем условия предыдущего примера, дополнив их следующим.

Предположим, что в августе 2008 г. "Актив" все-таки перечислил деньги за отгруженную ему в 2005 г. продукцию.

Бухгалтер "Пассива" сделает такие проводки:

Дебет 51 Кредит 91-1

- 120 000 руб.- поступили деньги от покупателя;

Кредит 007

- 120 000 руб. - дебиторская задолженность списана с забалансового учета.

Деньги, поступившие от покупателя, учитывают в составе внереализационных доходов и облагают налогом на прибыль.

В налоговом учете резерв создают только по задолженностям, связанным с оплатой товаров (работ, услуг). Кроме того, Налоговый кодекс предъявляет к созданию резерва по сомнительным долгам дополнительные требования.

1. Создавать резервы по сомнительным долгам могут только организации, которые определяют выручку от реализации для целей налогообложения по методу начисления.

2. Сумма резерва зависит от срока возникновения обязательства.

На полную сумму резерв создают только по тем долгам, которые просрочены более чем на 90 календарных дней. Если время просрочки составляет от 45 до 90 календарных дней, в резерв включается только 50 процентов от суммы задолженности. Если же этот срок не превышает 45 дней, резерв вообще не создают (ст. 266 НК РФ).

3. Общая сумма резервов по сомнительным долгам не может превышать 10 процентов выручки от продаж, полученной за налоговый (отчетный) период.

Обратите внимание: в сумму задолженности, по которой создают резерв, включают и НДС, не перечисленный покупателем (Письмо МНС России от 5 сентября 2003 г. N ВГ-6-02/945@).

Резервы по сомнительным долгам создают по итогам инвентаризации дебиторской задолженности, проведенной на последнее число отчетного периода. Суммы отчислений в резерв включают в состав внереализационных расходов на последнее число отчетного периода.

В бухгалтерском и налоговом учете для создания резервов по сомнительным долгам предусмотрены разные требования. Поэтому, чтобы облегчить работу, можно посоветовать создавать резервы в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом РФ. Такой порядок нужно закрепить в учетной политике фирмы.

Пример. ЗАО "Актив" определяет выручку от реализации для целей налогообложения по методу начисления. В учетной политике "Актива" записано, что организация создает резервы по сомнительным долгам в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом.

По итогам инвентаризации на 30 сентября была выявлена задолженность покупателей за отгруженную продукцию, числящаяся на счете 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками":

- по расчетам с ООО "Импульс" - 60 000 руб. (задолженность просрочена на 1060 дней);
- по расчетам с ООО "Зенит" - 30 000 руб. (задолженность просрочена на 95 дней).

В состав резерва по сомнительным долгам включается дебиторская задолженность:

- ООО "Импульс" - в сумме 60 000 руб.;
- ООО "Зенит" - в сумме 30 000 руб.

Общая сумма резерва составит 90 000 руб. (60 000 + 30 000). Предположим, что она не превышает максимальной суммы резерва (10% от выручки), который может создать "Актив".

В IV квартале произошли следующие события:

- истек срок исковой давности по задолженности ООО "Импульс";
- ООО "Зенит" погасило свою задолженность на сумму 10 000 руб.

По состоянию на 31 декабря в учете "Актива" будут числиться:

- дебиторская задолженность ООО "Зенит" на сумму 20 000 руб. (задолженность просрочена на 187 дней);
- остаток резерва по сомнительным долгам в сумме 30 000 руб. (90 000 - 60 000).

По Налоговому кодексу на следующий год может быть перенесен резерв в сумме 20 000 руб.

По итогам инвентаризации, проведенной по состоянию на 31 декабря, руководителю организации следует принять решение о создании резерва на эту же сумму. В такой ситуации 10 000 руб., как сумма резерва, которая превышает 20 000 руб., должны быть учтены как внереализационный доход.

По общему правилу срок исковой давности начинает отсчитываться с даты, не позже которой покупатель должен перечислить деньги по договору.

Если же такая дата в договоре не указана, срок исковой давности исчисляют с того момента, когда право собственности на товар перешло от продавца к покупателю. Это установлено ст. 200 Гражданского кодекса.

Чтобы срок исковой давности прервался и начал отсчитываться снова, обратитесь в суд с иском к должнику. В этом случае срок исковой давности прерывается в тот день, когда суд принял исковое заявление. Кроме того, срок исковой давности прерывается, если должник признал за собой долг. Подтвердить это он должен письменно, прислав письмо или акт сверки расчетов. Также подтверждением будет являться поступление от должника хоть какой-то суммы денег в оплату договора. В этом случае фирма-кредитор дебиторскую задолженность списывать не должна.

Как быть с НДС по старой "дебиторке"

В соответствии со ст. 2 Федерального закона от 22 июля 2005 г. N 119-ФЗ сумму налога по отгруженным, но неоплаченным товарам следует перечислить в бюджет не позднее 20 апреля 2008 г.

Это правило действует для тех компаний, которые до 1 января 2006 г. определяли НДС "по оплате".

Обратите внимание: вся сумма дебиторской задолженности, включая НДС, уменьшает базу по налогу на прибыль.

Прочие внереализационные расходы

К таким расходам относят отрицательные курсовые и суммовые разницы, судебные расходы, затраты на оплату услуг банков и т.д.

Отрицательные курсовые разницы

Активы и обязательства, выраженные в иностранной валюте, вы должны пересчитывать в рубли. Если вы будете оплачивать активы (погашать обязательства) в валюте, то в результате такого пересчета в учете могут возникнуть положительные или отрицательные курсовые разницы.

В бухучете пересчет валюты или валютных обязательств в рубли производят на дату совершения операции в валюте, на дату составления бухгалтерской отчетности и по мере изменения курсов валют (если такой пересчет предусмотрен учетной политикой).

В налоговом учете пересчет валюты или валютных обязательств в рубли производят:

- на дату совершения операции в иностранной валюте (перечисления денег, погашения дебиторской или кредиторской задолженности);
- на последнюю дату отчетного (налогового) периода.

Если возникла отрицательная курсовая разница, то ее сумму отражают в налоговом учете в составе внереализационных расходов.

Отрицательные курсовые разницы образуются:

- при пересчете денежных средств на валютном счете или валюты в кассе, если на дату осуществления операции с валютой либо на последний день отчетного (налогового) периода ее курс понизился;
- при пересчете дебиторской задолженности, если на дату погашения задолженности либо на последний день отчетного (налогового) периода курс валюты оказался ниже, чем на дату ее возникновения;
- при пересчете кредиторской задолженности, если на дату погашения задолженности либо на последний день отчетного (налогового) периода курс валюты оказался выше, чем на дату ее возникновения.

Пример. ЗАО "Экспортер" заключило договор с канадской фирмой "Goods Ltd." на поставку продукции. "Экспортер" отгрузил продукцию 10 ноября 2008 г. на общую сумму 1000 долл. США. "Goods Ltd." оплатила счет "Экспортера" в долларах США 15 декабря.

Курс доллара США составил:

- на 10 ноября - 23 руб/USD;
- на 15 декабря - 22 руб/USD.

Бухгалтер "Экспортера" сделает проводки:

10 ноября 2008 г.

Дебет 62 Кредит 90-1

- 23 000 руб. (1000 USD x 23 руб/USD) - отражена выручка от продажи;

15 декабря 2008 г.

Дебет 52 Кредит 62

- 22 000 руб. (1000 USD x 22 руб/USD) - поступила оплата от покупателя;

Дебет 91-2 Кредит 62

- 1000 руб. (1000 USD x (23 руб/USD - 22 руб/USD))- отражена отрицательная курсовая разница.

Отрицательную курсовую разницу в размере 1000 руб. отражают в налоговом учете в составе внереализационных расходов 15 декабря 2008 г.

Отрицательные разницы при покупке или продаже валюты

Как правило, валюту покупают:

- на оплату контрактов с иностранными партнерами;
- на оплату командировочных расходов работников, выезжающих за границу;
- на погашение кредитов (займов), полученных в иностранной валюте.

Если официальный курс валюты меньше, чем курс, по которому она была куплена, сумму возникшей разницы отразите:

- в бухгалтерском учете - в составе прочих расходов;
- в налоговом учете - в составе внереализационных расходов.

Пример. ООО "Импортер" подало в банк "Коммерческий" заявку на приобретение валюты в сумме 50 000 долл. США и перечислило ему 1 150 000 руб.

Банк "Коммерческий" приобрел валюту на бирже по курсу 23 руб/USD. Курс доллара, установленный Банком России, - 22 руб/USD.

Бухгалтер "Импортера" сделал проводки:

Дебет 57 Кредит 51

- 1 150 000 руб. - перечислены рубли для покупки валюты;

Дебет 52 Кредит 57

- 1 600 000 руб. (50 000 USD x 22 руб/USD) - купленная валюта зачислена на валютный счет (по курсу Банка России).

Так как банк "Коммерческий" приобрел валюту по курсу 23 руб/USD, "Импортеру" нужно отразить разницу между этим курсом и курсом Банка России:

Дебет 91-2 Кредит 57

- 50 000 руб. (50 000 USD x (23 руб/USD - 22 руб/USD)) - отражена разница между курсом Банка России и курсом, по которому банк "Коммерческий" приобрел валюту на бирже.

Указанную разницу (50 000 руб.) отражают так:

- в бухгалтерском учете - как прочие расходы;
- в налоговом учете - как внереализационные расходы.

Если официальный курс валюты больше, чем курс, по которому она была продана, сумму возникшей разницы отразите:

- в бухгалтерском учете - в составе прочих расходов;
- в налоговом учете - в составе внереализационных расходов.

Отрицательные суммовые разницы

Цена товара (работ, услуг) в договоре может быть установлена в любой иностранной валюте или условных денежных единицах.

Однако на территории России расчеты производятся только в рублях. Поэтому цена, установленная в иностранной валюте или условных единицах, должна пересчитываться в рубли.

Как в бухгалтерском, так и в налоговом учете такой пересчет проводится на дату погашения задолженности за поставленные товары (выполненные работы, оказанные услуги). В результате пересчета может возникнуть отрицательная разница.

Понятие суммовых разниц осталось только в налоговом учете. Поэтому в бухгалтерском учете подобное несоответствие будет называться курсовой разницей. Таким образом, отрицательные разницы образуются:

- при пересчете дебиторской задолженности, если на дату погашения задолженности курс валюты (условных единиц) оказался ниже, чем на дату ее возникновения;
- при пересчете кредиторской задолженности, если на дату погашения задолженности курс валюты (условных единиц) оказался выше, чем на дату ее возникновения.

В бухгалтерском и налоговом учете отрицательные разницы отражаются как прочие и внереализационные расходы соответственно.

Хозяйственная операция	Отражение суммовой (курсовой) разницы	
	в бухгалтерском учете	в налоговом учете
Продажа товаров (работ, услуг)	Отражают в составе прочих расходов	Отражают в составе внереализационных расходов
Покупка товаров (работ, услуг)	Отражают в составе прочих расходов	Отражают в составе внереализационных расходов

Пример. ЗАО "Актив" продает товар, цена которого, согласно договору, составляет 12 000 долл. США (без НДС).

Оплатить товар покупатель должен в рублях по курсу, действующему на день перечисления денег.

Курс доллара США составил:

- на дату передачи товара покупателю - 23 руб/USD;
- на дату оплаты товара - 22 руб/USD.

Бухгалтер "Актива" сделал записи:

Дебет 62 Кредит 90-1

- 276 000 руб. (12 000 USD x 23 руб/USD) - отражена выручка от продажи товара (по курсу на день передачи товара покупателю);

Дебет 51 Кредит 62

- 264 000 руб. (12 000 USD x 22 руб/USD) - поступили деньги от покупателя в оплату товара;

Дебет 91-2 Кредит 62

- 12 000 руб. (12 000 USD x (23 руб/USD - 22 руб/USD)) - отражена отрицательная курсовая разница.

В налоговом учете отрицательная суммовая разница (12 000 руб.) отражается в составе внереализационных расходов.

Штрафы и пени

Штрафы и пени, начисленные за нарушение вашей фирмой условий хозяйственных договоров, в налоговом учете включают в состав внереализационных расходов.

Такие затраты учитывают в составе внереализационных расходов, если:

- ваша фирма не возражает против уплаты штрафов (пеней);
- вступило в силу соответствующее решение суда, по которому ваша фирма должна заплатить штраф (пени).

Пример. В феврале 2008 г. ООО "Пассив" получило от ЗАО "Актив" товары стоимостью 120 000 руб. По договору товары должны быть оплачены до 20 февраля.

Согласно договору, при несвоевременной оплате товаров "Пассив" должен заплатить пени из расчета 30% годовых за каждый день просрочки платежа.

"Пассив" оплатил товар только 24 марта (просрочка составила 32 дня).

Сумма пеней, начисленных за просрочку оплаты товаров, составит:

120 000 руб. x 30% : 366 дн. x 32 дн. = 3147,54 руб.

"Актив" направил в адрес "Пассива" претензионное письмо с требованием уплатить пени.

"Пассив" согласился заплатить пени в соответствии с условиями договора.

Бухгалтер ООО "Пассив" должен отразить сумму пеней в налоговом учете в составе внереализационных расходов организации.

Затраты по аннулированным производственным заказам

По Налоговому кодексу уменьшают налогооблагаемую прибыль два вида затрат:
- по производству, не давшему продукции;
- по аннулированным производственным заказам.

Убытки по аннулированным заказам учитывают в составе расходов, если выполнены три условия:
- расходы фирмы на выпуск продукции документально подтверждены;
- заказчик отказался принять и оплатить продукцию;
- расходы списаны по акту, который утвердил руководитель фирмы.

Для подтверждения затрат по производству, не давшему продукции, также нужно оформить акт.

Специального бланка для этого документа нет. Единственным требованием, которое Налоговый кодекс предъявляет к его составлению, является наличие подписей руководителя и уполномоченного лица.

Обратите внимание: уменьшить налогооблагаемую прибыль по подобным несостоявшимся сделкам можно только на сумму прямых затрат. Их размер следует определить по правилам ст. ст. 318, 319 Налогового кодекса (пп. 11 п. 1 ст. 265 НК РФ).

Судебные расходы

К этому виду расходов относят судебные издержки, связанные с рассмотрением дела судом (например, на оплату судом услуг экспертов и переводчиков, проведение осмотра тех или иных доказательств на месте и т.д.).

Эти затраты отражают в налоговом учете в составе внереализационных расходов.

Если ваша фирма подала иск в суд, то денежные средства, предназначенные для оплаты судебных расходов, должны быть внесены на депозитный счет суда. После рассмотрения дела судом деньги будут вам возвращены (если фирма выиграла дело) или направлены на оплату судебных расходов (если фирма проиграла дело).

Банковские услуги

К внереализационным расходам относят и затраты организации на оплату услуг банков.

В бухгалтерском учете такие затраты включают в состав прочих расходов.

К банковским услугам, в частности, относят:
- открытие и ведение банковских счетов фирмы;
- проведение расчетов по поручению фирмы;
- оказание услуг, связанных с установкой и эксплуатацией системы "клиент - банк";
- кассовое обслуживание;
- куплю-продажу иностранной валюты;
- выдачу банковских гарантий.

Пример. В декабре ЗАО "Актив" оплатило следующие услуги банка:
- установку системы "клиент - банк" в сумме 6300 руб. (без НДС);
- кассовое обслуживание в сумме 8000 руб. (без НДС).

В учете это было отражено записями:
Дебет 91-2 Кредит 60
- 6300 руб. - учтены расходы на установку системы "клиент - банк";
Дебет 91-2 Кредит 60
- 8000 руб. - учтены расходы по кассовому обслуживанию;
Дебет 60 Кредит 51
- 14 300 руб. (8000 + 6300) - списаны деньги с расчетного счета в оплату услуг банка.

Затраты на оплату услуг банка бухгалтер "Актива" должен отразить в налоговом учете в составе внереализационных расходов.

Они полностью учитываются при налогообложении прибыли.

В бухгалтерском учете их следует включить в состав прочих расходов.

Поговорим теперь о банковских карточках.

В Письме от 13 июля 2005 г. N 03-03-04/1/74 сотрудники финансового ведомства сообщили, что платежи за оформление карточек и годовое обслуживание компании не уменьшают налоговую базу.

По их мнению, данные затраты надо рассматривать как расходы, которые произведены в пользу работников.

Поэтому такие траты нельзя включить в состав расходов (п. 29 ст. 270 НК РФ).

Аналогичную точку зрения работники Минфина высказали в Письме от 22 марта 2005 г. N 03-03-01-04/1/131. В то же время они подчеркнули, что фирмы могут учесть в расходах плату банку за перечисление зарплаты на карточные счета (пп. 25 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Управление ФНС России по г. Москве разделяет позицию финансистов (Письмо от 14 марта 2006 г. N 20-12/19599).

Раньше сотрудники финансового ведомства разрешали включать в состав внереализационных расходов, уменьшающих налог на прибыль, плату за годовое обслуживание карточек (Письмо Минфина России от 2 апреля 2003 г. N 04-02-05/3/14).

При этом они ссылались на пп. 15 п. 1 ст. 265 Налогового кодекса. Как видите, по прошествии времени точка зрения чиновников изменилась.

Если ваша фирма придерживается последних разъяснений, бухгалтеру нужно посчитать величину постоянного налогового актива.

Поскольку в бухгалтерском учете затраты на оплату услуг кредитных организаций включают в состав прочих расходов (п. 11 ПБУ 10/99).

Порядок заполнения Приложения 2 к листу 02

В этом Приложении отразите сведения о расходах, уменьшающих налогооблагаемую прибыль.

Сформируйте его непосредственно по данным сводных регистров прямых, прочих и внереализационных расходов.

Сначала укажите в Приложении прямые расходы текущего периода (строка 010). Для этого из всей суммы прямых расходов надо вычесть те, которые относятся к незавершенному производству и к продукции на складе.

Обратите внимание: фирмы, которые учитывают доходы и расходы кассовым методом, строку 010 не заполняют.

Напомним, что прямыми расходами являются: материальные затраты, расходы на оплату труда с ЕСН, амортизация производственного оборудования.

К материальным затратам относят расходы на покупку сырья, материалов и полуфабрикатов. В качестве прямых расходов на оплату труда учитывают только выплаты производственному персоналу, а также единый социальный налог и пенсионные взносы с них.

Особое внимание уделите начислению амортизации.

Порядок ее расчета зависит от даты приобретения основных средств.

Если имущество куплено после 1 января 2002 г., то амортизацию начисляют исходя из его первоначальной стоимости.

По имуществу, приобретенному до этой даты, амортизацию рассчитывают с остаточной стоимости с учетом переоценок.

Торговые компании заполняют строку 020. Здесь они показывают свои прямые расходы, а в строке 030 - стоимость проданных товаров.

Если вы работаете по методу начисления, то в строке 040 приведите косвенные расходы в соответствии со ст. 318 Налогового кодекса.

Те, кто применяет кассовый метод, в строке 040 должны отразить расходы, уменьшающие налоговую базу согласно ст. 273 Налогового кодекса.

Показатель по строке 040 должен быть больше или равен сумме строк 041, 042, 044, 045, 046, 047.

Отдельно в строке 041 покажите сумму начисленных налогов, кроме ЕСН, платежей за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ и штрафных санкций по налогам и сборам.

Это могут быть таможенные пошлины, налоги - на имущество, земельный, транспортный и др.

В строке 042 приведите расходы на научные исследования. При этом надо руководствоваться ст. 262 Налогового кодекса.

В следующей строке (043) уточните, сколько стоили фирме научные разработки, не давшие положительного результата.

Строку 044 заполняют фирмы, которые предусмотрели в учетной политике так называемую "амортизационную премию".

Это до 10% стоимости основного средства, которые фирма может сразу списать на расходы.

Общественные организации инвалидов и фирмы, в которых большинство работников - инвалиды, отражают расходы на их социальную защиту в строках 045 и 046 (пп. 38 - 39 п. 1 ст. 264 НК РФ).

В строке 047 покажите расходы на приобретение земельных участков, указанных в п. п. 1 и 2 ст. 264.1 Налогового кодекса.

В строке 055 укажите стоимость реализованных имущественных прав, которые создала или приобрела ваша фирма, кроме долей и паев.

В строке 060 показывают цену приобретения реализованного прочего имущества (за исключением ценных бумаг, продукции собственного производства, покупных товаров, амортизируемого имущества), доходы от которого отражены по строке 014 "Выручка от реализации прочего имущества" Приложения 1 к листу 02, полученная в отчетном (налоговом) периоде, а также расходы, связанные с его реализацией.

В строке 061 укажите стоимость чистых активов предприятия, проданного как имущественный комплекс.

Строку 070 заполняют только профессиональные участники рынка ценных бумаг. Они отражают здесь свои расходы на покупку и продажу ценных бумаг.

Следующая строка (080) также предназначена не для всех. Ее заполняют фирмы - участницы соглашений о разделе продукции, доверительного управления имуществом или те, кто продавал

имущественные права, основные средства, продукцию обслуживающих хозяйств. Данные о расходах в строку 080 перенесите из строки 350 Приложения 3 к листу 02.

Убытки обслуживающих производств и хозяйств за прошлые годы фирма имеет право погасить в течение 10 лет. Их сумму отразите в строке 090.

Убытки от продажи основных средств списывают в течение оставшегося срока их полезного использования (п. 3 ст. 268 НК РФ). Часть убытка, относящуюся к отчетному (налоговому) периоду, покажите в строке 100.

В строке 110 отразите убыток от продажи земельного участка.

Если он относится к прочим расходам текущего отчетного (налогового) периода в соответствии с пп. 3 п. 5 ст. 264.1 Налогового кодекса.

В строке 120 покажите сумму надбавки, заплаченную покупателем за предприятие как имущественный комплекс в текущем отчетном (налоговом) периоде.

Строка 130 - итоговая. Отразите в ней общую сумму приведенных выше расходов и убытков, уменьшающих налогооблагаемую прибыль в отчетном (налоговом) периоде.

Данные для строки 130 можно получить, суммировав показатели строк 010, 020, 040 и с 055 по 120.

В строке 131 отразите амортизацию за отчетный (налоговый) период: как по основным средствам, так и по нематериальным активам.

В строке 132 выделите начисленную амортизацию по нематериальным активам.

Дальнейшая часть Приложения 2 отведена для внереализационных расходов и приравненных к ним убытков. Ее заполняют все фирмы независимо от применяемого метода учета доходов и расходов. Собственно говоря, основная часть внереализационных расходов уже отражена в предыдущей части Приложения.

Поэтому в строках 200 - 205 укажите то, что не вошло в таблицу: проценты по проданным ценным бумагам (кроме государственных и муниципальных), списанные безнадежные долги, отчисления в "инвалидные" резервы и т.п.

В строке 300 налоговой декларации покажите прошлогодние убытки, по которым невозможно определить период возникновения.

Обратите внимание: в строку 300 не следует включать расходы, которые вы в свое время не учли. Отразите здесь только убытки.

В строке 301 покажите убытки прошлых налоговых периодов, а также выявленные в текущем отчетном (налоговом) периоде. Сумма строк 301 и 302 должна быть меньше или равна показателю по строке 300.

В строке 302 отразите суммы безнадежных долгов, а если фирма приняла решение создать резерв по сомнительным долгам, - суммы безнадежных долгов, не покрытые за счет резерва.

Приложение 2 к листу 02 сформируйте по данным сводных регистров расходов.

Не забудьте сумму из строки 130 перенести в строку 030 листа 02 декларации.

Сложив показатели строк 200 и 300, перенесите полученную сумму в строку 040 листа 02. Рассмотрим на примере, как нужно заполнять Приложение 2 к листу 02.

Пример. ЗАО "Актив" занимается строительством. За отчетный год доля "незавершенки" составила 504 000 руб. Стоимость материалов, которые использованы в строительстве, - 900 000 руб. (без НДС). Косвенные расходы составили 120 000 руб. (без НДС).

Сотрудникам "Актива" начислены зарплата и ЕСН с нее на сумму 680 000 руб., из них:

- строителям - 450 000 руб. (в том числе ЕСН);
- администрации - 230 000 руб. (в том числе ЕСН).

Амортизация по строительному оборудованию (подъемные краны, бульдозеры, оборудование сваебойное, копровое и т.д.) составила 330 000 руб., а по зданию администрации - 150 000 руб. Прямые расходы "Актива" равны:

900 000 руб. + 450 000 руб. + 330 000 руб. = 1 680 000 руб.

Из них прибыль за год уменьшат (за исключением "незавершенки"):

1 680 000 руб. - 504 000 руб. = 1 176 000 руб.

Косвенные расходы "Актива" составили:

120 000 руб. + 230 000 руб. + 150 000 руб. = 500 000 руб.

Общая сумма всех признанных расходов за год составит 1 676 000 руб. (1 176 000 + 500 000). "Актив" определяет доходы и расходы методом начисления и рассчитывает налог на прибыль ежеквартально.

Внереализационные расходы "Актива" составили 38 000 руб., в том числе:

- проценты по кредиту - 7000 руб.;
- расходы на расчетно-кассовое обслуживание в банке - 2500 руб.;
- амортизация по имуществу, переданному в аренду, - 4000 руб.

Убытки прошлых лет, по которым нельзя установить налоговый период возникновения, составили 24 000 руб.

Кроме того, фирма списала в отчетном периоде морально устаревший компьютер. Его первоначальная стоимость - 25 000 руб., сумма начисленной амортизации - 24 500 руб. Убыток от списания компьютера равен 500 руб. (25 000 - 24 500).

Пример заполнения Приложения 2 к листу 02 за 2008 г. смотрите на следующей странице:

0020 7089

ИНН 7 1 1 5 2 2 1 0 4 0 - -

КПП 7 7 1 5 0 1 0 0 1 Стр. 0 0 8

Приложение N 2 к Листу 02

Расходы, связанные с производством и реализацией, внереализационные расходы и убытки, приравниваемые к внереализационным расходам

Признак налогоплательщика (код) [1]
1 - организация, не относящаяся к указанным по кодам 2 и 3
2 - сельскохозяйственный товаропроизводитель
3 - резидент особой экономической зоны

Показатели	Код строки	Сумма (руб.)
1	2	3
Прямые расходы, относящиеся к реализованным товарам, работам, услугам	010	1176000
Прямые расходы налогоплательщиков, осуществляющих оптовую, мелкооптовую и розничную торговлю в текущем отчетном (налоговом) периоде, относящихся к реализованным товарам	020	
в том числе стоимость реализованных покупных товаров	030	
Косвенные расходы - всего	040	500000
в том числе:		
суммы налогов и сборов, начисленные в порядке, установленном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, за исключением ЕСН, а также налогов, перечисленных в статье 270 НК	041	
расходы на НИОКР	042	
из них: расходы на НИОКР, не давшие положительного результата	043	
расходы на капитальные вложения в соответствии с п. 1.1 ст. 259 НК	044	
расходы, осуществленные налогоплательщиком-организацией, использующим труд инвалидов, согласно пп. 38 п. 1 ст. 264 НК	045	
расходы налогоплательщиков - общественных организаций инвалидов, а также налогоплательщиков-учреждений, единственными собственниками имущества которых являются общественные организации инвалидов, согласно пп. 39 п. 1 ст. 264 НК	046	
расходы на приобретение права на земельные участки, указанные в п. п. 1 и 2 ст. 264.1 НК, признаваемые расходами отчетного (налогового) периода, - всего	047	
из них при признании расходов:		
в течение срока, определенного налогоплательщиком (но не менее 5 лет)	048	
в размере, не превышающем 30% налоговой базы предыдущего налогового периода	049	
в течение срока, установленного договором при приобретении земельного участка на условиях рассрочки	050	
в течение срока действия договора аренды земельного участка, не подлежащего государственной регистрации	051	
Стоимость реализованных имущественных прав (кроме прав требований, долей, паев, указанных в Прил. 3 к Листу 02)	055	
Цена приобретения реализованного прочего имущества и расходы, связанные с его реализацией	060	
Стоимость чистых активов предприятия, реализованного как имущественный комплекс	061	
Расходы, связанные с приобретением и реализацией (выбытием, в т.ч. погашением) ценных бумаг профессиональными участниками рынка ценных бумаг	070	
Расходы по операциям, отраженным в Приложении 3 к Листу 02 (стр. 350 Прил. 3 к Листу 02)	080	

0020 7096

ИНН 7715221040--

КПП 771501001 Стр. 009

Приложение N 2 к Листу 02 (продолжение)

Показатели	Код строки	Сумма (руб.)
1	2	3
Суммы убытков прошлых лет по объектам обслуживающих производств и хозяйств, включая объекты жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы, учитываемые в уменьшение прибыли текущего отчетного (налогового) периода, полученной по указанным видам деятельности	090	-
Сумма убытка от реализации амортизируемого имущества, относящаяся к расходам текущего отчетного (налогового) периода	100	-
Сумма убытка от реализации права на земельный участок, относящаяся к расходам текущего отчетного (налогового) периода	110	-
Сумма надбавки, уплачиваемая покупателем предприятия как имущественного комплекса, относящаяся к расходам текущего отчетного (налогового) периода	120	-
Итого признанных расходов (сумма строк 010, 020, 040, 055 - 120)	130	16760000-------
Сумма начисленной амортизации за отчетный (налоговый) период - всего	131	-
в том числе по нематериальным активам	132	-
Внереализационные расходы - всего	200	38000-------
в том числе: расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида, в том числе процентов, начисленных по ценным бумагам и иным обязательствам, выпущенным (эмитированным) налогоплательщиком	201	7000-------
расходы по созданию резерва предстоящих расходов, направляемых на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов	202	-
убыток от реализации права требования, относящейся к внереализационным расходам текущего отчетного (налогового) периода	203	-
расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, объектов незавершенного строительства и иного имущества, охрану недр и другие аналогичные работы	204	500-------
штрафы, пени и иные санкции за нарушение договорных или долговых обязательств, возмещение причиненного ущерба	205	-
Убытки, приравниваемые к внереализационным расходам, - всего	300	24000-------
в том числе: убытки прошлых налоговых периодов, выявленные в текущем отчетном (налоговом) периоде	301	24000-------
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	302	-

¶

Приложение 4 "Расчет суммы убытка..." к листу 02

Это Приложение нужно заполнять тем фирмам, которые: в прошлых налоговых периодах получили убыток от деятельности; имеют право в отчетном налоговом периоде учесть сумму убытка (или ее часть) при налогообложении прибыли.

Обратите внимание: с 1 января 2007 г. убытки прошлых лет разрешено целиком включать в расходы текущего налогового периода.

Убытки прошлых лет уменьшают облагаемую прибыль фирмы в той очередности, в которой они возникли. То есть вновь полученные убытки списывают только после полного погашения предыдущих.

Пример. ЗАО "Актив" по итогам предыдущих налоговых периодов получило:
- в 2005 г. убыток по основной деятельности в размере 580 000 руб.;
- в 2006 г. убыток по основной деятельности в размере 60 000 руб.

В последующих годах ЗАО "Актив" получило:
- в 2007 г. - прибыль по основной деятельности в размере 420 000 руб.;
- в 2008 г. - прибыль по основной деятельности в размере 720 000 руб.

В 2007 г. "Актив" может включить в расходы часть убытка за 2005 г. в пределах полученной прибыли (420 000 руб.). Сумма неперенесенного убытка 2005 г. составит 160 000 руб. (580 000 - 420 000).

В 2008 г. "Актив" может включить в расходы ранее не перенесенный убыток за 2005 г. (160 000 руб.) и всю сумму убытка за 2006 г. (60 000 руб.).

Облагаемая прибыль "Актива" за 2008 г. составит 500 000 руб. (720 000 - 160 000 - 60 000).

Переносить убыток на будущее можно в течение 10 лет, следующих за налоговым периодом, в котором он был получен.

При переносе убытка не ставится условие о равномерности такого переноса, и, кроме того, перенос может быть проведен не в каждом году, а с перерывами во времени.

По строке 010 Приложения отразите общую сумму убытка на начало года, которую вы не перенесли.

Отдельно укажите убыток, полученный до 1 января 2002 г. (строка 020) и после этой даты (строка 030).

Показатель строки 030 расшифруйте в строках 040 - 130. Здесь показывают сумму неперенесенного убытка по каждому году его возникновения.

По строке 140 отразите базу, облагаемую налогом на прибыль, за отчетный (налоговый) период.

Для этого суммируют показатели строки 100 листа 02, строки 100 листа 05 и строки 530 листа 06.

По строке 150 отразите сумму убытка, которая уменьшает облагаемую прибыль за текущий налоговый период. Эта сумма не может быть больше показателя строки 140.

Данную сумму переносят в строку 110 листа 02 декларации.

Строки 160 - 180 заполняют только по итогам года.

По строке 160 укажите сумму убытка, которую фирма не включила в расходы отчетного года. Если в отчетном году также был получен убыток, то здесь отражают убытки как прошлых лет, так и отчетного года.

Сумму неперенесенного убытка, отраженную по строке 160, расшифруйте в строках 170 и 180. Отдельно укажите убыток, полученный до 1 января 2002 г. (строка 170) и после этой даты (строка 180).

Чтобы рассчитать эти показатели строк 170 и 180, воспользуйтесь формулами:

Строка 170 = Строка 020 - Строка 150 <*>

<*> Строка 150 не более строки 020.

Строка 180 = Строка 160 - Строка 170

Теперь о фирмах, применяющих УСН.

В п. 7 ст. 346.18 Налогового кодекса сказано, что убытки, которые имелись при общей и прочих системах налогообложения, после перехода на УСН в расчет не принимают. Аналогично: убытки за период применения "упрощенки" не могут быть списаны после перехода на иные системы налогообложения.

Допустим, что у организации, работавшей сначала на общем режиме налогообложения, образовались убытки. Затем она перешла на "упрощенку", но спустя некоторое время вынуждена была вернуться к прежнему порядку. Учитываются ли в этом случае убытки, возникшие до перехода на УСН, в составе расходов?

В принципе учесть такие убытки вполне логично, ведь они относятся к общему режиму, и в течение следующих 10 лет на них может быть уменьшена налоговая база по налогу на прибыль. Как заполнить Приложение, покажет пример.

Пример. ЗАО "Актив" по итогам предыдущих налоговых периодов получило:
- в 2006 г. убыток по основной деятельности в размере 150 000 руб.;
- в 2007 г. убыток по основной деятельности в размере 20 000 руб.

По итогам 2008 г. организация получила прибыль в сумме 480 000 руб. Налоговую базу 2008 г. можно уменьшить на убытки прошлых лет в полном объеме.

Таким образом, убытки 2006 и 2007 гг., составляющие в общей сумме 170 000 руб. (150 000 + 20 000), полностью уменьшают прибыль 2008 г.

В итоге налогооблагаемая прибыль 2008 г. составит 310 000 руб. (480 000 - 150 000 - 20 000).

Приложение 4 к листу 02 за 2008 г. будет заполнено так:

0020 7126

ИНН 7715221040--

КПП 771501001 Стр. 012

Приложение N 4 к Листу 02

Расчет суммы убытка или части убытка, уменьшающего налоговую базу

Налогоплательщики, не имеющие остатка неперенесенного убытка, Приложение N 4 к Листу 02 не представляют

Признак налогоплательщика (код) [1]
1 - организация, не относящаяся к указанным по кодам 2 и 3
2 - сельскохозяйственный товаропроизводитель
3 - резидент особой экономической зоны

Показатели	Код строки	Сумма (руб.)
1	2	3
Остаток неперенесенного убытка на начало налогового периода - всего в том числе	010	1700000-----------
убытка, полученного до 01.01.2002 года	020	-----------
убытка, полученного после 01.01.2002 года	030	1700000-----------
за 2006 год	040	1500000-----------
за 2007 год	050	2000000-----------
за ____ год	060	-----------
за ____ год	070	-----------
за ____ год	080	-----------
за ____ год	090	-----------
за ____ год	100	-----------
за ____ год	110	-----------
за ____ год	120	-----------
за ____ год	130	-----------
Налоговая база за отчетный (налоговый) период (стр. 100 Листа 02 + стр. 100 Листов 05 + стр. 530 Листа 06)	140	4800000-----------
Сумма убытка или части убытка, уменьшающего налоговую базу за отчетный (налоговый) период	150	1700000-----------
Остаток неперенесенного убытка на конец налогового периода - всего в том числе	160	-----------
убытка, полученного до 01.01.2002 года	170	-----------
убытка, полученного после 01.01.2002 года	180	-----------

Лист 02 "Расчет налога на прибыль организаций"

Лист 02 - итоговый.

Его заполняют на основе Приложений и остальных листов декларации.

Прежде всего заполните графу "Признак налогоплательщика".

Если фирма - сельхозпроизводитель, ставьте "2", если резидент особой экономической зоны - "3". В любых других случаях укажите "1".

В строке 010 покажите доходы от реализации (данные из строки 040 Приложения 1).

В строке 020 запишите внереализационные доходы, отраженные в строке 100 Приложения 1.

В строках 030 и 040 отразите расходы от реализации и внереализационные.

Эти суммы возьмите из строки 130, а также из строк 200 и 300 Приложения 2.

В строке 050 покажите убытки, образовавшиеся при уступке права требования, от реализации амортизируемого имущества, от деятельности обслуживающих хозяйств, по договору доверительного управления имуществом и соглашению о разделе продукции (если они есть). Эти данные возьмите из строки 360 Приложения 3.

По строкам 010 - 050 не отражают доходы, которые получены в виде целевых поступлений, средств целевого финансирования и других доходов, указанных в ст. 251 Налогового кодекса, и связанные с ними расходы.

В строке 060 сформируйте общую прибыль или убыток.

Это - промежуточный результат, который нужно скорректировать.

Так, из полученной прибыли надо вычесть:

- доходы от долевого участия в других предприятиях и проценты по государственным и муниципальным ценным бумагам, налог с которых удержан налоговым агентом. Эти доходы переносят из листа 03;

- доходы от долевого участия в иностранных предприятиях. Эти доходы отразите отдельно в листе 04.

Указанные вычеты отражают в строке 070 листа 02.

В строке 090 покажите сумму льгот, предусмотренных ст. 2 Федерального закона от 6 августа 2001 г. N 110-ФЗ.

В итоге в строке 100 формируется предварительная налоговая база. Ее можно уменьшить на сумму убытка (или его части), полученного в предыдущие годы (строка 110). Эту сумму возьмите из строки 150 Приложения 4 к листу 02.

Таким образом, в строках 120 - 130 будет отражена база для расчета налога в каждый бюджет.

В строках 140 - 160 запишите ставки налога с разбивкой по бюджетам.

Фирмы, имеющие обособленные подразделения, исчисляют налог на прибыль по отдельному расчету (Приложение 5 к листу 02).

Поэтому в листе 02 они проставляют только ставку для расчета налога в федеральный бюджет (строка 150).

Сумму налога с разбивкой по бюджетам отразите в строках 180 - 200.

При этом в строку 200 перенесите данные из строки 070 Приложений 5 к листу 02 по всем обособленным подразделениям и головному офису.

В строках 210 - 230 приведите данные о начисленных авансовых платежах.

Если фирма получала доходы за рубежом и платила с них налог, который будет засчитан в России, то его сумму отразите в строках 240 - 260.

В строках 270, 271 и 280, 281 покажите результат ваших расчетов с бюджетом - сумму налога к доплате или к уменьшению.

Суммы ежемесячных авансовых платежей по налогу, которые вы планируете заплатить в следующем отчетном периоде, запишите в строках 290 - 310.

При этом сумма в строке 290 равна разнице данных, указанных в строке 180 этой декларации и декларации за предыдущий отчетный период.

Если эта разница отрицательна, авансы в следующем квартале платить не нужно.

Показатель строки 290 расшифруйте в строках 300 и 310, где укажите данные о планируемых авансовых платежах в оба бюджета.

Если ваша фирма заплатила налог за рубежом и засчитывает его в уплату налога в России, то в строках 290 - 310 она должна указать полную сумму ежемесячных авансовых платежей на будущий квартал.

Обратите внимание: строки 290 - 310 не заполняют фирмы, которые платят авансы по налогу ежеквартально или помесячно исходя из фактической прибыли.

Также эти строки не надо заполнять при составлении декларации за год.

Пример. За 2008 г. доходы и расходы ЗАО "Актив" составили (без НДС):

- доходы от реализации - 2 925 000 руб.;
- расходы, связанные с реализацией, - 1 676 000 руб.;
- внереализационные доходы - 22 400 руб.;
- внереализационные расходы - 38 000 руб.

Налоговая база составит:

2 925 000 руб. - 1 676 000 руб. + 22 400 руб. - 38 000 руб. = 1 233 400 руб.

Сумма ранее начисленных авансовых платежей равна 157 600 руб., в том числе:

- в федеральный бюджет - 42 683 руб.;
- в региональный бюджет - 114 917 руб.

Лист 02 декларации за 2008 г. будет заполнен так (см. следующую страницу):

0020 7058

ИНН 7715221040--

КПП 771501001 Стр. 005

Лист 02

Расчет налога на прибыль организаций

Признак налогоплательщика (код) 1

1 - организация, не относящаяся к указанным по кодам 2 и 3
2 - сельскохозяйственный товаропроизводитель
3 - резидент особой экономической зоны

Показатели 1	Код строки 2	Сумма (руб.) 3
Доходы от реализации (стр. 040 Прил. 1 к Листу 02)	010	29250000
Внереализационные доходы (стр. 100 Прил. 1 к Листу 02)	020	22400
Расходы, уменьшающие сумму доходов от реализации (стр. 130 Прил. 2 к Листу 02)	030	16760000
Внереализационные расходы (стр. 200 + стр. 300 Прил. 2 к Листу 02)	040	
Убытки (стр. 360 Прил. 3 к Листу 02)	050	
Итого прибыль (убыток) (стр. 010 + стр. 020 - стр. 030 - стр. 040 + стр. 050)	060	12334000
Доходы, исключаемые из прибыли	070	
Прибыль, полученная Банком России от осуществления деятельности, связанной с выполнением его функций, и облагаемая по налоговой ставке 0 процентов	080	
Сумма льгот, предусмотренных законодательством Российской Федерации	090	
Налоговая база (стр. 060 - стр. 070 - стр. 080 - стр. 090)	100	12334000
Сумма убытка или части убытка, уменьшающего налоговую базу за отчетный (налоговый) период (стр. 150 Прил. 4 к Листу 02)	110	
Налоговая база для исчисления налога (стр. 100 - стр. 110 + стр. 100 Листов 05 + стр. 530 Листа 06)	120	12334000
в том числе в бюджет субъекта Российской Федерации (с учетом положений абзацев 4 и 5 п. 1 ст. 284 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК))	130	12334000
Ставка налога на прибыль - всего (%) в том числе:	140	24.--
в федеральный бюджет	150	6-.5-
в бюджет субъекта Российской Федерации	160	--.--
в бюджет субъекта Российской Федерации (с учетом положений абзацев 4 и 5 п. 1 ст. 284 НК)	170	17.5-
Сумма исчисленного налога на прибыль - всего, в том числе:	180	2960160000000
в федеральный бюджет (стр. 120 х стр. 150 : 100)	190	8017100000000
в бюджет субъекта Российской Федерации (стр. 120 - стр. 130) х стр. 160 : 100 + (стр. 130 х стр. 170 : 100)	200	2158450000000

0020 7065

ИНН 7715221040--

КПП 771501001 Стр. 006

Лист 02 (продолжение)

Показатели	Код строки	Сумма (руб.)
1	2	3
Сумма начисленных авансовых платежей за отчетный (налоговый) период - всего, в том числе:	210	157600----------
в федеральный бюджет	220	42683----------
в бюджет субъекта Российской Федерации	230	114917----------
Сумма налога, выплаченная за пределами Российской Федерации и засчитываемая в уплату налога согласно порядку, установленному статьей 311 НК в том числе:	240	----------
в федеральный бюджет	250	----------
в бюджет субъекта Российской Федерации	260	----------
Сумма налога на прибыль к доплате		
в федеральный бюджет (стр. 190 - стр. 220 - стр. 250)	270	37488----------
в бюджет субъекта Российской Федерации (стр. 200 - стр. 230 - стр. 260)	271	100928----------
Сумма налога на прибыль к уменьшению		
в федеральный бюджет (стр. 220 + стр. 250 - стр. 190)	280	----------
в бюджет субъекта Российской Федерации (стр. 230 + стр. 260 - стр. 200)	281	----------
Сумма ежемесячных авансовых платежей, подлежащих к уплате в квартале, следующем за текущим отчетным периодом	290	----------
в том числе в федеральный бюджет	300	----------
в бюджет субъекта Российской Федерации	310	----------

¶

Раздел 1 "Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогоплательщика"

Раздел 1 декларации - сводный.

В нем укажите налог, который фирме надлежит уплатить в бюджеты всех уровней. Данные для него возьмите из листов 02, 03 и 04.

Подраздел 1.1 этого раздела заполняют организации, которые платят налог либо раз в квартал, либо раз в месяц исходя из фактической прибыли. Напомним, что уплачивать налог ежеквартально могут:

- организации, у которых за предыдущие четыре квартала доходы от реализации не превышали в среднем 3 000 000 руб. за каждый квартал;
- бюджетные учреждения;
- иностранные организации;

- некоммерческие организации, которые не имеют доходов от продажи товаров (выполнения работ, оказания услуг);

- участники простых товариществ в отношении доходов, получаемых ими от участия в простых товариществах;

- инвесторы соглашений о разделе продукции в части доходов, полученных от реализации этих соглашений;

- выгодоприобретатели по договорам доверительного управления.

Все остальные организации должны уплачивать налог ежемесячно.

Если ваша организация уплачивает налог на прибыль ежеквартально, деньги по декларации (авансовые платежи) надо перечислить в бюджет не позднее 28-го числа со дня окончания I квартала, первого полугодия и 9 месяцев. По окончании календарного года вы должны рассчитать общую сумму налога, которая должна быть перечислена в бюджет. Если в течение года вы перечислили денег меньше, чем общая сумма налога, рассчитанная по итогам года, вы должны доплатить налог не позднее 28 марта следующего года. Ежемесячно налог можно уплачивать двумя способами:

- исходя из прибыли, фактически полученной за прошедший месяц;

- исходя из прибыли, полученной за предыдущий квартал (равными долями в размере 1/3 суммы налога, уплаченного за предыдущий квартал).

Если вы уплачиваете налог первым способом, деньги нужно перечислять в бюджет не позднее 28-го числа месяца, следующего за отчетным периодом.

Отчетный период - месяц, два месяца, три месяца и т.д. до конца года.

Если вы уплачиваете налог вторым способом, деньги нужно перечислять в бюджет не позднее 28-го числа каждого месяца.

В конце каждого календарного года следует рассчитать общую сумму налога, которая должна быть перечислена в бюджет.

Если в течение года вы перечислили денег меньше, чем общая сумма налога, рассчитанная по итогам года, вы должны доплатить налог не позднее 28 марта года, следующего за отчетным. Заполняя данный подраздел, воспользуйтесь сведениями листа 02.

В строке 040 укажите сумму, которую нужно заплатить в федеральный бюджет. Чтобы заполнить эту строку, нужно получить положительное значение по формуле:

Строка 040 = Строка 190 листа 02 - Строка 220 листа 02 - Строка 250 листа 02

В строке 050 укажите сумму, на которую уменьшают налог в федеральный бюджет. Для заполнения этой строки нужно также получить положительное значение, но по другой формуле:

Строка 050 = (Строка 220 листа 02 + Строка 250 листа 02) - Строка 190 листа 02

В строке 070 отразите сумму налога, которую нужно заплатить в региональный бюджет. Строку 070 заполняют аналогично строке 040 по формуле:

Строка 070 = Строка 200 листа 02 - Строка 230 листа 02 - Строка 260 листа 02

В строке 080 укажите сумму, на которую уменьшают налог в региональный бюджет. Строку 080 рассчитывают аналогично строке 050 по формуле:

Строка 080 = (Строка 230 листа 02 + Строка 260 листа 02) - Строка 200 листа 02

Подраздел 1.2 заполняют только фирмы, которые рассчитываются по налогу раз в квартал с уплатой ежемесячных авансов.

Суммы авансовых платежей в федеральный бюджет отразите в строках 120, 130 и 140, взяв 1/3 от числа в строке 300 листа 02.

Авансовые платежи в региональный бюджет укажите в строках 220 - 240, рассчитав как 1/3 от суммы по строке 310 листа 02.

В подразделе 1.3 укажите сумму налога с дивидендов или доходов от долевого участия в российских организациях.

Предварительно эту сумму рассчитайте на листах 03 и 04 декларации.

Сведения, указанные в разд. 1, в строке "Достоверность и полноту сведений, указанных на данной странице, подтверждаю" заверяют своими подписями руководитель и главный бухгалтер организации, после чего проставляется дата подписания.

Пример. Воспользуемся данными предыдущего примера и заполним подраздел 1.1 разд. 1.

Сумма налога к доплате в федеральный бюджет (строка 040 подраздела 1.1) равна 37 488 руб. (строка 190 - строка 220 листа 02). Налог к доплате в бюджет субъекта РФ (строка 070 подраздела 1.1) равен 100 928 руб. (строка 200 - строка 230 листа 02).

Подраздел 1.1 разд. 1 декларации за 2008 г. будет заполнен так:

0020 7027

ИНН 7715221040--

КПП 771501001 Стр. 002

Раздел 1. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогоплательщика

1.1. для организаций, уплачивающих авансовые платежи и налог на прибыль организаций

Признак налогоплательщика (код) 1

1 - организация, не относящаяся к указанным по коду 2
2 - сельскохозяйственный товаропроизводитель

Показатели	Код строки	Значения показателей
Код по ОКАТО	010	45263594 8--
В федеральный бюджет		
Код бюджетной классификации	030	18210101011011000110
Сумма налога к доплате	040	3748 8----------
Сумма налога к уменьшению	050	----------
В бюджет субъекта Российской Федерации		
Код бюджетной классификации	060	18210101012021000110
Сумма налога к доплате	070	10092 8----------
Сумма налога к уменьшению	080	----------

Достоверность и полноту сведений, указанных на данной странице, подтверждаю:

Иванов ---------- (подпись) 27.02.2009 ---------- (дата)

¶

Декларация налогового агента

Если фирма выплачивает дивиденды или проценты по государственным и муниципальным ценным бумагам, то должна заполнить лист 03 декларации. При этом неважно, выплачены доходы или нет.

Ставки и расчет налога с дивидендов

С 1 января 2008 г. вступили в силу изменения ст. ст. 275 и 284 НК РФ, которые внесли новые правила расчета налога на прибыль с дивидендов. Теперь при расчете налога применяются следующие ставки.

0% по дивидендам, которые одна российская компания получает от другой. При этом должны выполняться следующие условия:

- вклад (доля) компании - получателя доходов составляет не менее 50 процентов уставного капитала фирмы, выплачивающей дивиденды;
- на день принятия решения о выплате дивидендов их получатель владеет долей (вкладом) не менее 365 дней;
- размер доли (вклада) превышает 500 млн руб.

Если при соблюдении этих условий дивиденды российской компании выплачивает иностранная фирма, то ставку 0 процентов применяют в следующих случаях:

- иностранное государство не предоставляет льготный режим налогообложения;
- иностранное государство не является офшорной зоной (страна или территория, имеющая офшорный статус, в пределах которой действуют налоговые, таможенные, инвестиционные и другие льготы).

Примерный перечень офшорных зон указан в Списке государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим и (или) не предусматривающих раскрытие и предоставление информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны).

9% по дивидендам, полученным российской фирмой от всех остальных иностранных и российских компаний, которые не удовлетворяют условиям для применения ставки 0 процентов.

15% применяется к дивидендам, выплачиваемым иностранным компаниям.

Фирмы, которые выплачивают дивиденды другим предприятиям, являются налоговыми агентами. То есть они должны заплатить налог на прибыль за получателей дивидендов.

Обратите внимание! С 2008 г. изменился порядок расчета налога, который должен удержать налоговый агент из дохода получателей дивидендов.

Расчет производится по следующей формуле:

Н = К х Сн х (д - Д),

где: Н - сумма налога, которую необходимо удержать;

К - отношение, в числителе которого сумма дивидендов, перечисляемых конкретной фирме, а в знаменателе - общая величина всех дивидендов, подлежащих распределению;

Сн - ставка налога конкретного получателя (0 или 9 процентов);

д - общая сумма дивидендов, подлежащая распределению налоговым агентом;

Д - общая сумма дивидендов, полученных налоговым агентом в текущем и предыдущем периодах к тому моменту, когда он сам распределяет дивиденды. При этом суммируются только те полученные дивиденды, которые не участвовали в расчете при предыдущих выплатах дивидендов. Также в величину показателя Д не включаются полученные налоговым агентом дивиденды, к которым была применена ставка 0 процентов по налогу на прибыль.

Кроме того, в расчет также не принимаются суммы, полученные от иностранных компаний. А также дивиденды, выплачиваемые иностранцам. Сумму налога этих участников рассчитывают отдельно с соблюдением условий международного договора, если он заключен.

Если при расчете Н получилась отрицательная величина, то обязанности по уплате налога не возникает и возмещение из бюджета не производится.

Обратите внимание: лист 03 нужно заполнить по каждому решению о выплате дивидендов.

В разделе А рассчитайте "агентский" налог на прибыль с дивидендов. В графе "Вид дивидендов" укажите, за какой период вы их распределяете. Если решено выплатить дивиденды за год, то проставьте код 2.

При выплате промежуточных дивидендов запишите в графе "Вид дивидендов" код 1. Также не забудьте указать код налогового периода и отчетный год.

В строке 010 запишите общую сумму дивидендов, которую учредители решили распределить между собой.

В строке 020 раздела А отразите дивиденды, которые нужно исключить из налоговой базы. Это суммы, начисленные иностранным компаниям (строка 030) и гражданам-нерезидентам (строка 040), а также дивиденды, полученные вашей фирмой (строки 050 и 060). Налог с последних уже удержал другой налоговый агент (источник выплаты).

В строке 070 проставьте сумму дивидендов, которые будете распределять между российскими фирмами - акционерами, а также физическими лицами - резидентами.

В строке 071 отразите дивиденды, облагаемые по ставке 9 процентов и предназначенные для российских компаний.

В строке 072 отразите дивиденды, облагаемые по ставке 0 процентов, которые будут распределены среди российских фирм.

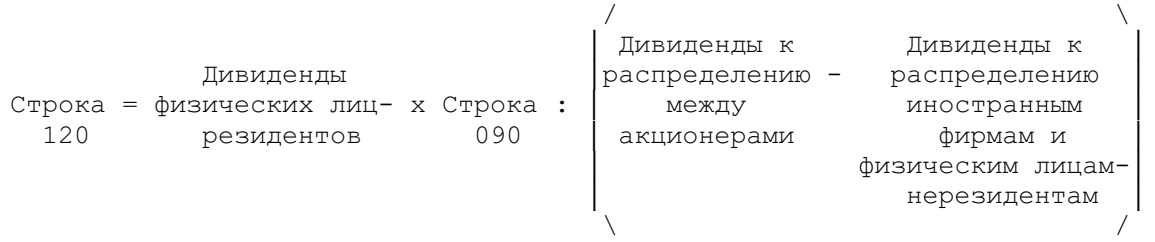
Последующие строки - с 080 по 140 - рассчитайте по формулам, которые указаны в таблице декларации напротив каждой конкретной строки.

В строке 110 укажите дивиденды, предназначенные для акционеров, которые не платят налог на прибыль. Этот показатель получите по следующей формуле:

```
                Дивиденды, предназначенные       Дивиденды,
   Строка = субъектам Российской Федерации, + распределяемые х Строка :
     110     ПИФам (кроме сумм, отраженных     между фирмами     090
                    по строке 101)           на спецрежимах

  /                                                \
  | Дивиденды к       Дивиденды к распределению    |
: |распределению -       иностранным фирмам и      |
  |    между       физическим лицам - нерезидентам |
  | акционерами                                     |
  \                                                /
```

В строке 120 укажите дивиденды, которые распределяют между физическими лицами - резидентами (лица, которые находятся на территории Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев). Для этого воспользуйтесь формулой:



В строке 130 укажите ставку налога 9%.

Строку 140 заполните по формуле, указанной в таблице декларации. А в строках 150 и 160 покажите суммы налога с дивидендов, которые выплатили ранее.

Если фирма перечисляет дивиденды частями (поэтапно), то уплату налога отразите в подразделе 1.3 декларации. Кроме того, дивиденды, начисленные российским фирмам - плательщикам налога на прибыль, укажите в реестре раздела В листа 03. Данные по каждому участнику приведите на отдельных листах с указанием:

- наименования;
- места нахождения;
- почтового индекса;
- юридического адреса;
- Ф.И.О. руководителя фирмы;
- контактного телефона;
- суммы дивидендов;
- суммы налога.

В разделе Б листа 03 приведите данные о налоге с доходов по государственным ценным бумагам, которые выплачивают налоговые агенты.

Сначала заполните строку "Вид дохода". Поставьте в ней код 1, если вы получили доход в виде:

- процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, по которым не предусмотрена выплата покупателем продавцу накопленного купонного дохода;
- процентов по облигациям с ипотечным покрытием, выпущенным после 1 января 2007 г.;
- доходов учредителей доверительного управления по ипотечным сертификатам, выданным после 1 января 2007 г.

Поставьте в строке "Вид дохода" код 2, если фирма получила доход в виде:

- процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г.;
- процентов по муниципальным ценным бумагам, эмитированным на срок не менее трех лет до 1 января 2007 г.;
- доходов учредителей доверительного управления по ипотечным сертификатам, выданным до 1 января 2007 г.

В строке 010 отразите общую налоговую базу по всем получателям доходов.

Проценты, начисленные каждому получателю, также расшифруйте в разделе В листа 03.

В строке 020 укажите ставку налога, по которой вы как налоговый агент облагали начисленные доходы.

С доходов под кодом 1 в строке "Вид дохода" налог удерживают по ставке 15%, а с доходов под кодом 2 - по ставке 9%.

В строке 030 отразите сумму налога, удержанного с каждого получателя дохода. Показатель рассчитайте так:

Строка 010 x Строка 020 : 100 = Строка 030

Если в предыдущих отчетных периодах вы тоже начисляли налог, укажите его в строке 040, а налог за последний квартал (месяц) отчетного года - в строке 050.

Данные о суммах налога по срокам уплаты и сами сроки отразите в подразделе 1.3 разд. 1 декларации.

Рассмотрим на примере, как нужно заполнить лист 03 декларации.

Пример. ЗАО "Актив" получило по итогам 2008 г. чистую прибыль в размере 900 000 руб. Собрание акционеров распределило ее таким образом:

- иностранной компании (не состоит на учете в налоговой инспекции России) - 300 000 руб.;
- российской фирме - 600 000 руб.

С дивидендов иностранной компании "Актив" должен удержать налог по ставке 15%.

Сумму налога с дивидендов российской фирмы бухгалтер "Актива" определил по формуле (Н = К x Сн x (д - Д)):

```
        600 000 руб.
-------------------------- x 9% x 600 000 руб. = 54 000 руб.
900 000 руб. - 300 000 руб.
```

Дивиденды акционерам выплачены в июне 2009 г. Налог с дивидендов российской фирмы - акционера бухгалтер "Актива" отразил в разделе А листа 03 налоговой декларации.

Заполненный лист 03 будет выглядеть так:

0020 7140

ИНН 7702138427--

КПП 770201001 Стр. 008

Лист 03

Расчет налога на прибыль организаций, удерживаемого налоговым агентом (источником выплаты доходов)

Организации, не являющиеся налоговыми агентами, Лист 03 не представляют

Раздел А. Расчет налога на прибыль организаций с доходов в виде дивидендов (доходов от долевого участия в других организациях, созданных на территории Российской Федерации)

Вид дивидендов: 1 - промежуточные дивиденды, 2 - по результатам финансового года: 2

Налоговый (отчетный) период (код): 46

Отчетный год: 2008

Показатели	Код строки	Сумма (руб.)
1	2	3
Сумма дивидендов, подлежащих распределению между акционерами (участниками) в текущем налоговом периоде, - всего	010	900000----------
Дивиденды к уменьшению - всего в том числе:	020	300000----------
дивиденды, начисленные иностранным организациям	030	300000----------
дивиденды, начисленные физическим лицам, не являющимся резидентами Российской Федерации	040	----------
дивиденды, полученные самим налоговым агентом в предыдущем отчетном (налоговом) периоде	050	----------
дивиденды, полученные самим налоговым агентом в текущем отчетном (налоговом) периоде, до распределения дивидендов между акционерами (участниками)	060	----------
Суммы дивидендов, подлежащие распределению российским акционерам, - всего (стр. 010 - стр. 030 - стр. 040) в том числе	070	600000----------
суммы дивидендов, подлежащие распределению российским организациям (налоговая ставка 9%)	071	600000----------
суммы дивидендов, подлежащие распределению российским организациям (налоговая ставка 0%)	072	----------
Удельный вес дивидендов, выплачиваемых российским организациям, облагаемых:		
по налоговой ставке 9% (стр. 071 : (стр. 010 - стр. 030 - стр. 040) x 100)	080	100.----------
по налоговой ставке 0% (стр. 072 : (стр. 010 - стр. 030 - стр. 040) x 100)	081	---.----------
Налоговая база, рассчитанная в порядке, установленном пунктом 2 статьи 275 НК (стр. 010 - стр. 020) в том числе:	090	600000----------
по российским организациям, облагаемая по налоговой ставке 9% (стр. 090 x стр. 080 : 100)	100	600000----------
по российским организациям, облагаемая по налоговой ставке 0% (стр. 090 x стр. 080 : 100)	101	----------
сумма дивидендов, распределяемая в пользу акционеров (участников), не являющихся плательщиками налога на прибыль	110	----------
сумма дивидендов, распределяемая в пользу акционеров (физических лиц - резидентов)	120	----------
Ставка налога (%)	130	9-

0020 7157

ИНН 7702138427--

КПП 770201001 Стр. 009

Лист 03 (продолжение)

Показатели	Код строки	Сумма (руб.)
1	2	3
Исчисленная сумма налога, подлежащая уплате в бюджет (стр. 100 х стр. 130 : 100)	140	5400000000000
Сумма налога, начисленная с дивидендов, выплаченных в предыдущие отчетные (налоговые) периоды	150	
Сумма налога, начисленная с дивидендов, выплаченных в последнем квартале (месяце) отчетного (налогового) периода, - всего	160	

Раздел Б. Расчет налога на прибыль организаций с доходов в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам

Вид дохода [ ]

1 - доход в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам (ставка 15%)

2 - доход в виде процентов по муниципальным ценным бумагам, эмитированным на срок не менее трех лет до 01.01.2007 г., а также доход в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 01.01.2007 г., и доход учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 01.01.2007 г. (ставка 9%)

Показатели	Код строки	Сумма (руб.)
1	2	3
Налоговая база	010	
Ставка налога (%)	020	
Исчислено налога с доходов	030	
Начислено налога в предыдущие отчетные периоды	040	
Сумма налога, начисленная с доходов, выплаченных в последнем квартале (месяце) отчетного (налогового) периода, - всего	050	

0020 7164

ИНН 7702138427

КПП 770201001 Стр. 010

Лист 03 (продолжение)

Раздел В. Реестр - расшифровка сумм дивидендов (процентов)

Показатели	Код строки	Значение показателей
1	2	3
		ООО "Сириус"
Наименование получателя	010	
Место нахождения		
Почтовый индекс		125008
Субъект Российской Федерации (код)		77
Район		
Город		
Населенный пункт (село, поселок и т.п.)		
Улица (проспект, переулок и т.д.)		Ул.Садовая
Номер дома (владения)		15
Номер корпуса (строения)		
Номер офиса (квартиры)		
Руководитель организации (Ф.И.О.)	030	Ярыгин А.М.
Контактный телефон	040	(495)234-17-56
Дата перечисления дивидендов	050	11.06.2009
Сумма дивидендов (руб.)	060	600000
Сумма налога (руб.)	070	54000

¶

Как заполнить декларацию по обособленному подразделению

Фирмы, у которых есть филиал или другое обособленное подразделение, сдают декларацию: в инспекцию, где зарегистрировано головное подразделение фирмы (декларацию составляют в целом по фирме с распределением прибыли по обособленным подразделениям); в инспекции, где состоит на учете каждое обособленное подразделение (декларацию представляют в составе: титульный лист, подразделы 1.1 и 1.2 разд. 1, Приложение 5 к листу 02).

Если несколько обособленных подразделений находится на территории одного субъекта Российской Федерации, то фирма может отчитываться по ним в одну налоговую инспекцию по выбору.

В Приложении 5 отразите информацию о налоге, начисленном в региональный бюджет. Отдельно приведите данные по фирме в целом и налог, который надо заплатить в этот бюджет по месту нахождения головной организации. Затем перенесите эти сведения в лист 02.

В строку 030 перенесите данные из строки 120 листа 02 декларации. Там указана налоговая база по фирме в целом.

В строке 040 укажите долю головной организации и каждого филиала в налоговой базе по прибыли.

Строка 050 - расчетная. Ее показатель равен данным строки 030, умноженным на строку 040.

В строке 060 каждого Приложения 5 укажите ставки налога в соответствующие региональные бюджеты.

Показатель строки 070 определите умножением строки 050 на строку 060. При этом сумму строк 070 всех Приложений 5 по головной фирме и каждому обособленному подразделению перенесите в строку 200 листа 02.

В строке 080 головного офиса и каждого филиала укажите суммы начисленных авансовых платежей за отчетный (налоговый) период. Сумма строк 080 Приложений 5 должна быть равна показателю строки 230 листа 02.

Строку 090 заполните, если фирма получала доходы за рубежом и платила там налог, который теперь засчитывает согласно ст. 311 Налогового кодекса.

Для зачета распределите "зарубежный" налог между федеральным и региональным бюджетами по их удельному весу (строки 190 и 200 листа 02) в общей сумме налога фирмы (строка 180 листа 02).

Сопоставив начисленный и уплаченный за границей налог, получите сумму к доплате в бюджет (строка 100) или к уменьшению (строка 110).

В строке 120 отразите ежемесячные авансовые платежи, которые надо заплатить в бюджет в квартале после отчетного периода.

Ежемесячные авансовые платежи на четвертый квартал, которые одновременно являются ежемесячными авансовыми платежами на первый квартал следующего налогового периода, отразите в строке 121 декларации за девять месяцев.

Пример. В отчетном году налоговая база по прибыли ЗАО "Актив" за 9 месяцев составила 100 000 руб., в том числе за 6 месяцев - 70 000 руб.

"Актив" имеет 2 филиала, расположенные в других областях России.

Налог на прибыль в целом по фирме составил 24 000 руб. (100 000 руб. x 24%), в том числе:

- в федеральный бюджет - 6500 руб. (100 000 руб. x 6,5%);
- в бюджеты субъектов РФ - 17 500 руб. (100 000 руб. x 17,5%).

Долю прибыли, приходящуюся на филиалы, "Актив" определяет, исходя из среднесписочной численности работников и остаточной стоимости основных средств за отчетный (налоговый) период.

Ниже приведен расчет удельного веса этих показателей на 31 октября.

Предположим, что за 6 месяцев и за 9 месяцев доля филиала N 1 в прибыли не изменилась и составила 18%, филиала N 2 - 32%, а головной организации - 50%.

Заполняя декларацию по головному офису, в строке 040 (см. таблицу) бухгалтер указал "50", а в строке 050 - 50 000 руб. (100 000 руб. x 50%).

Подразделение	Среднесписочная численность		Остаточная стоимость основных средств		Доля прибыли, %
	Значение показателя, чел.	Удельный вес, %	Значение показателя, руб.	Удельный вес, %	
1	2	3	4	5	6
"Актив" в целом	150	100	840 000	100	100
Филиал N 1	15	10 = (15 : 150) x 100	218 400	26 = (218 400 : 840 000) x 100	18 = (10 + 26) : 2
Филиал N 2	30	20 = (30 : 150) x 100	369 600	44 = (369 600 : 840 000) x 100	32 = (20 + 44) : 2

Головная организация	105	70 = (105 : 150) x 100	252 500	30 = (252 500 : 840 000) x 100	50 = (70 + 30) : 2

Показатель строки 070 равен 8750 руб. (100 000 руб. x 50% x 17,5%), а строки 080 - 6125 руб. (70 000 руб. x 50% x 17,5%).

Следовательно, значение показателя строки 100 Приложения 5 составит 2625 руб. (8750 - 6125).

Авансовые платежи на IV квартал отчетного года приведены в примере условно.

Для филиалов показатели Приложений 5 рассчитаны аналогично.

Как заполнен данный раздел декларации по головному офису и филиалу N 1 за 9 месяцев отчетного года, показано на следующих страницах.

0020 7133

ИНН 5005000001--

КПП 500001001 Стр. 006

Приложение N 5 к Листу 02

Расчет распределения авансовых платежей и налога на прибыль организаций в бюджет субъекта Российской Федерации организацией, имеющей обособленные подразделения

Налогоплательщики, не имеющие обособленных подразделений, Приложение N 5 к Листу 02 не представляют

Признак налогоплательщика (код) [1]
1 - организация, не относящаяся к указанным по кодам 2 и 3
2 - сельскохозяйственный товаропроизводитель
3 - резидент особой экономической зоны

Расчет составлен: [2]
1 - по организации без входящих в нее обособленных подразделений
2 - по обособленному подразделению
3 - по обособленному подразделению, закрытому в течение текущего налогового периода
4 - по группе обособленных подразделений, находящихся на территории одного субъекта Российской Федерации

Обособленное подразделение

КПП: 500001001

Наименование: Филиал N1

возложение обязанности по уплате налога на обособленное подразделение (1 - возложена, 0 - не возложена): [0]

Показатели	Код строки	Сумма (руб.)
1	2	3
Налоговая база в целом по организации	030	1000000
в том числе без учета закрытых в течение текущего налогового периода обособленных подразделений	031	1000000
Доля налоговой базы (%)	040	18-.------
Налоговая база, исходя из доли	050	1800000
Ставка налога (%) в бюджет субъекта Российской Федерации (%)	060	17.5-
Сумма налога	070	3150000
Начислено налога в бюджет субъекта Российской Федерации	080	2205000
Сумма налога, выплаченная за пределами Российской Федерации и засчитываемая в уплату налога	090	-------
Сумма налога к доплате	100	945000
Сумма налога к уменьшению	110	-------
Ежемесячные авансовые платежи в квартале, следующем за отчетным периодом	120	315----
Ежемесячные авансовые платежи на I квартал следующего налогового периода	121	315----

0020 7133

ИНН 7702138427--

КПП 770201001 Стр. 005

Приложение N 5 к Листу 02

Расчет распределения авансовых платежей и налога на прибыль организаций в бюджет субъекта Российской Федерации организацией, имеющей обособленные подразделения

Налогоплательщики, не имеющие обособленных подразделений, Приложение N 5 к Листу 02 не представляют

Признак налогоплательщика (код) [1]
1 - организация, не относящаяся к указанным по кодам 2 и 3
2 - сельскохозяйственный товаропроизводитель
3 - резидент особой экономической зоны

Расчет составлен: [1]
1 - по организации без входящих в нее обособленных подразделений
2 - по обособленному подразделению
3 - по обособленному подразделению, закрытому в течение текущего налогового периода
4 - по группе обособленных подразделений, находящихся на территории одного субъекта Российской Федерации

Обособленное подразделение

КПП: 770201001

Наименование: Головная фирма

возложение обязанности по уплате налога на обособленное подразделение (1 - возложена, 0 - не возложена): [0]

Показатели	Код строки	Сумма (руб.)
1	2	3
Налоговая база в целом по организации	030	1000000
в том числе без учета закрытых в течение текущего налогового периода обособленных подразделений	031	1000000
Доля налоговой базы (%)	040	50.-
Налоговая база, исходя из доли	050	5000000
Ставка налога (%) в бюджет субъекта Российской Федерации (%)	060	17.5
Сумма налога	070	8750
Начислено налога в бюджет субъекта Российской Федерации	080	6125
Сумма налога, выплаченная за пределами Российской Федерации и засчитываемая в уплату налога	090	
Сумма налога к доплате	100	2625
Сумма налога к уменьшению	110	
Ежемесячные авансовые платежи в квартале, следующем за отчетным периодом	120	875
Ежемесячные авансовые платежи на I квартал следующего налогового периода	121	875

¶

НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

Этот налог платят как российские, так и иностранные фирмы. НДС облагают:

- товары, работы, услуги и имущественные права, реализованные на территории России, а также переданные безвозмездно;
- строительно-монтажные работы, выполненные хозспособом для собственного потребления фирмы;
- товары, работы и услуги, использованные для собственных нужд фирмы, если эти расходы не уменьшают налогооблагаемую прибыль;
- товары, ввезенные в Россию из-за границы, в том числе из Республики Беларусь.

По итогам каждого квартала фирма должна заплатить НДС в бюджет, а в налоговую инспекцию сдать декларацию по налогу.

От уплаты НДС освобождены фирмы и предприниматели, перешедшие на упрощенную систему налогообложения или единый сельхозналог, а также переведенные на ЕНВД. Кроме того, фирма может получить освобождение от налога по ст. 145 Налогового кодекса.

По налогу на добавленную стоимость фирмы сдают единую декларацию как по внутренним, так и по экспортным операциям. Она объединяет в себе бывшие "общую" и "нулевую" декларации.

Форма единой декларации приведена в Приказе Минфина России от 7 ноября 2006 г. N 136н. Этот же документ содержит и Порядок ее заполнения.

Однако покупателям белорусских товаров нужно заполнять свою декларацию. Она утверждена Приказом Минфина России от 27 ноября 2006 г. N 153н.

Некоторые компании платят НДС в особом порядке. Это:

- налоговые агенты - они заполняют разд. 2 декларации;
- фирмы, реализующие товары (работы, услуги), облагаемые НДС по ставке 0 процентов, - они заполняют разд. 1, 5 - 8 декларации;
- подразделения иностранных организаций, состоящих на налоговом учете в России, - они заполняют разд. 4 декларации.

Раздел 3 заполняют обычные плательщики НДС - российские фирмы, которые перечисляют налог за себя по обычным ставкам (18%, 10%, 18/118, 10/110).

В разд. 1 переносят итоговые данные разд. 3, 5, 6, 7 и 8.

С 2008 г. фирмы должны платить налог по основной декларации ежеквартально не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом.

В тот же срок нужно сдать и декларацию по НДС.

Обратите внимание на некоторые важные моменты:

- если ваша фирма импортирует товары из-за границы, НДС на таможне нужно заплатить не позднее 15 дней после того, как товар поступил на таможню (за исключением импорта из Белоруссии);
- если крайний срок уплаты НДС приходится на нерабочий день, налог можно заплатить на следующий рабочий день.

"Белорусскую" декларацию заполняют и представляют все фирмы и индивидуальные предприниматели (в том числе освобожденные от исполнения обязанностей плательщика НДС по ст. 145 НК РФ и неплательщики НДС - "упрощенцы", "вмененщики" и "сельскохозяйственники"), которые ввозят в Россию товары из Республики Беларусь.

С этой декларацией по-прежнему нужно представлять заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов, а также целый пакет документов (п. 6 разд. I Положения о порядке взимания косвенных налогов между РФ и Республикой Беларусь от 15 сентября 2004 г.):

- договор между белорусским продавцом и российским покупателем;
- транспортные документы, подтверждающие ввоз товара из Белоруссии в Россию;
- товаросопроводительные документы белорусских поставщиков;
- выписку банка, которая подтвердит, что НДС уплачен;
- заявление о ввозе товаров в трех экземплярах (его форма приведена в Приказе Минфина России от 27 ноября 2006 г. N 153н).

Отчитаться и заплатить налог по декларации по белорусскому импорту нужно до 20-го числа месяца, следующего за месяцем, когда товар из Белоруссии был ввезен в Россию.

Эти правила установлены Соглашением между Правительствами России и Белоруссии от 15 сентября 2004 г.

Обратите внимание: несмотря на то, что фирма отчитывается по "обычному" НДС поквартально, декларацию по "импортному" налогу все равно придется подавать помесячно.

По итогам квартала в налоговую инспекцию нужно будет подать две декларации одновременно.

Одну - с указанием налога, подлежащего уплате по приобретенным белорусским товарам, другую - с начисленным НДС и вычетами по "внутрироссийскому" налогу.

В этой же декларации можно поставить к вычету "импортный" НДС (строка 290 разд. 3 "Расчет суммы налога, подлежащей уплате в бюджет..." декларации). Конечно, при условии, что фирма его уплатила.

Обратите внимание: при ввозе из Белоруссии товаров российского происхождения и белорусских товаров НДС платят по реквизитам налоговой инспекции, где зарегистрирована фирма-импортер.

Если в отчетном месяце фирма не импортировала из Белоруссии товары, платить и отчитываться по "белорусскому" НДС она не должна.

За несвоевременную подачу декларации в налоговую инспекцию фирму могут оштрафовать (ст. 119 НК РФ).

Кроме того, за это же нарушение могут оштрафовать и ее руководителя (ст. 15.5 КоАП РФ).

Вначале рассмотрим, как заполнить "обычную" декларацию по НДС.

Как заполнить единую декларацию по НДС

Бланк единой декларации состоит из титульного листа, девяти разделов и Приложения к декларации.

Их все сдавать не нужно.

В обязательном порядке сдают лишь титульный лист и разд. 1 - их заполняют все плательщики НДС.

Разделы 2 - 9, а также Приложение к декларации заполняют в том случае, если фирма выполняла операции, указанные в этих разделах.

Если фирма в отчетном квартале не совершала операций, облагаемых НДС, и операций, освобожденных от налогообложения, то она сдает в инспекцию только титульный лист и разд. 1. Причем в разд. 1 нужно поставить прочерки.

Обратите внимание: фирма - плательщик налога может представить в инспекцию вместо декларации по НДС единую упрощенную декларацию (утв. Приказом Минфина России от 10 июля 2007 г. N 62н).

Это возможно, если фирма:

- не выполняла операции, при которых происходит движение денег на расчетном счете или в кассе;
- не совершала операции, облагаемые НДС.

Если хотя бы одно из этих условий не выполнено, то в налоговую инспекцию сдают декларацию по НДС.

На титульном листе декларации следует указать сведения о вашей фирме: наименование, ИНН, КПП, номер контактного телефона.

Так же как и при заполнении деклараций по другим налогам, в специальных полях указывают вид документа (первичный или корректирующий), налоговый период (по НДС - это квартал) и его номер, а также отчетный год.

Титульный лист обычно заполняют после заполнения всех необходимых листов декларации.

По количеству заполненных листов проставляют количество страниц, а если фирма прилагает к декларации подтверждающие документы - то и их количество.

Подписывает декларацию руководитель фирмы. Его подпись скрепляют печатью.

"Автограф" главного бухгалтера больше не нужен.

Если декларацию подает представитель фирмы, то указывают ее полное наименование (или фамилию, имя, отчество физического лица - представителя), название документа, подтверждающего полномочия.

При этом к декларации прилагают копию этого документа.

Если представитель - юридическое лицо, то ставят его печать.

Титульный лист единой декларации по НДС выглядит так:

51001018

ИНН 0 0 7 7 1 8 0 9 4 3 2 1

КПП 7 7 1 8 0 1 0 0 1 Стр. 0 0 0 0 0 1

Форма по КНД 1151001

Налоговая декларация
по налогу на добавленную стоимость

Вид документа: 1 - первичный, 3 - корректирующий
(через дробь номер корректировки)
Налоговый период заполняется при сдаче налоговой декларации:
за месяц - 1, за квартал - 3

Вид документа 1 / [ ] Налоговый период 3 N квартала или месяца 0 4 Отчетный год 2 0 0 8

Представляется в ИФНС N 18 по г. Москве (наименование налогового органа) Код 7 7 1 8

Закрытое акционерное общество "Актив"
(полное наименование организации/фамилия, имя, отчество индивидуального предпринимателя)

Номер контактного телефона налогоплательщика (495) 554-44-00

Данная декларация составлена на 0 0 0 0 0 7 страницах с приложением подтверждающих документов и (или) их копий на 0 0 0 0 2 0 листах

Достоверность и полноту сведений, указанных в настоящей декларации, подтверждаю:
Для организации
Руководитель Иванов Петр Сергеевич
(фамилия, имя, отчество (полностью))

Подпись Иванов Дата 2 0 0 1 2 0 0 9

М.П.

Для индивидуального предпринимателя

Подпись _____ Дата [ ][ ] [ ][ ] [ ][ ][ ][ ]

Представитель _____
(полное наименование организации/фамилия, имя, отчество)

Подпись _____ Дата [ ][ ] [ ][ ] [ ][ ][ ][ ]

М.П.

_____
(название документа, подтверждающего полномочия представителя)

Заполняется работником налогового органа

Сведения о представлении налоговой декларации

Данная декларация представлена (нужное отметить знаком V)

лично [ ] по почте [ ] по телекоммуникационным каналам связи [ ]

на [ ][ ][ ][ ][ ] страницах

с приложением подтверждающих документов на [ ][ ][ ][ ][ ] листах

Дата представления Декларации [ ][ ] [ ][ ] [ ][ ][ ][ ]

Зарегистрирована за N [ ][ ][ ][ ][ ][ ][ ][ ][ ][ ]

_____ Фамилия, И.О.

_____ Подпись

Итак, единая декларация по НДС включает:

- титульный лист;

- разд. 1 "Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет (возмещению из бюджета), по данным налогоплательщика";

- разд. 2 "Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогового агента";

- разд. 3 "Расчет суммы налога, подлежащей уплате в бюджет по операциям по реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 2 - 4 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации";

- разд. 4 "Расчет суммы налога, исчисленной по операциям по реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, и суммы налога, подлежащей вычету, иностранной организацией, осуществляющей предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации через свои подразделения (представительства, отделения)";

- разд. 5 "Расчет суммы налога по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым ранее документально подтверждена";

- разд. 6 "Расчет суммы налоговых вычетов по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым ранее документально подтверждена";

- разд. 7 "Расчет суммы налога по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально подтверждена";

- разд. 8 "Расчет суммы налога по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым ранее документально не подтверждена";

- разд. 9 "Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения); операции, не признаваемые объектом налогообложения; операции по реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория Российской Федерации...";

- Приложение к декларации "Сумма НДС, подлежащая восстановлению и уплате в бюджет за ____ календарный год и истекший календарный год (календарные годы)".

Раздел 1 "Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет (возмещению из бюджета), по данным налогоплательщика" следует заполнять после подготовки других разделов, причем в нем учитывают начисления и вычеты НДС как по внутренним, так и по экспортным операциям.

Раздел 3 "Расчет суммы налога..."

В этом разделе бухгалтер должен рассчитать сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет по окончании квартала. Сумму НДС, начисленную к уплате за налоговый период, рассчитывают на первом листе разд. 3.

По строкам 010 - 080 (графа 4) первого листа укажите выручку от продажи товаров, реализации работ или услуг. Причем отгруженных и раньше - до 2006 г. Это имеет отношение к фирмам, которые прежде начисляли налог "по оплате". В I квартале 2008 г. они должны были начислить НДС с не оплаченной на 1 января 2008 г. дебиторской задолженности. Сумму долга и начисленный налог отражают по строкам 010 - 060. Дополнительно указывать эти суммы по строке 070 не нужно.

Отдельно указывают налог и выручку при отгрузке продукции длительного производственного цикла (свыше 6 мес.). Ее Перечень утвержден Постановлением Правительства РФ от 28 июля 2006 г. N 468. По такой продукции фирмы заполняют строку 080 разд. 3.

Строку 080 разд. 3 в обязательном порядке должны заполнять предприятия, которые не начисляли НДС с предоплаты, полученной под поставку продукции длительного технологического цикла. Такое право дает п. 13 ст. 167 Налогового кодекса.

В строках 010 - 030 отразите доходы, облагаемые по обычным ставкам налога (10 или 18%), а в строках 040 - 060 - доходы, облагаемые по расчетным ставкам (кроме авансов). Напомним, что налог начисляют по расчетной ставке, если:

- фирма получила суммы, связанные с оплатой продаваемых товаров, работ, услуг (например, авансы);
- фирма продает имущество, "входной" НДС при покупке которого не был принят к вычету;
- фирма продает сельхозпродукцию, закупленную у населения;
- фирма передает имущественные права;
- фирма удерживает НДС как налоговый агент.

Обратите внимание: в графе 4 по строкам 010 - 030 указывают выручку без налога на добавленную стоимость.

А в той же графе по строкам 040 - 060 - выручку вместе с налогом.

В разд. 3 некоторые виды облагаемых налогом операций указывают в таблице отдельно:

- по строке 090 - выручку от продажи предприятия в целом как имущественного комплекса;

- по строкам 110 и 120 - стоимость товаров, работ или услуг, использованных для нужд фирмы, по строке 130 - расходы по строительно-монтажным работам, выполненным для собственных нужд фирмы. А строка 100 является для них обобщающей;

- по строкам 140 и 150 - суммы авансов, полученных в счет предстоящих поставок товаров, работ или услуг;

- по строкам 160 и 170 - суммы, связанные с расчетами по оплате налогооблагаемых товаров, работ или услуг.

После заполнения строк 010 - 170 разд. 3 оформите строку 180. В ней нужно указать сумму показателей строк 010 - 060, 090, 100, 140 - 170.

В строку 190 впишите сумму НДС, ранее принятую к вычету, которую ваша фирма восстановила к уплате в бюджет (например, по имуществу, переданному в качестве вклада в уставный капитал другой компании).

По строке 200 показывают сумму восстановленного налога (например, принятый к вычету "входной" налог по товарам, которые фирма приобретала для продажи на внутреннем рынке, но отгрузила на экспорт).

По строке 210 отразите сумму показателей строк 180, 190 и 200.

Как заполнить разд. 3 декларации, покажет пример.

Пример 1. ЗАО "Актив" продает женскую и детскую обувь.

Женскую обувь облагают НДС по ставке 18%, а детскую - по ставке 10%.

В IV квартале "Актив" продал:

- партию женской обуви на общую сумму 2 360 000 руб. (в том числе НДС - 360 000 руб.);
- партию детской обуви на общую сумму 1 100 000 руб. (в том числе НДС - 100 000 руб.).

Часть материалов, купленных фирмой, была использована для ремонта непроизводственного помещения. Себестоимость этих материалов составила 20 000 руб.

В этом же квартале "Актив" получил авансы под будущие поставки:

- женской обуви - на общую сумму 590 000 руб. (в том числе НДС - 90 000 руб.);
- детской обуви - на общую сумму 220 000 руб. (в том числе НДС - 20 000 руб.).

Стоимость некоторых проданных товаров была выражена в условных денежных единицах (евро). Положительные суммовые разницы по ним в IV квартале составили:

- по женской обуви - 11 800 руб.;
- по детской обуви - 11 000 руб.

Кроме того, в IV квартале "Актив" передал партию детской обуви себестоимостью 500 000 руб. в качестве вклада в уставный капитал. Сумма НДС, которая ранее была принята к вычету по этому товару, составила 50 000 руб.

Пример заполнения первой страницы разд. 3 декларации см. на с. 471.

51001049

ИНН 0 0 7 7 1 8 0 9 4 3 2 1

КПП 7 7 1 8 0 1 0 0 1 Стр. 0 0 0 0 0 4

Форма по КНД 1151001
Раздел 00003

Раздел 3. Расчет суммы налога, подлежащей уплате в бюджет по операциям по реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 2 - 4 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации

Все суммы указываются в рублях

N п/п	Налогооблагаемые объекты	Код строки	Налоговая база	Ставка НДС	Сумма НДС
1	2	3	4	5	6
1.	Реализация товаров (работ, услуг), а также передача имущественных прав по соответствующим ставкам налога, всего	010	-	20	-
		020	2 000 000	18	360 000
		030	1 000 000	10	100 000
		040	-	20/120	-
		050	-	18/118	-
		060	-	10/110	-
	в том числе:				
1.1	при погашении дебиторской задолженности	070	-	X	-
1.2	реализация товаров (работ, услуг), длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев, по перечню, определяемому Правительством Российской Федерации	080	-	X	-
2.	Реализация предприятия в целом как имущественного комплекса	090	-	X	-
3.	Сумма налога, исчисленная с налоговой базы и не предъявляемая покупателю, всего	100	20 000	X	3 600
	в том числе:				
3.1	передача товаров (работ, услуг) для собственных нужд	110	20 000	18	3 600
		120	-	10	-
3.2	выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления	130	-	18	-
4.	Суммы полученной оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг)	140	590 000	18/118	90 000
		150	220 000	10/110	20 000
5.	Суммы, связанные с расчетами по оплате налогооблагаемых товаров (работ, услуг)	160	11 800	18/118	1 800
		170	11 000	10/110	1 000
6.	Всего исчислено (сумма величин графы 4 строк 010 - 060, 090, 100, 140 - 170; сумма величин графы 6 строк 010 - 060, 090, 100, 140 - 170)	180	3 852 800	X	576 400
7.	Суммы налога, подлежащие восстановлению, ранее правомерно принятые к вычету по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам	190	X	X	50 000
8.	Сумма налога, предъявленная при приобретении товаров (работ, услуг) и ранее правомерно принятая к вычету, подлежащая восстановлению при совершении операций по реализации товаров (работ, услуг), облагаемых по налоговой ставке 0 процентов	200	X	X	-
9.	Общая сумма НДС, исчисленная с учетом восстановленных сумм налога (сумма величин графы 6 строк 180 - 200)	210	X	X	626 400

На следующей странице разд. 3 декларации укажите сумму НДС, которая была принята к вычету в отчетном квартале.

Напомним, что налог принимают к вычету после оприходования купленного товара (работ, услуг). Оплачен товар (работы, услуги) и суммы НДС по нему поставщику или нет, неважно.

Главное, чтобы выполнялись следующие условия:

- купленное имущество (работы, услуги) должно быть приобретено для ведения деятельности, выручку по которой облагают НДС;

- купленное имущество (работы, услуги) должно быть принято к учету, то есть оприходовано на балансе фирмы;

- у фирмы есть документы, которые подтверждают право на вычет. В большинстве случаев это счет-фактура поставщика. Кроме того, НДС должен быть выделен отдельной строкой в расчетных и первичных документах (накладных, актах выполненных работ и оказанных услуг, платежных поручениях и т.п.).

Из этого правила есть исключения. В некоторых случаях, чтобы принять налог к вычету, его сумма должна быть оплачена. Таких исключений пять.

Первое - когда вы ввозите в Россию товары. Чтобы применить вычет по этим товарам, НДС должен быть уплачен на таможне.

Второе - когда фирма является налоговым агентом по НДС.

Принять к вычету сумму налога, уплаченную за другую организацию, она может лишь после того, как перечислит ее в бюджет.

Третье - когда фирма принимает НДС к вычету по командировочным расходам. Это можно сделать, если такие расходы оплачены (п. 7 ст. 171 НК РФ).

Четвертое - когда за купленные товары (работы, услуги) фирма расплачивается собственным имуществом (п. 2 ст. 172 НК РФ). Такое происходит, в частности, при бартерных сделках, взаимозачетах или при расчетах с продавцом векселем третьего лица. В этом случае покупатель должен перечислить поставщику "входной" НДС "живыми" деньгами. И только после этого может принять налог к вычету.

Пятое - когда фирма ведет строительство хозяйственным способом. НДС, начисленный с суммы расходов по строительству, принимают к вычету после перечисления его в бюджет.

В декларации отразите вычеты:

- по купленному имуществу (строка 220), в том числе:

по расчетам с подрядчиками при ведении капстроительства (строка 230);

по бартерным операциям, по взаимозачетам или оплате ценными бумагами (строка 240), в том числе по неденежным расчетам с подрядчиками при ведении капстроительства (строка 250);

- по строительно-монтажным работам, выполненным для собственного потребления (строка 260);

- по товарам, ввезенным фирмой из-за границы, если НДС по ним был уплачен на таможне (строка 270). При этом по строке 280 отразите налог, уплаченный на таможне по импортным товарам (кроме товаров, ввезенных из Республики Беларусь), а по строке 290 - налог, уплаченный по реквизитам своей налоговой инспекции при ввозе товаров из Белоруссии;

- по авансам, если в счет их погашения фирма реализовала товары, работы, услуги (строка 300);

- по налогу, уплаченному фирмой в качестве налогового агента (строка 310);

- по налогу, перечисленному в бюджет при реализации товаров, от которых впоследствии покупатель отказался (строка 320). Здесь же отражают вычеты по налогу, уплаченному с сумм авансовых платежей, в случае расторжения договора и возврата покупателю этих платежей;

- по купленным товарам, используемым в "длительном" производстве (строка 330).

Общую сумму налога, которую можно принять к вычету, укажите по строке 340 декларации. Это будет сумма строк 220, 260, 270, 300, 310, 320, 330.

Затем нужно рассчитать сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет или возмещению из бюджета по итогам отчетного квартала.

Для этого нужно сравнить показатели строк 210 "Общая сумма НДС, исчисленная с учетом восстановленных сумм налога..." и 340 "Общая сумма НДС, подлежащая вычету...".

Если сумма в строке 210 больше суммы в строке 340, разницу запишите в строку 350 "Итого сумма НДС, исчисленная к уплате в бюджет по данному разделу".

Если же сумма в строке 210 меньше суммы в строке 340, разницу впишите в строку 360 "Итого сумма НДС, исчисленная к уменьшению по данному разделу...".

Пример 2. Вернемся к предыдущему примеру.

Предположим, что в IV квартале "Актив" приобрел оборудование стоимостью 354 000 руб. (в том числе НДС - 54 000 руб.).

Расходы на его доставку составили 41 300 руб. (в том числе НДС - 6300 руб.).

В этом же месяце оборудование было принято к учету и введено в эксплуатацию.

В I квартале исполнительный директор фирмы ездил в служебную командировку для заключения договора поставки.

Его расходы на проживание и проезд составили 2950 руб. (в том числе НДС - 450 руб.).

Сумма налога, которую фирма заплатила на таможне при ввозе импортной женской обуви, составила 250 000 руб.

Кроме того, в IV квартале фирма отгрузила товары в счет ранее полученных авансов.

Сумма НДС, которая была начислена с аванса, составила 90 000 руб.
Стоимость товаров, от которых отказались покупатели, составила 82 600 руб.
При их реализации в бюджет был перечислен НДС в сумме 12 600 руб.
Пример заполнения продолжения разд. 3 см. на следующей странице.

51001056

ИНН 007718094321

КПП 771801001 Стр. 000005

Форма по КНД 1151001
Раздел 00003

Продолжение раздела 3. Расчет суммы налога, подлежащей уплате в бюджет по операциям по реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 2 - 4 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации

N п/п	НАЛОГОВЫЕ ВЫЧЕТЫ	Код строки	Сумма НДС
1	2	3	4
10.	Сумма налога, предъявленная налогоплательщику при приобретении на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг), имущественных прав, подлежащая вычету, всего:	220	60 750
	в том числе:		
10.1	предъявленная подрядными организациями (заказчиками-застройщиками) при проведении капитального строительства	230	-
10.2	предъявленная налогоплательщику и уплаченная им на основании платежного поручения на перечисление денежных средств при осуществлении товарообменных операций, зачетов взаимных требований, при использовании в расчетах ценных бумаг, при приобретении на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг), имущественных прав, подлежащая вычету	240	-
	из нее:		
10.2.1	предъявленная подрядными организациями (заказчиками-застройщиками) при проведении капитального строительства	250	-
11.	Сумма налога, исчисленная при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления и уплаченная в бюджет, подлежащая вычету	260	-
12.	Сумма налога, уплаченная налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, подлежащая вычету, всего:	270	250 000
	в том числе:		
12.1	таможенным органам по товарам, ввезенным в таможенных режимах выпуска для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории	280	250 000
12.2	налоговым органам при ввозе товаров с территории Республики Беларусь	290	-
13.	Сумма налога, исчисленная с сумм оплаты, частичной оплаты, подлежащая вычету с даты отгрузки соответствующих товаров (выполнения работ, оказания услуг)	300	90 000
14.	Сумма налога, уплаченная в бюджет налогоплательщиком в качестве покупателя - налогового агента, подлежащая вычету	310	-
15.	Сумма налога, уплаченная налогоплательщиком в бюджет при реализации товаров (работ, услуг) в случае возврата этих товаров или отказа от них (отказа от выполнения работ, оказания услуг), а также сумма налога, уплаченная налогоплательщиком в бюджет с сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), реализуемых на территории Российской Федерации, в случае расторжения либо при изменении условий соответствующего договора и возврата соответствующих сумм авансовых платежей	320	12 600
16.	Сумма налога по приобретенным 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	330	-
17.	Общая сумма НДС, подлежащая вычету (сумма величин, указанных в строках 220, 260, 270, 300 - 330)	340	413 350
18.	Итого сумма НДС, исчисленная к уплате в бюджет по данному разделу (разность величин строк 210, 340 больше или равна нулю)	350	213 050
19.	Итого сумма НДС, исчисленная к уменьшению по данному разделу (разность величин строк 210, 340 меньше нуля)	360	-

Достоверность и полноту сведений, указанных в данном разделе, подтверждаю:

Руководитель организации
Иванов
Подпись ---------- Дата 20 01 2009

Индивидуальный предприниматель

Подпись _____ Дата

Представитель

Подпись _____ Дата

¶

Раздел 4 "Расчет суммы налога, исчисленной по реализации...
и суммы налога, подлежащей вычету,
иностранной организацией..."

Раздел 4 заполняет подразделение иностранной компании, зарегистрированное на территории России.

В графу 2 записывают полные наименования отделений иностранной компании, чьи операции отражены в декларации.

В графу 3 - КПП по месту нахождения каждого из них.

В графе 4 по каждому подразделению указывают сумму начисленного за отчетный период НДС.

В графе 5 - сумму налога, подлежащего вычету.

Суммарные значения этих граф отражают сумму начислений и вычетов по НДС в целом по иностранной компании. При этом итог графы 4 должен соответствовать строке 210, а итог графы 5 - строке 340 разд. 3 декларации.

"Экспортный" НДС

Для учета экспорта и прочей "нулевой" реализации в декларации предусмотрено четыре специальных раздела - с 5 по 8.

Экспорт товаров, как и большинство других операций, облагают НДС. Однако в этом случае ставка налога отличается от обычной и составляет 0 процентов.

Напомним, что право на применение нулевой ставки нужно доказать. Для этого в налоговую инспекцию следует представить ряд документов. Их перечень утвержден ст. 165 Налогового кодекса.

К ним, в частности, относят:

1. Внешнеэкономический контракт (копия контракта) с иностранным партнером на поставку товаров за пределы России.

2. Банковскую выписку (или ее копию), подтверждающую поступление в Россию экспортной валютной выручки.

3. Таможенную декларацию (ТД) или ее копию. На ТД обязательно должны быть: отметка таможни, которая провела таможенное оформление, и отметка пограничной таможни, через которую товары были вывезены из России.

Обратите внимание: экспедиторы и перевозчики экспортируемого товара, перечисленные в пп. 2 п. 1 ст. 164 Налогового кодекса, таможенную декларацию не представляют. Остальные документы из "экспортного" перечня они сдают в налоговую инспекцию в общеустановленном порядке.

4. Копии транспортных и товаросопроводительных документов. На транспортных и товаросопроводительных документах должна стоять отметка пограничной таможни "Товар вывезен".

Если вы продаете товары через посредника, то в налоговую инспекцию надо представить:

1. Договор с посредником о реализации товара на экспорт.

2. Контракт посредника (копия) с иностранным партнером на поставку товаров за пределы России.

3. Банковскую выписку (или ее копию), подтверждающую поступление на счета вашей фирмы или посредника экспортной валютной выручки.

4. Таможенную декларацию (ТД) или ее копию.

5. Копии транспортных и товаросопроводительных документов.

Если фирма подтвердила экспорт, то одновременно с подтверждающими документами нужно представить в инспекцию декларацию, в которую включен разд. 5.

Если в течение 180 дней обосновать применение нулевой ставки не удалось, экспортер должен будет заполнить разд. 7.

Виды облагаемых по нулевой ставке операций закодированы. Расшифровка этих кодов приведена в Приложении к Порядку заполнения декларации (утв. Приказом Минфина России от 7 ноября 2006 г. N 136н).

Напротив каждого кода фирмы должны указать соответствующие суммы налоговых вычетов. Для этого предусмотрены графа 4 в разд. 5 и графа 5 в разд. 7.

Заметим, что сейчас уже не нужно платить налог с авансов в счет экспортных поставок. Но если фирма зачитывает НДС, который был начислен с предоплаты, полученной до 1 января 2006 г., можно указать этот налог в графе 4.

Бывают ситуации, когда в прошлых налоговых периодах фирма не заявляет отдельные суммы налоговых вычетов. Когда право на включение этого НДС в вычеты подтверждается, его отражают в разд. 6 и 8 единой декларации.

Раздел 6 заполняют, если фирма добирает налоговые вычеты по ранее подтвержденному экспорту. Раздел 8 - если добираются налоговые вычеты по неподтвержденному экспорту.

Пример 3. Продолжим примеры 1 и 2.

В октябре "Актив" отгрузил иностранному покупателю товары на сумму 1 300 000 руб. Этой экспортной операции соответствует код 1010401. При покупке данных товаров поставщик предъявил налог в сумме 194 000 руб.

Фирма собрала полный пакет подтверждающих документов в конце декабря, уложившись в отведенные 180 дней. Эта экспортная операция будет отражена в разд. 5 единой декларации. В строке 030 нужно указать сумму НДС, начисленную к уменьшению, - 194 000 руб.

Пример заполнения разд. 5 декларации см. на следующей странице.

51001070

ИНН 0 0 7 7 1 8 0 9 4 3 2 1

КПП 7 7 1 8 0 1 0 0 1 Стр. 0 0 0 0 0 6

Форма по КНД 1151001
Раздел 00005

Раздел 5. Расчет суммы налога по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально подтверждена

Все суммы указываются в рублях

Код строки 010

Код операции	Налоговая база	Сумма НДС, исчисленная по налоговой ставке 0 процентов	Налоговые вычеты по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально подтверждена	Сумма налога, ранее исчисленная по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым ранее не была документально подтверждена	Сумма налога, ранее принятая к вычету и подлежащая восстановлению
1	2	3	4	5	6
1010401	1 300 000	0	194 000	-	-
1010402	-	0	-	-	-
1010403	-	0	-	-	-
1010404	-	0	-	-	-
1010405	-	0	-	-	-
1010407	-	0	-	-	-
1010408	-	0	-	-	-
1010409	-	0	-	-	-
1010411	-	0	-	-	-
1010412	-	0	-	-	-
1010413	-	0	-	-	-
1010414	-	0	-	-	-
1010415	-	0	-	-	-
1010416	-	0	-	-	-
1010417	-	0	-	-	-
1010418	-	0	-	-	-
Итого (код строки 020)	-	0	194 000	-	-

Итого, сумма налога, исчисленная к уменьшению по данному разделу (код строки 030)	194 000

Достоверность и полноту сведений, указанных в данном разделе, подтверждаю:

Руководитель организации
Иванов
Подпись ---------- Дата 2 0 | 0 1 | 2 0 0 9

Индивидуальный предприниматель

Подпись _____ Дата | | | | | | | | | |

Представитель

Подпись _____ Дата | | | | | | | | | |

Раздел 1 "Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет (возмещению из бюджета)..."

В этом разделе отражают сумму НДС к уплате в бюджет или сумму налога к возмещению из бюджета. Здесь учитывают начисления и вычеты как по внутренним, так и по экспортным операциям.

Кроме КБК, кода по ОКАТО и собственно суммы НДС к уплате или возмещению нужно привести еще и код вида экономической деятельности по ОКВЭД (основной).

Затем бухгалтер определяет, должна ли фирма платить налог по итогам отчетного квартала или же налоговые вычеты превысили сумму начислений.

Для этого нужно сравнить суммы начисленного налога, рассчитанные в разд. 3, 5 - 8 декларации.

Начисленный к уплате НДС отражен по строке 350 разд. 3 и строке 030 разд. 7. Из суммы этих строк нужно вычесть сумму строк 360 разд. 3, 030 разд. 5, 060 разд. 6, 040 разд. 7 и 060 разд. 8 (в них отражена сумма НДС к возмещению).

Если разность окажется величиной отрицательной, ее нужно вписать в строку 050 разд. 1. Это та сумма, которую вам должен бюджет.

Если разность окажется величиной положительной, то ее нужно отразить по строке 040 разд. 1. Это та сумма налога, которую должна заплатить фирма.

Пример 4. Вернемся к предыдущим примерам 1, 2 и 3.

Операций, отражаемых в разд. 6 - 8, у "Актива" не было.

За рассматриваемый период сумма НДС к уплате в бюджет (строка 350 разд. 3) составила 213 050 руб. Сумма налога к уменьшению по экспортной сделке (строка 030 разд. 5) равна 194 000 руб.

По строке 040 разд. 1 бухгалтер должен указать сумму НДС к уплате в бюджет за IV квартал - 19 050 руб. (213 050 - 194 000).

Пример заполнения разд. 1 единой декларации по НДС см. на следующей странице.

51001025

ИНН 0 0 7 7 1 8 0 9 4 3 2 1

КПП 7 7 1 8 0 1 0 0 1 Стр. 0 0 0 0 0 2

Форма по КНД 1151001
Раздел 00001

Раздел 1. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет (возмещению из бюджета), по данным налогоплательщика

Показатели	Код строки	Значения показателей
Код бюджетной классификации	010	1 8 2 1 0 3 0 1 0 0 0 0 1 1 0 0 0 1 1 0
Код по ОКАТО	020	4 5 2 6 3 5 9 4 0 0 0
Код по ОКВЭД	030	5 1 4 2 4 0
Сумма налога, исчисленная к уплате в бюджет за данный налоговый период (руб.) (величина разницы суммы строк 350 раздела 3, 030 раздела 7 и суммы строк 360 раздела 3, 030 раздела 5, 060 раздела 6, 040 раздела 7, 060 раздела 8 больше или равна нулю)	040	1 9 0 5 0
Сумма налога, исчисленная к возмещению из бюджета за данный налоговый период (руб.) (величина разницы суммы строк 350 раздела 3, 030 раздела 7 и суммы строк 360 раздела 3, 030 раздела 5, 040 раздела 6, 060 раздела 7, 060 раздела 8 меньше нуля)	050	

Достоверность и полноту сведений, указанных в данном разделе, подтверждаю:

Руководитель организации
Иванов
Подпись ---------- Дата 2 0 0 1 2 0 0 9

Индивидуальный предприниматель

Подпись _____ Дата

Представитель

Подпись _____ Дата

Раздел 9 "Операции, не подлежащие налогообложению..."

Раздел 9 заполняют справочно. На сумму налога, которую надо перечислить в бюджет (возместить из бюджета), данные этого раздела не влияют.

В этом разделе укажите:

- выручку от продажи товаров (работ, услуг), которые не подлежат налогообложению. Такие товары (работы, услуги) перечислены в ст. 149 Налогового кодекса;
- операции, которые не считаются реализацией или не признаются объектом налогообложения. Такие операции перечислены в ст. ст. 39 и 146 Налогового кодекса;
- выручку от продажи товаров (работ, услуг) вне территории России. Порядок определения места реализации товаров, работ или услуг (на территории России или за ее территорией) есть в ст. ст. 147 и 148 Налогового кодекса;

- суммы авансов, полученных в счет поставок товаров (работ, услуг), длительность изготовления которых превышает шесть месяцев, по перечню, установленному Правительством РФ.

По строке 010 (графа 1) раздела отразите код операции, не облагаемой НДС, которую фирма провела в отчетном периоде. Этот код возьмите из Приложения "Коды операций" к Порядку заполнения декларации (утв. Приказом Минфина России от 7 ноября 2006 г. N 136н).

Обратите внимание: если вы указываете в разд. 9 операции, которые не признают объектом налогообложения, или выручку от продажи товаров (работ, услуг) вне территории России, две последние графы (3 и 4) строки 010 не заполняют. В них нужно поставить прочерк. Таким операциям присвоены коды с 1010800 по 1010812.

По графе 2 отразите продажную стоимость реализованных товаров (работ, услуг), не облагаемых налогом. Если вы провели операции, которые не признаются реализацией, укажите в этой графе ту стоимость товаров (работ, услуг), по которой они были переданы другим лицам.

Графу 3 заполняют при условии, что вы покупали товары, работы или услуги без НДС и они были использованы для проведения операций, которые также не облагают этим налогом. В ней указывают фактическую себестоимость приобретенных товаров (работ, услуг), которые:

- не подлежат налогообложению по ст. 149 Налогового кодекса;
- куплены у фирм или предпринимателей, использующих право на освобождение от НДС по ст. 145 Налогового кодекса;
- куплены у лиц, не являющихся плательщиками НДС (например, "упрощенцев" или "вмененщиков").

По графе 3 отразите стоимость только тех товаров (работ, услуг), доход от продажи (передачи) которых указан в графе 2.

В графу 4 строки 010 впишите сумму НДС, предъявленную вашей фирме поставщиками товаров (работ, услуг), операции по реализации (передаче) которых не облагают этим налогом. Напомним, что в подобной ситуации сумму предъявленного налога включают в стоимость таких товаров, работ или услуг.

К вычету ее не принимают (ст. 170 НК РФ). Фактическую себестоимость этих ценностей в разд. 9 не указывают.

Как и в графе 3, здесь отражают сумму налога по тем товарам (работам, услугам), доход от продажи (передачи) которых указан в графе 2.

По строке 020 отразите сумму всех показателей в графах 2, 3 и 4.

В строку 030 впишите суммы авансов, полученных в отчетном периоде в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), длительность производства (оказания) которых превышает шесть месяцев.

Перечень таких товаров (работ, услуг) утверждает Правительство РФ.

Пример 5. В IV квартале ЗАО "Актив" провело следующие операции:

- передало партию товаров в качестве вклада в уставный капитал другой фирмы. По договоренности сторон сумма вклада оценена в 50 000 руб.;
- реализовало земельный участок, который принадлежал фирме на праве собственности, за 1 500 000 руб.;
- реализовало лом меди, купленный у других фирм, на сумму 800 000 руб.

Лом был куплен за 590 000 руб.

Пример заполнения разд. 9 см. на следующей странице.

51001117

ИНН 0 0 7 7 1 8 0 9 4 3 2 1

КПП 7 7 1 8 0 1 0 0 1 Стр. 0 0 0 0 0 7

Форма по КНД 1151001
Раздел 00009

Раздел 9. Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения); операции, не признаваемые объектом налогообложения; операции по реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория Российской Федерации, а также суммы оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев

Все суммы указываются в рублях

Код строки 010

Код операции	Стоимость реализованных (переданных) товаров (работ, услуг), без НДС	Стоимость приобретенных товаров (работ, услуг), не облагаемых НДС	Сумма НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), не подлежащая вычету
1	2	3	4
1010801	50 000	-	-
1010806	1 500 000	-	-
1010274	800 000	590 000	-
-	-	-	-
-	-	-	-
-	-	-	-
Итого (код строки 020):	2 350 000	590 000	-

Сумма полученной оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев, по перечню, определяемому Правительством Российской Федерации (код строки 030)	

Достоверность и полноту сведений, указанных в данном разделе, подтверждаю:

Руководитель организации
Иванов
Подпись ---------- Дата 2 0 0 1 2 0 0 9

Индивидуальный предприниматель

Подпись _____ Дата

Представитель

Подпись _____ Дата

Приложение "Сумма НДС, подлежащая восстановлению..."

Это Приложение заполняют фирмы, которые приобрели недвижимость, приняли НДС по ней к вычету и стали использовать это имущество для проведения операций, не облагаемых налогом.

Налог по такому имуществу восстанавливают в особом порядке.

Он распространяется как на любые объекты недвижимости (за исключением воздушных, морских судов и судов внутреннего плавания, космических объектов), так и на сумму налога, предъявленного фирме подрядчиками при проведении капстроительства или начисленного фирмой при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления.

Восстановлению подлежит сумма налога, ранее принятая к вычету, когда недвижимое имущество в дальнейшем используется в операциях:

- не подлежащих налогообложению или освобожденных от налога;
- не признаваемых реализацией;
- местом реализации которых не признается Россия.

Перечень операций, которые не облагают НДС, приведен в ст. 149 Налогового кодекса. К ним, в частности, относят:

- услуги по предоставлению в пользование жилых помещений;
- услуги, оказываемые в аэропортах России по обслуживанию воздушных судов;
- услуги по предоставлению займов в денежной форме;
- продажу медтоваров по перечню, утвержденному Правительством РФ;
- продажу изделий народных художественных промыслов, образцы которых зарегистрированы в порядке, установленном Правительством РФ;
- продажу жилых домов, жилых помещений, а также долей в них;
- продажу лома и отходов цветных металлов.

Перечень операций, не признаваемых реализацией, содержится в п. 3 ст. 39 Налогового кодекса. Правила определения места реализации товаров, работ и услуг есть в его ст. ст. 147 и 148.

В Кодексе предусмотрено два условия, при которых НДС восстанавливать не нужно:

- если недвижимость находится у фирмы в эксплуатации не менее 15 лет;
- если недвижимость полностью самортизирована (по данным налогового учета).

Восстанавливать налог следует в конце каждого календарного года в течение 10 лет. Отсчет 10-летнего срока следует начинать с даты начала начисления амортизации по основному средству в налоговом учете. В течение 10 лет в конце каждого календарного года нужно восстанавливать 1/10 суммы НДС, ранее принятой к вычету. Делают это так:

1) по итогам каждого года определяют долю не облагаемых НДС операций в их общей сумме;

2) эту долю умножают на 1/10 от общей суммы вычета.

Приложение заполняют по тем объектам недвижимости, по которым амортизация начисляется начиная с 1 января 2006 г.

Приложение составляют и сдают в налоговую инспекцию только по итогам года.

То есть оно представляется в сроки, установленные для сдачи декларации по НДС за IV квартал отчетного года (до 20 января следующего года).

По строке 001 (заглавие Приложения) укажите год, за который составлен документ. В строку 010 впишите адрес, по которому находится объект недвижимости.

Строку 020 заполняют так. Если вы оформляете Приложение первый раз, в графе 1 (первая строчка) указывают тот год, в котором по недвижимости начали начислять амортизацию в налоговом учете.

В дальнейшем по строчкам 2, 3, 4 и т.д. строки 010 отражают последующие годы начисления амортизации в порядке их возрастания.

Например, фирма купила недвижимость, по которой приняла НДС к вычету и начала начислять амортизацию в 2006 г. В 2007 г. объект недвижимости стал использоваться для проведения операций, не облагаемых НДС. Фирма должна восстановить часть налога, ранее принятую к вычету, и сдать по объекту недвижимости Приложение к декларации.

В Приложении к декларации за 2007 г. по строке 020 (первая строчка) будет указано:

- в первой строчке - 2006 г.;
- во второй строчке - 2007 г.

В Приложении за 2008 г. по строке 020 будет указано:

- в первой строчке - 2006 г.;
- во второй строчке - 2007 г.;
- в третьей строчке - 2008 г.

В Приложении за 2009 г. по строке 020 будет указано:

- в первой строчке - 2006 г.;
- во второй строчке - 2007 г.;
- в третьей строчке - 2008 г.;
- в четвертой строчке - 2009 г.

Обратите внимание: некоторые графы Приложения заполняют только один раз (то есть оформляют только первую строчку строки 020). Это графы:

- 2 "Код операции по объекту недвижимости" (этот код возьмите из Приложения "Коды операций" к Порядку заполнения декларации, утвержденному Приказом Минфина России от 7 ноября 2006 г. N 136н);
- 3 "Наименование объекта недвижимости" (это наименование также возьмите из Приложения "Коды операций" к Порядку заполнения декларации);
- 4 "Дата ввода объекта недвижимости в эксплуатацию..." (здесь отражают дату ввода недвижимости в эксплуатацию по данным бухгалтерского учета);
- 5 "Дата начала начисления амортизации..." (здесь указывают ту дату, когда на недвижимость начали начислять налоговую амортизацию);
- 6 "Стоимость объекта недвижимости..." (в этой графе отражают фактическую себестоимость недвижимости без НДС по данным бухгалтерского учета);

- 7 "Сумма НДС, принятая к вычету..." (здесь отражают сумму НДС, принятую к вычету по объекту недвижимости по данным налоговых деклараций).

В графе 8 "Дата начала использования объекта..." укажите число, месяц и год, в котором недвижимость начала использоваться для операций, не облагаемых НДС.

В графах 9, 10 и 11 рассчитайте сумму налога, которую фирма должна восстановить.

В дальнейшем ее переносят в строку 190 разд. 3 декларации, составленной за IV квартал.

Пример 6. 10 января 2006 г. ЗАО "Актив" приобрело здание цеха.

В этом же году здание было введено в эксплуатацию и на него начала начисляться амортизация.

Стоимость здания составила 17 700 000 руб. (в том числе НДС - 2 700 000 руб.).

Сумма налога по нему была принята к вычету. В 2007 и последующих годах в цеху стали производить как облагаемую, так и не облагаемую НДС продукцию.

Выручка от реализации продукции (без НДС) составила:

в 2007 г.

от реализации продукции, облагаемой НДС, - 20 000 000 руб. (28,6% от ее общей суммы);

от реализации продукции, не облагаемой НДС, - 50 000 000 руб. (71,4% от ее общей суммы);

в 2008 г.

от реализации продукции, облагаемой НДС, - 32 000 000 руб. (35,6% от ее общей суммы);

от реализации продукции, не облагаемой НДС, - 58 000 000 руб. (64,4% от ее общей суммы);

в 2009 г.

от реализации продукции, облагаемой НДС, - 11 000 000 руб. (12,2% от ее общей суммы);

от реализации продукции, не облагаемой НДС, - 79 000 000 руб. (87,8% от ее общей суммы).

Пример заполнения Приложения к декларации за 2009 г. см. на следующей странице.

Раздел 00010

Приложение к декларации

2009

Сумма НДС, подлежащая восстановлению и уплате в бюджет за ----- календарный год и истекший календарный год (календарные годы) <*>
(код строки 001)

5	1	0	0	1	1	2	4				

Место нахождения объекта недвижимости (код строки 010)

все суммы указываются в рублях

Почтовый индекс	1	0	9	1	2	5											
Субъект Российской Федерации	г. Москва																
Район																	
Город	Москва																
Населенный пункт																	
Улица (проспект, переулок и т.д.)	Люблинская																
Номер дома (владения)	9																
Номер корпуса (строения)	2																
Номер квартиры (офиса)																	

КПП: 7 7 1 8 0 1 1 8 0 0 0 9 1 4

ИНН: 0 0 1 7 7 1 0 1 2 3 2 1

Стр.: 0 0 0 0 0 7

Код строки 020

За календарный год (истекшие календарные годы)	Код операции по объекту недвижимости	Наименование объекта недвижимости	Дата ввода объекта недвижимости в эксплуатацию для исчисления амортизации (число, месяц, год)	Дата начала начисления амортизационных отчислений по объекту недвижимости (число, месяц, год)	Стоимость объекта недвижимости на дату ввода объекта в эксплуатацию без учета НДС	Сумма НДС, принятая к вычету по объекту недвижимости	Дата начала использования объекта недвижимости для операций, указанных в п. 2 ст. 170 Налогового кодекса Российской Федерации (число, месяц, год)	1/10 часть суммы НДС, принятой к вычету по объекту недвижимости (гр. 7 x 1/10)	Доля отгруженных товаров (работ, услуг), имущественных прав, не облагаемых НДС, в общей стоимости отгрузки (%)	Сумма НДС, подлежащая восстановлению и уплате в бюджет за календарный год (истекшие календарные годы) (гр. 9 x 10/100)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
2006	1011803	Объект недвижимости, приобретенный по гражданско-правовому договору	10.01.2006	01.02.2006	15 000 000	2 700 000	-	-	-	-
2007	-	-	-	-	-	-	01.01.2007	270 000	71,4	192 780
2008	-	-	-	-	-	-	01.01.2008	270 000	64,4	173 880
2009	-	-	-	-	-	-	01.01.2009	270 000	87,8	237 060

<*> Представляется налогоплательщиком одновременно с налоговой декларацией по налогу на добавленную стоимость не позднее 20 января года, следующего за истекшим календарным годом.

Форма по КНД 1151001

Как заполняют декларацию налоговые агенты

В некоторых случаях фирма должна заплатить НДС не за себя, а за другую организацию. Другими словами, она обязана выполнить роль налогового агента. То есть налоговый агент - это фирма, на которую возложены обязанности по исчислению, удержанию и уплате НДС за другое предприятие.

В Налоговом кодексе перечислено шесть случаев, когда фирму считают налоговым агентом:

1) если она покупает товары (работы, услуги) на российской территории и у иностранной компании, которая не состоит на налоговом учете в Российской Федерации;

2) если она арендует муниципальное или государственное имущество;

3) если она по поручению государства реализует конфискованное, бесхозное или скупленное имущество;

4) если она выступает в роли посредника, участвует в расчетах и продает имущество иностранной компании, не зарегистрированной в России;

5) если фирма владеет судном на момент его исключения из Российского международного реестра судов, если оно исключено в течение 10 лет с даты регистрации;

6) если фирма владеет судном на 46-й календарный день после перехода к ней права собственности (как к заказчику строительства судна), если до этой даты судно не было зарегистрировано в Российском международном реестре судов.

Во всех этих ситуациях фирма обязана удержать НДС из денег, которые она должна выплатить своему контрагенту, и перечислить сумму налога в бюджет.

В первых двух случаях налог рассчитывают по формуле:

```
Сумма НДС     Стоимость купленных    10% : 110%
 к уплате = товаров (работ, услуг) x     или
                с учетом НДС         18% : 118%
```

Пример 7. ЗАО "Актив" арендует офисное помещение у Комитета по управлению госимуществом. Арендная плата с учетом налога составляет 11 800 руб.

Перечисляя Комитету арендную плату, бухгалтер "Актива" должен удержать из этой суммы НДС.

Сумма налога составит:

11 800 руб. x 18% : 118% = 1800 руб.

В третьем и четвертом случаях НДС начисляют по обычной ставке(10 или 18%).Расчет будет выглядеть так:

```
Сумма НДС = Стоимость реализуемого x 10% или
 к уплате      имущества без НДС       18%
```

Пример 8. В марте германская фирма "Werbung AG" поручила ЗАО "Актив" продать ее товар в России. "Werbung AG" на учете в российской налоговой инспекции не состоит. Это значит, что "Актив" должен заплатить НДС в бюджет за германскую фирму.

Продажная стоимость переданных на реализацию товаров без учета НДС составляет 100 000 руб. Сумма налога, которую "Актив" должен перечислить в бюджет как налоговый агент, составит:

100 000 руб. x 18% = 18 000 руб.

Продажная стоимость импортных товаров составит:

100 000 руб. + 18 000 руб. = 118 000 руб.

В пятом и шестом случаях собственник судна рассчитывает НДС по формуле:

```
Сумма НДС   Стоимость реализованного
 к уплате = (исключенного из реестра) x 18%
               судна с учетом НДС
```

Пример 9. ЗАО "Актив" является заказчиком строительства судна. Право собственности на построенное судно перешло к "Активу" 10 января. Стоимость судна (с учетом НДС по ставке 0%) составляет 500 000 000 руб.

По состоянию на 24 февраля (на 46-й день после перехода права собственности) регистрация судна в Российском международном реестре судов не произведена. Сумма налога, которую "Актив" должен перечислить в бюджет как налоговый агент, составит:

500 000 000 руб. x 18% = 90 000 000 руб.

Обратите внимание: при покупке товаров у "иностранца" или аренде госимущества фирма может принять к вычету НДС, который она перечислила в бюджет как налоговый агент. Налог принимают к вычету в том периоде, в котором он был фактически перечислен.

При реализации конфискованного, бесхозного и скупленного имущества, а также товаров иностранных компаний права на вычет налога фирма не имеет. Это предусмотрено п. 3 ст. 171 Налогового кодекса.

Налоговые агенты заполняют не всю декларацию, а только разд. 2 "Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогового агента". Этот раздел заполняют отдельно по каждому иностранному партнеру (органу государственной власти), по отношению к которому фирма выступает в роли налогового агента.

Исключение из этого порядка предусмотрено для организаций, которые реализуют конфискованное или бесхозное имущество. Такие фирмы заполняют этот раздел для налоговой инспекции в одном экземпляре на всю сумму полученного дохода.

Также в одном экземпляре нужно заполнить данный раздел, если фирма выплачивала доход только одному арендодателю (госоргану), но по нескольким договорам.

Налоговые агенты - владельцы судов заполняют разд. 2 отдельно по каждому судну (исключенному из РМРС в течение 10 лет с момента регистрации или не зарегистрированному в нем в течение 45 календарных дней после приобретения).

В строке 010 разд. 2 указывают порядковый номер организации, которой был выплачен доход. Например, если вы платили деньги трем фирмам и заполняете три листа разд. 2 (по каждому контрагенту - отдельный лист), то в первом будет указано - 000001, во втором - 000002, в третьем - 000003.

По строкам 030 - 050 показывают реквизиты организации, у которой агент удерживал налог (по строке 030 - название; 040 - ИНН; 050 - КПП). Продавцы конфискованного или бесхозного имущества, а также собственники судов в строке 030 ставят прочерк.

Два последних реквизита (ИНН и КПП) не указывают:

- при покупке товаров (работ, услуг) у иностранных лиц, не зарегистрированных в российских налоговых инспекциях;
- при реализации конфискованного или бесхозного имущества;
- при реализации имущества иностранных лиц (не состоящих на налоговом учете в России) по посредническим договорам;

- при исключении судна из Российского международного реестра судов или невключении его в реестр в установленный срок.

По строке 060 указывают КБК для зачисления налога. А по строкам 070 и 080 - коды по ОКАТО и ОКВЭД, которые присвоены налоговому агенту.

Строка 100 посвящена коду операции. Дело в том, что каждой операции, связанной с расчетом НДС (в том числе и с удержанием налога агентами), присвоен свой код. Например, покупке товаров у иностранной компании присвоен код 1011701, аренде государственного и муниципального имущества - код 1011703 и т.д.

Значение каждого кода для налоговых агентов можно узнать из Приложения "Коды операций" к Порядку заполнения декларации, утвержденному Приказом Минфина России от 7 ноября 2006 г. N 136н.

В других строках декларации (090, 110 - 130) указывают сумму удержанного налога.

Так, строку 090 (и только ее) нужно заполнить тем налоговым агентам, которые:

- покупают товары (работы, услуги) у иностранной компании, не состоящей на налоговом учете в России;
- арендуют государственное или муниципальное имущество.

Здесь агенты отразят НДС, удержанный с инофирмы или арендодателя.

Если агентом выступает посредник инофирмы или компания, которая по поручению государства продает "конфискат", то кроме строки 090 нужно заполнять еще и строки 110 - 130 разд. 2.

А именно: НДС, начисленный агентом по отгруженным товарам (в том числе и по товарам, отгруженным в счет ранее полученной предоплаты), следует указать в строке 110. Налог, рассчитанный с поступивших авансов, - в строке 120. А строка 130 предназначена для отражения НДС по авансовым платежам, в счет которых уже отгрузили товары.

При этом итоговую сумму налога, которую нужно заплатить в бюджет и показать по строке 090, определяют так:

Показатель строки 090 = Показатель строки 110 + Показатель строки 120 - Показатель строки 130

Пример 10. ЗАО "Актив" продает в России товары иностранного комитента (код операции - 1011707). Фирма участвует в расчетах.

В октябре "Актив" отгрузил товар на сумму 150 000 руб. Начисленный при этом НДС в сумме 27 000 руб. бухгалтер должен отразить в строке 110 разд. 2.

Кроме того, в октябре фирма получила 100-процентную предоплату от покупателя. Налог, рассчитанный с аванса, составил 13 000 руб. Эту сумму "Актив" указал в строке 120 разд. 2.

В ноябре часть октябрьского аванса была закрыта поставкой. Сумма НДС по такой поставке - 3000 руб. Эту сумму нужно одновременно указать:

- в строке 130 разд. 2;
- в строке 110 разд. 2.

Итак, в строке 110 разд. 2 за IV квартал будет отражена сумма 30 000 руб. (27 000 + 3000).

А сумма НДС, которую комиссионер должен будет перечислить в бюджет, составит 40 000 руб. (30 000 + 13 000 - 3000). Ее бухгалтер "Актива" укажет в строке 090 раздела.

Вот пример заполнения разд. 2:

51001032

ИНН 0 0 7 7 1 8 0 9 4 3 2 1

КПП 7 7 1 8 0 1 0 0 1 Стр. 0 0 0 0 0 3

Форма по КНД 1151001
Раздел 00002

Раздел 2. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет,
по данным налогового агента
<...>

Показатели	Код строки	Значения показателей
Сумма налога, исчисленная к уплате в бюджет (руб.)	090	4000 0
Код операции	100	1011707
Сумма налога, исчисленная при отгрузке товаров (руб.)	110	3000 0
Сумма налога, исчисленная с оплаты, частичной оплаты (руб.)	120	1300 0
Сумма налога, исчисленная налоговым агентом с оплаты, частичной оплаты при отгрузке товаров в счет этой оплаты, частичной оплаты (руб.)	130	300 0

Достоверность и полноту сведений, указанных на данной странице раздела 2, подтверждаю:

Руководитель организации
Иванов
Подпись ---------- Дата 20 01 2009

Индивидуальный предприниматель

Подпись _____ Дата

Представитель

Подпись _____ Дата

Как заполнить декларацию по белорусскому импорту

В общем случае по НДС, уплаченному за импортные товары, не нужно заполнять отдельную декларацию. Исключение - импорт из Республики Беларусь. Если вы купили что-то в этом государстве, тогда нужно по-особому заплатить налог и по-особому отчитаться в налоговой инспекции.

Как известно, при ввозе товаров на территорию России вы уплачиваете НДС на таможне. А вот при импорте товаров из Республики Беларусь НДС вы должны заплатить не на таможне, а по реквизитам своей налоговой инспекции.

Обратите внимание: особые правила уплаты налога и отчетности по нему распространяются только на белорусские товары и товары российского происхождения. Такие правила установлены Соглашением между Российской Федерацией и Республикой Беларусь от 15 сентября 2004 г. В остальных случаях действует общий порядок импорта товаров, прописанный в гл. 21 Налогового кодекса.

По Соглашению срок уплаты НДС по белорусскому импорту - не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем принятия на учет ввезенных товаров.

В эти же сроки вы должны представить в налоговую инспекцию и отдельную декларацию. Она утверждена Приказом Минфина России от 27 ноября 2006 г. N 153н.

"Белорусская" декларация, в которой указывают расчеты по НДС, состоит из следующих частей:

- титульный лист;

- разд. 1.1 "Сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая уплате в бюджет в отношении товаров, ввезенных на территорию Российской Федерации с территории Республики Беларусь";

- разд. 2 "Расчет суммы налога на добавленную стоимость, подлежащей уплате в бюджет в отношении товаров, ввезенных на территорию Российской Федерации с территории Республики Беларусь";

- разд. 3 "Операции по ввозу товаров на территорию Российской Федерации с территории Республики Беларусь, не подлежащие налогообложению налогом на добавленную стоимость (освобождаемые от налогообложения)".

Кроме того, в декларацию входят разд. 1.2, 4 и специальное Приложение. В них указывают состояние расчетов с бюджетом по акцизам, которые взимаются при ввозе товаров из Белоруссии.

Титульный лист, а также разд. 1.1 заполняют все фирмы, которые ввозили товары из Белоруссии. Остальные разделы заполняют в зависимости от того, были у фирмы те или иные операции или нет. В любом случае все разделы нумеруют сквозным методом, начиная с титульного листа.

Для нумерации данного документа количество разделов, которые организация заполнила и сдала в налоговую инспекцию, значения не имеет. Например, вы представляете только титульный лист, разд. 1.1 и 2 декларации. В этом случае у титульного листа будет номер 000001, у разд. 1.1 - 000002, а у разд. 2 - 000004.

Прежде всего заполняют разд. 2 декларации. Данные из него переносят в разд. 1.1. Информацию о товарах, которые НДС не облагают, отражают в разд. 3.

Разделы 2 "Расчет суммы налога..." и 1.1 "Сумма налога..."

По строке 010 разд. 2 отразите базу, облагаемую НДС (графа 4). При ввозе белорусских товаров налогом облагают стоимость купленных товаров, которая указана в договоре с их поставщиком. Налоговую базу увеличивают следующие расходы фирмы-покупателя:

- на транспортировку (доставку до склада, погрузку, выгрузку, перегрузку, перевалку, экспедирование и т.п.);

- на страхование;

- на приобретение многооборотной тары для товаров, которая не будет возвращена поставщику (контейнеров, коробов и т.п.);

- на упаковку (стоимость необходимых материалов и работ по упаковке).

По строке 010 (графа 6) отразите сумму налога, начисленную по ставке 18 процентов.

По строке 020 отражают те же данные (налоговую базу в графе 4 и сумму налога в графе 6) по товарам, которые облагают НДС по ставке 10 процентов.

По строке 030 (графы 4 и 6) укажите сумму строк 010 и 020 (графы 4 и 6 соответственно).

Данные из строки 030 (графа 6) разд. 2 перенесите в строку 040 разд. 1.1. Кроме того, отразите по строке 010 этого раздела КБК, по которому перечисляется налог, а по строке 020 - код ОКАТО.

Пример. В декабре отчетного года ЗАО "Актив" ввезло на территорию Российской Федерации следующие товары белорусского производства:

- корпусную мебель стоимостью 600 000 руб. (облагается НДС по ставке 18%);

- детскую одежду стоимостью 300 000 руб. (облагается НДС по ставке 10%).

Расходы, связанные с доставкой товара до склада "Актива", а также затраты на упаковку товара составили:

- по мебели - 90 000 руб.;

- по детской одежде - 20 000 руб.

Образцы заполнения разд. 2 и 1.1 "белорусской" декларации по налогу на добавленную стоимость приведены на следующих страницах.

Раздел 00002

5
1
0
7
5
0
4
0

Раздел 2. Расчет суммы налога на добавленную стоимость, подлежащей уплате в бюджет, в отношении товаров, ввезенных на территорию Российской Федерации с территории Республики Беларусь

Все суммы указываются в рублях

N п/п	Налогооблагаемые объекты	Код строки	Налоговая база	Ставка НДС	Сумма НДС
1	2	3	4	5	6
1.	Ввоз на территорию Российской Федерации с территории Республики Беларусь приобретенных товаров, подлежащих налогообложению	010	690 000	18	124 200
		020	320 000	10	32 000
2.	Всего исчислено (сумма величин графы 4 строк 010 - 020 раздела 2 декларации; графы 6 строк 010 - 020 раздела 2 декларации)	030	1 010 000	X	156 200

КПП: 770501001

ИНН: 7707083893

Достоверность и полноту сведений, указанных на данной странице, подтверждаю:

Руководитель организации
Иванов
Подпись ---------- Дата 20 01 2009

Индивидуальный предприниматель

Подпись _____ Дата

Представитель

Подпись _____ Дата

Стр. 123

Форма по КНД 1151075

51075026

ИНН 0 0 7 7 1 8 0 9 4 3 2 1

КПП 7 7 1 8 0 1 0 0 1 Стр. 0 0 0 0 0 2

Форма по КНД 1151075
Раздел 00011

Раздел 1.1. Сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая уплате в бюджет в отношении товаров, ввезенных на территорию Российской Федерации с территории Республики Беларусь

Показатели	Код строки	Значения показателей
Код бюджетной классификации	010	1 8 2 1 0 4 0 1 0 0 0 0 1 1 0 0 0 1 1 0
Код по ОКАТО	020	4 5 2 6 3 5 9 4 0 0 0
Код по ОКВЭД	030	5 1 7 0 0 0
Сумма налога, исчисленная к уплате в бюджет (руб.)	040	1 5 6 2 0 0

Достоверность и полноту сведений, указанных на данной странице, подтверждаю:

Руководитель организации
Иванов
Подпись ---------- Дата 2 0 0 1 2 0 0 9

Индивидуальный предприниматель

Подпись _____ Дата

Представитель

Подпись _____ Дата

Раздел 3 "Операции по ввозу товаров..."

Раздел 3 оформляют справочно. Его заполняют, если фирма ввезла из Белоруссии товары, которые не облагают НДС. Каждому виду таких товаров присвоен свой код. Например, медицинским товарам присвоен код 1010207, художественным ценностям - 1010208, технологическому оборудованию - 1010212 и т.д.

Значение этих кодов вы можете узнать из Приложения 2 "Коды операций" к Порядку заполнения декларации, утвержденному Приказом Минфина России от 27 ноября 2006 г. N 153н. Эти коды впишите в строку 010 графы 1.

По строке 010 (графа 2) укажите стоимость ввезенных товаров, которые не облагают НДС.

По строке 020 отразите общую стоимость ввезенных товаров по каждому коду.

Пример. ЗАО "Актив" ввезло с территории Республики Беларусь следующие товары:

- протезно-ортопедические изделия, стоимость которых составила 500 000 руб. (код товаров - 1010206);
- материалы, предназначенные для производства иммунобиологических препаратов, стоимостью 400 000 руб. (код товаров - 1010207).

Раздел 3 "белорусской" декларации будет заполнен так:

Раздел 00003

5
1
0
7
5
0
5
7

Раздел 3. Операции по ввозу товаров на территорию Российской Федерации с территории Республики Беларусь, не подлежащие налогообложению налогом на добавленную стоимость (освобождаемые от налогообложения)

Код строки 010

Код операции	Стоимость ввезенных на территорию Российской Федерации с территории Республики Беларусь товаров, не подлежащих налогообложению налогом на добавленную стоимость (освобождаемых от налогообложения)
1	2
1010206	500 000
1010207	400 000
Итого (код строки 020):	900 000

КПП: 7 7 1 8 0 1 0 0 0 9 1 4

ИНН: 0 0 0 7 5 0 5 7 3 2

Достоверность и полноту сведений, указанных на данной странице, подтверждаю:

Руководитель организации
Иванов
Подпись ---------- Дата 20 01 2009

Индивидуальный предприниматель
Подпись _____ Дата

Представитель
Подпись _____ Дата

Стр. 001

Форма по КНД 1151075

ЕДИНЫЙ СОЦИАЛЬНЫЙ НАЛОГ

Единый социальный налог (ЕСН) регулируется гл. 24 Налогового кодекса. Плательщиками ЕСН являются:

- фирмы и предприниматели-работодатели;
- предприниматели, которые работают самостоятельно.

ЕСН облагают доходы, начисленные работникам по трудовым и гражданско-правовым договорам (например, договору подряда и т.п.). А предприниматели, которые одновременно являются и работодателями, должны платить налог и с выплат работникам, и со своего дохода.

Обратите внимание: с выплат по гражданско-правовым договорам ЕСН не начисляют в части налога, которую перечисляют в ФСС РФ.

Форма выплаты доходов значения не имеет. Налогом облагают как денежное вознаграждение, так и оплату в натуральной форме. К налогооблагаемым выплатам, в частности, относят:

- заработную плату;
- надбавки и доплаты (например, за выслугу лет, стаж работы, совмещение профессий, работу в ночное время и т.д.);
- выплаты, обусловленные районным регулированием оплаты труда (например, за работу в пустынных и безводных местностях, высокогорных районах, на Крайнем Севере);
- премии и вознаграждения;
- оплату фирмой (полную или частичную) за своего работника или членов его семьи товаров (работ, услуг, имущественных или иных прав);
- выплаты и вознаграждения в виде товаров (работ, услуг).

Налог начисляют на общую сумму дохода, которую сотрудник получил от фирмы, уменьшенную на сумму необлагаемых доходов.

Доходы, не облагаемые налогом, и льготы по нему

Доходы, которые ЕСН не облагают, перечислены в ст. 238 Налогового кодекса. К ним относят:

- государственные пособия по временной нетрудоспособности, уходу за больным ребенком, беременности и родам, безработице;
- суммы в возмещение вреда, причиненного здоровью (в пределах установленных норм);
- выходное пособие и компенсацию за неиспользованный отпуск при увольнении;
- компенсации, выплачиваемые сотрудникам при переезде на работу в другую местность (в пределах установленных норм);
- компенсации в связи с направлением сотрудника в командировку (суточные в пределах установленных норм, оплата проезда и жилья и т.д.);
- страховые взносы по договорам добровольного медицинского страхования, заключенным на срок не менее года;
- страховые взносы по договорам добровольного личного страхования на случай смерти и (или) причинения вреда здоровью;
- компенсации за использование личных автомобилей в служебных целях (в пределах норм).

Также не облагают налогом любые выплаты, которые не уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль фирмы (п. 3 ст. 236 НК РФ).

Перечень всех льгот по ЕСН приведен в ст. 239 Налогового кодекса. В частности, от единого социального налога освобождены доходы работников - инвалидов I, II и III групп. Однако, если их доходы превышают 100 000 руб. в год, сумму превышения облагают налогом в обычном порядке.

Чтобы не платить налог с доходов инвалидов, в налоговую инспекцию необходимо представить их список с указанием фамилии, имени и отчества, а также номера и даты выдачи справок, подтверждающих факт инвалидности.

Как платить и рассчитывать налог

Единый социальный налог платят по итогам года. При этом ежемесячно фирма должна перечислять авансовые платежи по нему. Разницу между налогом, рассчитанным за год, и суммами авансовых платежей перечисляют в федеральный бюджет и внебюджетные фонды.

Если авансовые платежи превысят итоговую сумму налога, то разницу возвращают фирме или засчитывают в счет предстоящих платежей по налогу.

ЕСН уплачивают в федеральный бюджет и внебюджетные фонды: Фонд социального страхования (ФСС), Федеральный и территориальный фонды обязательного медицинского страхования (ФФОМС и ТФОМС).

При этом сумму налога, начисленную в федеральный бюджет, уменьшают на сумму взносов по обязательному пенсионному страхованию. А сумму налога, начисленную в ФСС, уменьшают на расходы по государственному социальному страхованию (оплата больничных листов, путевок и др.). Чтобы определить величину налога по каждому работнику, умножьте сумму его дохода на ставку налога. Ставки приведены в ст. 241 Налогового кодекса и разделе "Справочные данные для составления годового отчета за 2008 год" настоящего издания.

Пример. В декабре 2008 г. ЗАО "Актив" начислило референту Сидоровой заработную плату в размере 10 000 руб. Она работает в фирме с июня 2008 г.

Рассчитаем суммы ЕСН, которые нужно исчислить и уплатить с заработной платы Сидоровой за декабрь.

ЕСН составит 2600 руб. (10 000 руб. x 26%), в том числе:

- в федеральный бюджет - 2000 руб. (10 000 руб. x 20%);
- в ФСС - 290 руб. (10 000 руб. x 2,9%);
- в Федеральный ФОМС - 110 руб. (10 000 руб. x 1,1%);
- в территориальный ФОМС - 200 руб. (10 000 руб. x 2%).

При начислении ЕСН применяют регрессивную шкалу. Чем выше сумма облагаемого дохода, приходящаяся на одного сотрудника, тем меньше ставка налога.

Если в течение календарного года сумма дохода любого сотрудника превысит 280 000 руб., то начиная с месяца превышения фирма имеет право платить налог с его доходов по пониженной (регрессивной) ставке.

Сроки перечисления ЕСН и декларация по нему

Организация должна рассчитать и перечислить в бюджет общую сумму ЕСН (разницу между налогом, начисленным по итогам года, и авансовыми платежами по нему). За 2008 г. ее перечисляют не позднее 14 апреля 2008 г.

Форма налоговой декларации по ЕСН утверждена Приказом Минфина России от 29 декабря 2007 г. N 163н. В декларации указывают сумму единого социального налога, которую фирма должна перечислить в бюджет и во внебюджетные фонды по итогам года.

Сдать декларацию за 2008 г. в налоговую инспекцию нужно не позднее 30 марта 2009 г.

Если у фирмы есть обособленные подразделения, то декларацию представляют как по месту постановки на учет фирмы, так и по месту регистрации каждого из ее обособленных подразделений.

В декларации по обособленному подразделению указывают сумму дохода, которую получили только работники подразделения, и сумму налога, подлежащую уплате по месту его нахождения.

В декларации, представляемой по месту нахождения головной организации, указывают только сумму дохода, полученного работниками головной организации, и сумму налога, подлежащую уплате по месту ее нахождения.

Все значения показателей декларации отражают в целых числах. Если у фирмы отсутствует тот или иной показатель, предусмотренный в расчете, то в соответствующей графе ставят прочерк.

Декларацию составляют в трех экземплярах:

- первый остается в налоговой инспекции;
- второй фирма передает в региональное отделение Пенсионного фонда;
- третий остается у фирмы со штампом налоговой инспекции.

Декларацию должны сдавать все фирмы, которые являются плательщиками единого соцналога. Причем, если в течение года вы не начисляли сотрудникам никаких сумм и, соответственно, не платили ЕСН, декларацию вы все равно сдать должны.

Фирмы, которые применяют специальные налоговые режимы, плательщиками ЕСН не являются. Поэтому подавать декларацию им не нужно. Исключение составляют те из них, которые совмещают специальный режим с общей системой налогообложения. Например, если один вид деятельности фирмы переведен на ЕНВД, а по другому она платит налоги в обычном порядке, ей необходимо составить декларацию в части выплат работникам по деятельности, не облагаемой "вмененным" налогом.

Декларация по единому соцналогу состоит из нескольких листов и разделов:

- титульного листа;
- разд. 1 "Суммы налога, подлежащие уплате в федеральный бюджет и государственные внебюджетные фонды, по данным налогоплательщика";
- разд. 2 "Расчет единого социального налога";
- разд. 2.1 "Распределение налоговой базы (строка 0100) и численности работников по интервалам шкалы регрессии";
- разд. 3 "Сведения, необходимые для применения налогоплательщиками налоговой льготы, установленной подпунктом 1 пункта 1 статьи 239 Налогового кодекса Российской Федерации";
- разд. 3.1 "Расчет соответствия условий на право применения налоговых льгот, установленных абзацем вторым и третьим подпункта 2 пункта 1 статьи 239 Налогового кодекса Российской Федерации".

Прежде всего заполняют разд. 3 и 3.1. Затем оформляют разд. 2. Раздел 1 заполняют в последнюю очередь. Данные для его оформления берут из других разделов декларации.

Разделы 3 "Сведения, необходимые..." и 3.1 "Расчет соответствия условий на право применения налоговых льгот..."

Заполнять разд. 3 и 3.1 должны фирмы, которые производят выплаты работникам - инвалидам I, II или III группы.

Все данные о работниках-инвалидах приводят в разд. 3. Для отражения сведений по каждому инвалиду предусмотрена отдельная строка таблицы. Ф.И.О., дату выдачи справки, срок установления инвалидности, выплаты в целом за налоговый период и за последние три месяца по каждому инвалиду нужно приводить в соответствующей графе таблицы. Для итоговых данных предусмотрена последняя строка таблицы разд. 3.

Раздел 3.1 декларации по ЕСН заполняют только те организации, которые перечислены в абз. 2 и 3 пп. 2 п. 1 ст. 239 Налогового кодекса.

Раздел 3 нужно заполнить по каждому работнику-инвалиду. В нем укажите фамилию, имя и отчество сотрудника, реквизиты справки из учреждения медико-социальной экспертизы, а также суммы выплат данному работнику.

Раздел 3.1 предназначен для расчета на право применения льгот для общественных организаций инвалидов и для фирм, чей уставный капитал состоит из вкладов таких организаций. В нашем случае этот раздел заполнять и сдавать в налоговую службу не нужно.

Разделы 2 "Расчет единого социального налога" и 2.1 "Распределение налоговой базы..."

В разд. 2 рассчитывают сумму налога, подлежащую уплате в федеральный бюджет, ФСС РФ и фонды обязательного медицинского страхования. Основанием для его заполнения являются индивидуальные и сводные карточки по ЕСН (Приказ МНС России от 27 июля 2004 г. N САЭ-3-05/443). Округление до целых рублей производится не в индивидуальном учете, а после суммирования всех данных индивидуального учета в целом по фирме.

Раздел 2 состоит из восьми таблиц. В них, в частности, указывают налоговую базу, сумму начисленного налога, вычеты по ЕСН, налоговые льготы, сумму расходов на соцстрахование, выплаты, которые не облагают ЕСН, и т.д.

Данные, отраженные в таблицах разд. 2 по строкам 0110, 0210, 0310, 0410, 0510, 0610, 0710, 0810 и 0910, расшифровывают по каждому месяцу прошедшего квартала.

При заполнении раздела нужно учесть следующие важные моменты:

- в налоговую базу для расчета налога включают выплаты и вознаграждения, начисленные в пользу физических лиц в налоговом периоде, вне зависимости от даты их выплаты. Например, суммы ЕСН с зарплаты декабря, даже если она выплачена в январе следующего года, должны быть включены в декларацию по ЕСН за прошлый год;
- по строке 0700 "Расходы, произведенные на цели государственного социального страхования..." разд. 2 указывают только ту часть пособия по временной нетрудоспособности, которая была начислена за счет средств соцстраха. Часть пособия, начисленная фирмой за первые два дня болезни за счет собственных средств, здесь не отражается. А всю сумму пособия надо показать по строке 1100 "Суммы, не подлежащие налогообложению в налоговом периоде в соответствии со статьей 238 Налогового кодекса Российской Федерации". Законодательство не устанавливает различия для пособия в зависимости от источника его выплаты. Следовательно, вся сумма оплаты больничного листа, в том числе и часть, которую оплачивает организация, не облагается ЕСН (Письмо Минфина России от 17 октября 2006 г. N 03-05-02-04/157);
- в строке 0100 указывают все выплаты и вознаграждения в пользу физических лиц - инвалидов, даже если эти выплаты превышают в каждом конкретном случае 100 000 руб. В строке 0400 фиксируют только выплаты, не превышающие указанный предел по каждому физическому лицу;
- суммы, которые налогоплательщик получает от исполнительного органа ФСС РФ в порядке возмещения расходов на цели государственного социального страхования, нужно отражать в декларации по ЕСН в том периоде, когда они фактически получены.

Раздел 2.1 предназначен для того, чтобы показать, как доходы работников распределяются по интервалам регрессии.

В графах 6 - 8 этого раздела указывают численность работников, доходы которых попадают в те или иные интервалы регрессии.

Раздел 1 "Суммы налога, подлежащие уплате..."

По строке 001 разд. 1 отразите специальный код. Большинство организаций, применяющих общий режим налогообложения, указывает по этой строке код 01 (подробный перечень кодов приведен в ситуации "Срок перечисления авансовых платежей по ЕСН и расчет по ним").

По строкам 020 отразите коды бюджетной классификации, по которым зачисляется налог.

В строках 030 напишите сумму ЕСН, подлежащую уплате за год в целом.

А налог, который необходимо перечислить за последний квартал, приведите с разбивкой по месяцам в строках 040 - 060.

Данные для заполнения этих строк вы можете взять из разд. 2 декларации (см. ниже):

Строка разд. 1		Строка разд. 2	
Платеж ЕСН в федеральный бюджет		Платеж ЕСН в Федеральный фонд медицинского страхования	
030	0600 (графа 3)	030	0600 (графа 5)
040	0620 (графа 3)	040	0620 (графа 5)
050	0630 (графа 3)	050	0630 (графа 5)
060	0640 (графа 3)	060	0640 (графа 5)
Платеж ЕСН в соцстрах		Платеж ЕСН в территориальный фонд медицинского страхования	
030	0900 (графа 3)	030	0600 (графа 6)
040	0920 (графа 3)	040	0620 (графа 6)
050	0930 (графа 3)	050	0630 (графа 6)
060	0940 (графа 3)	060	0640 (графа 6)

Пример. Среднесписочная численность работников ЗАО "Актив" - 22 человека. В "Активе" 1 человек работает по договору подряда.

Сумма выплат работникам, состоящим в штате организации, за 2008 г. составила 916 300 руб. В том числе:

- зарплата всех работников - 886 000 руб., из них 120 000 руб. - зарплата работника - инвалида II группы;
- пособие по временной нетрудоспособности - 20 000 руб. (в октябре - 8000 руб., ноябре - 6000 руб., декабре - 6000 руб.). В том числе за счет ФСС РФ - 16 000 руб. Суммы пособия выплачены в пределах максимального размера пособия, установленного Федеральным законом от 21 июля 2007 г. N 183-ФЗ "О бюджете Фонда социального страхования Российской Федерации на 2008 год и на плановый период 2009 и 2010 годов";
- материальная помощь в сумме 10 000 руб.

Кроме того, выплаты по договору подряда физическому лицу, не состоящему в штате, составили 24 000 руб.

В фирме работают сотрудники старше 1966 года рождения. Ни у одного из них доход с начала года не превысил 280 000 руб.

В IV квартале работникам "Актива" были начислены заработная плата и вознаграждение по договору подряда в сумме 210 000 руб. То есть в октябре, ноябре и декабре было начислено по 70 000 руб., в том числе вознаграждение по договору подряда - 6000 руб. (по 2000 руб. ежемесячно).

По строке 0100 указывают общую сумму доходов, начисленных работникам. Однако сюда не включают:

- выплаты, которые не уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль (ст. 270 НК РФ). В нашем примере это материальная помощь в размере 10 000 руб. Она показана по строке 1000 декларации;
- выплаты, которые не облагают ЕСН по ст. 238 Налогового кодекса. В нашем примере это пособия по временной нетрудоспособности в сумме 20 000 руб. Они показаны по строке 1100 (графа 3).

В графе 4 по строкам 0100 - 0140 при расчете сумм налога в ФСС РФ не указывают выплаты по договору подряда в размере 24 000 руб. Эта сумма показана в графе 4 строки 1100 декларации.

Налоговая база по ЕСН в части, зачисляемой в федеральный бюджет и фонды медицинского страхования, будет равна 910 300 руб. (886 300 + 24 000). А налоговая база по ЕСН, которую уплачивают в бюджет ФСС РФ, составит 886 300 руб. База по страховым взносам в Пенсионный фонд совпадает с налоговой базой по ЕСН в федеральный бюджет и фонды обязательного медицинского страхования.

Налоговую льготу по ЕСН нужно применить к выплатам работнику-инвалиду в размере 100 000 руб. за налоговый период.

Таким образом, по строке 0100 бухгалтер "Актива" укажет:

- в графах 3 и 5 - выплаты в размере 910 300 руб.;
- в графе 4 - выплаты в размере 886 300 руб.

По строке 0110 бухгалтер отразит выплаты за IV квартал:

- в графах 3 и 5 - 210 000 руб.;
- в графе 4 - 204 000 руб. (210 000 - 6000).

По строкам 0120 - 0140 он покажет помесячные выплаты за октябрь - декабрь:

- в графах 3 и 5 - 70 000 руб.;
- в графе 4 - 68 000 руб. (70 000 - 2000).

По строке 0200 отражают сумму налога, начисленную к уплате за прошедший год.

Для этого налоговую базу (строка 0100) умножают на ставку налога.

Поскольку ни у одного из сотрудников суммарный доход за год не превысил 280 000 руб., то нужно использовать следующие ставки:

в федеральный бюджет - 20%;

в Фонд социального страхования - 2,9%;

в Федеральный фонд медицинского страхования - 1,1%;

в территориальный фонд медицинского страхования - 2%.

По строке 0210 бухгалтер отразит величину начисленного налога за последний квартал прошлого года.

В строку 0300 вписывают сумму взносов в Пенсионный фонд, начисленную фирмой. На эту сумму можно уменьшить перечисления ЕСН в федеральный бюджет. В данном примере за всех сотрудников фирма платит взносы по ставке 14%. Тогда строки 0300 - 0340 будут заполнены так:

строка 0300 - 127 442 руб. (910 300 руб. x 14%);

строка 0310 - 29 400 руб. (210 000 руб. x 14%);

строки 0320, 0330 и 0340 - 9800 руб. (70 000 руб. x 14%).

В строке 0400 бухгалтер укажет сумму льгот за налоговый период, на которые фирма имеет право по ст. 239 Налогового кодекса. Эта сумма на одно физическое лицо составляет не более 100 000 руб.

Правомерность применения указанных льгот подтверждается фирмами при заполнении ими разд. 3 и 3.1 декларации.

По строке 0500 нужно показать авансовые платежи по налогу, не подлежащие уплате в федеральный бюджет и внебюджетные фонды в связи с применением льгот. Эти льготы установлены ст. 239 Налогового кодекса.

Показатель по строке 0500 рассчитывают так (графа 3):

Стр. 0400 x 20% - Стр. 0400 x 14% = Стр. 0500.

Показатели по строке 0500 в графах 4, 5 и 6 получают умножением сумм налоговых льгот по строке 0400 на ставки налога.

По строке 0600 сумма начисленного налога в федеральный бюджет и государственные внебюджетные фонды за налоговый период будет отражена:

- по графе 3 - как разница строк 0200, 0300 и 0500;
- по графам 4, 5, 6 - как разница строк 0200 и 0500.

По строке 0610 бухгалтер, используя формулу в графе 1 данной строки, укажет сумму начисленного налога за последний квартал налогового периода. Также эти суммы можно рассчитать как разность между суммой начисленного налога за налоговый период, отраженной в строке 0600 Декларации, и суммой начисленных авансовых платежей, отраженной по строке 0600 Расчета авансовых платежей по единому социальному налогу за последний отчетный период.

По строкам 0620 - 0640 надо показать суммы начисленного налога за каждый месяц последнего квартала налогового периода.

По строке 0700 - расходы по социальному страхованию, которые понесла фирма (в частности, оплата по больничному листу).

"Актив" отразит по этой строке 16 000 руб. В строках 0710 - 0740 нужно привести сумму каждой выплаты по месяцам (октябрь, ноябрь и декабрь).

Средств из соцстраха "Актив" не получал. Поэтому в строках 0800 - 0840 декларации нужно поставить прочерки.

По строке 0900 "Актив" должен указать разницу между данными строк 0600 и 0700. Она составит 6803 руб. (22 803 - 16 000).

В аналогичном порядке заполняют строки 0910 - 0940.

Образец заполнения декларации "Активом" смотрите на следующей странице.

00807012

ИНН 0 0 7 7 0 5 2 2 1 0 4 0

КПП 7 7 0 5 0 1 0 0 1 Стр. 0 0 1

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)

Вид документа 1 / [ ] Налоговый период 0 Отчетный год 2 0 0 8

Представляется в ИФНС N 5 ЦАО г. Москвы (наименование налогового органа) Код 7 7 0 5

Закрытое акционерное общество "Актив"
(полное наименование организации/фамилия, имя, отчество физического лица)

По месту нахождения (жительства) российской организации [V] обособленного подразделения российской организации [ ] индивидуального предпринимателя [ ] физического лица, не признаваемого индивидуальным предпринимателем [ ]

По месту осуществления деятельности иностранной организации [ ] По месту учета крупнейшего налогоплательщика [ ]

(нужное отметить знаком V)

Код вида экономической деятельности согласно Общероссийскому классификатору видов экономической деятельности (ОКВЭД) 2 9 . 1 1 . 2 2

Место жительства в Российской Федерации (место пребывания) физического лица в случае, если в декларации не указывается ИНН: Почтовый индекс [ ][ ][ ][ ][ ][ ]

Субъект Российской Федерации _____ Код [ ][ ]

Район _____ Город _____
Населенный пункт (село, поселок и т.п.) _____
Улица (проспект, переулок и т.д.) _____
Номер дома (владения) _____ Номер корпуса (строения) _____ Номер квартиры (офиса) _____
Номер контактного телефона налогоплательщика (495) 775-52-64

Данная декларация составлена на 0 0 8 страницах с приложением подтверждающих документов или их копий на [ ][ ][ ] листах

Достоверность и полноту сведений, указанных в настоящей декларации, подтверждаю:

Для организации
Руководитель Петров Станислав Сергеевич
(фамилия, имя, отчество (полностью))
Подпись Петров Дата 2 0 0 3 2 0 0 9
М.П.

Для индивидуального предпринимателя
Подпись _____ Дата [ ][ ] [ ][ ] [ ][ ][ ][ ]

Для физического лица, не признаваемого индивидуальным предпринимателем
Подпись _____ Дата [ ][ ] [ ][ ] [ ][ ][ ][ ]

Представитель Яковлева Ольга Борисовна
(полное наименование организации/фамилия, имя, отчество физического лица)
Подпись _____ Дата [ ][ ] [ ][ ] [ ][ ][ ][ ]
М.П.

_____
(наименование документа, подтверждающего полномочия представителя)

Заполняется работником налогового органа

Сведения о представлении декларации

Данная декларация представлена (нужное отметить знаком V)
лично [ ] по почте [ ] через представителя [ ]
на [ ][ ][ ] страницах
с приложением подтверждающих документов или их копий на [ ][ ][ ] листах

Дата представления декларации [ ][ ] [ ][ ] [ ][ ][ ][ ]

Зарегистрирована за N [ ][ ][ ][ ][ ][ ][ ][ ][ ][ ]

_____ Фамилия, И.О.

_____ Подпись

00807029

ИНН 0 0 7 7 0 5 2 2 1 0 4 0

КПП 7 7 0 5 0 1 0 0 1 Стр. 0 0 2

Форма по КНД 1151046
Раздел 00001

Раздел 1. Суммы налога, подлежащие уплате в федеральный бюджет и государственные внебюджетные фонды, по данным налогоплательщика

Показатели	Код строки	Значения показателей
Налогоплательщик	001	0 1
Код по ОКАТО	010	4 5 2 9 0 5 8 6 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 налога, подлежащая уплате за налоговый период, всего (руб.):	030	4 8 6 1 8
в том числе за последний квартал налогового периода (руб.):		
1 месяц	040	3 6 0 0
2 месяц	050	4 2 0 0
3 месяц	060	4 2 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 налога, подлежащая уплате за налоговый период, всего (руб.):	030	6 8 0 3
в том числе за последний квартал налогового периода (руб.):		
1 месяц	040	
2 месяц	050	
3 месяц	060	

00807036

ИНН 0 0 7 7 0 5 2 2 1 0 4 0

КПП 7 7 0 5 0 1 0 0 1 Стр. 0 0 3

Форма по КНД 1151046
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 налога, подлежащая уплате за налоговый период, всего (руб.):	030	8 9 1 3
в том числе за последний квартал налогового периода (руб.):		
1 месяц	040	6 6 0
2 месяц	050	7 7 0
3 месяц	060	7 7 0
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 налога, подлежащая уплате за налоговый период, всего (руб.):	030	1 6 2 0 6
в том числе за последний квартал налогового периода (руб.):		
1 месяц	040	1 2 0 0
2 месяц	050	1 4 0 0
3 месяц	060	1 4 0 0

Достоверность и полноту сведений, указанных в данном Разделе, подтверждаю:

Петров

Подпись ---------- Дата 2 0 0 1 2 0 0 9

00807043

ИНН 0 0 7 7 2 9 0 4 7 3 7 7

КПП 7 7 2 9 0 1 0 0 1 Стр. 0 0 4

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	910 300	886 300	910 300
в том числе: за последний квартал налогового периода (стр. 0120 + стр. 0130 + стр. 0140)	0110	210 000	204 000	210 000
из них: - 1 месяц	0120	70 000	68 000	70 000
- 2 месяц	0130	70 000	68 000	70 000
- 3 месяц	0140	70 000	68 000	70 000

в рублях

Наименование показателя	Код строки	ФБ	ФСС	ФФОМС	ТФОМС
1	2	3	4	5	6
Сумма исчисленного налога за налоговый период, всего	0200	182 060	25 703	10 013	18 206
в том числе: за последний квартал налогового периода (стр. 0220 + стр. 0230 + стр. 0240)	0210	42 000	5 916	2 310	4 200
из них: - 1 месяц	0220	14 000	1 972	770	1 400
- 2 месяц	0230	14 000	1 972	770	1 400
- 3 месяц	0240	14 000	1 972	770	1 400

в рублях

Наименование показателя	Код строки	ФБ
1	2	3
Налоговый вычет за налоговый период, всего	0300	127 442
в том числе: за последний квартал налогового периода (стр. 0320 + стр. 0330 + стр. 0340)	0310	29 400
из них: - 1 месяц	0320	9 800
- 2 месяц	0330	9 800
- 3 месяц	0340	9 800

в рублях

Наименование показателя	Код строки	ФБ, ФФОМС, ТФОМС	ФСС
1	2	3	4
Сумма выплат и вознаграждений, учитываемых при определении налоговых льгот за налоговый период, всего	0400	100 000	100 000
в том числе: за последний квартал налогового периода (стр. 0420 + стр. 0430 + стр. 0440)	0410	10 000	10 000
из них: - 1 месяц	0420	10 000	10 000
- 2 месяц	0430	-	-
- 3 месяц	0440	-	-

00807050

ИНН 0 0 7 7 2 9 0 4 7 3 7 7

КПП 7 7 2 9 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	0500	6 000	2 900	1 100	2 000
в том числе: за последний квартал налогового периода (стр. 0520 + стр. 0530 + стр. 0540)	0510	600	290	110	200
из них: - 1 месяц	0520	600	290	110	200
- 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	48 618	22 803	8 913	16 206
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	12 000	5 626	2 200	4 000
из них: - 1 месяц (гр. 3 = стр. 0220 - стр. 0320 - стр. 0520; гр. 4, 5, 6 = стр. 0220 - стр. 0520)	0620	3 600	1 682	660	1 200
- 2 месяц (гр. 3 = стр. 0230 - стр. 0330 - стр. 0530; гр. 4, 5, 6 = стр. 0230 - стр. 0530)	0630	4 200	1 972	770	1 400
- 3 месяц (гр. 3 = стр. 0240 - стр. 0340 - стр. 0540; гр. 4, 5, 6 = стр. 0240 - стр. 0540)	0640	4 200	1 972	770	1 400

00807067

ИНН 0 0 7 7 2 9 0 4 7 3 7 7

КПП 7 7 2 9 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	16 000
в том числе: за последний квартал налогового периода (стр. 0720 + стр. 0730 + стр. 0740)	0710	16 000
из них: - 1 месяц	0720	6 000
- 2 месяц	0730	6 000
- 3 месяц	0740	4 000
Возмещено исполнительным органом ФСС за налоговый период, всего	0800	-
в том числе: за последний квартал налогового периода (стр. 0820 + стр. 0830 + стр. 0840)	0810	-
из них: - 1 месяц	0820	-
- 2 месяц	0830	-
- 3 месяц	0840	-
Подлежит начислению в ФСС за налоговый период, всего (стр. 0600 - стр. 0700 + стр. 0800)	0900	6 803
в том числе: за последний квартал налогового периода (стр. 0920 + стр. 0930 + стр. 0940) (стр. 0610 - стр. 0710 + стр. 0810)	0910	-10 374
из них: - 1 месяц (стр. 0620 - стр. 0720 + стр. 0820)	0920	-4 318
- 2 месяц (стр. 0630 - стр. 0730 + стр. 0830)	0930	-4 028
- 3 месяц (стр. 0640 - стр. 0740 + стр. 0840)	0940	-2 028

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	10 000	10 000
Суммы, не подлежащие налогообложению в налоговом периоде в соответствии со статьей 238 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс)	1100	20 000	24 000
Суммы, освобождаемые от налогообложения в налоговом периоде в соответствии с п. 2 ст. 245 Кодекса	1200	-	-

в рублях

Наименование показателя	Код строки	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:

Петров
Подпись ---------- Дата 2 0 0 3 2 0 0 9

Яковлева
Подпись ---------- Дата 2 0 0 3 2 0 0 9

Раздел 00021

0 0 8 0 7 0 7 4

Раздел 2.1. Распределение налоговой базы (строка 0100) и численности физических лиц по интервалам шкалы регрессии

	Код строки	Налоговая база за налоговый период (руб.)			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	910 300	886 300	910 300	22	21	22
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	910 300	-	910 300	22	21	22

КПП: 7 7 2 9 0 1 0 0 0

ИНН: 0 7 7 3 7 7

Стр. 0 0 0 0 0 9

Достоверность и полноту сведений, указанных в данном Разделе, подтверждаю:

Подпись Петров ---------- Дата 20 03 2009

Подпись Яковлева ---------- Дата 20 03 2009

Форма по КНД 1151046

¶

Срок перечисления авансовых платежей по ЕСН и расчет по ним

Авансовые платежи по ЕСН платят ежемесячно в течение года. Суммы перечисляют не позднее 15-го числа месяца, следующего за отчетным месяцем.

По итогам I квартала, полугодия и 9 месяцев в налоговую инспекцию представляют расчет авансовых платежей. Его сдают не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом. Форма этого расчета утверждена Приказом Минфина России от 9 февраля 2007 г. N 13н. В расчете указывают суммы авансовых платежей по ЕСН, которые фирма перечисляет в бюджет и во внебюджетные фонды.

Отчет заполняют нарастающим итогом с начала каждого года.

Фирмы, которые работают на "упрощенке" или ЕНВД, единый социальный налог не платят, следовательно, расчет они не составляют и не сдают. Те же, кто работает на традиционной системе налогообложения или совмещает обычную систему с ЕНВД, обязаны это делать.

Расчет можно представлять в электронном виде или на бумажном носителе.

Но если среднесписочная численность работников за предшествующий год превысила 100 человек, то расчет фирма обязана представлять в электронном виде.

Это требование распространяется и на вновь созданные фирмы.

Расчет заполняют в целых рублях. Если у фирмы отсутствует тот или иной показатель, предусмотренный в расчете, то в соответствующей графе ставят прочерк. Для исправления ошибок запрещено использовать "штрих" для корректуры печати. Неверную цифру следует зачеркнуть, вписать правильную цифру, поставить дату исправления, подпись руководителя, а также печать фирмы.

После того как расчет укомплектован, нужно пронумеровать все страницы и записать их общее количество на титульном листе.

Расчет состоит из титульного листа и пяти разделов:

- разд. 1. Это данные для заполнения лицевого счета фирмы в налоговой инспекции;
- разд. 2. Этот раздел является основным. В нем рассчитываются суммы авансовых платежей;
- разд. 2.1. В этом разделе распределяют налоговую базу и численность работников по интервалам шкалы регрессии. Заполнять его должна каждая фирма независимо от наличия или отсутствия у нее права на применение регрессивных ставок налога;
- разд. 3 и 3.1 заполняют те фирмы и предприниматели, которые используют льготы по единому социальному налогу.

Титульный лист, разд. 1, 2 и 2.1 расчета представляют все плательщики ЕСН. В большинстве расчетов и деклараций титульный лист имеет типовую форму.

Вверху первой страницы нужно указать код вида документа. Если расчет вы подаете впервые, в ячейке поставьте цифру 1, если же сдаете уточненный расчет - тогда 3. Причем, если фирма сдает несколько уточненных расчетов по одному и тому же налогу за определенный период, в дополнительной ячейке через дробь укажите порядковый номер корректировки. Например, фирма дважды сдавала уточненные расчеты по ЕСН за I квартал. В этой ситуации запишите в графу "Вид документа" "3/2".

Далее укажите код отчетного периода (квартал - 3, полугодие - 6, 9 месяцев - 9). Далее в ячейке "Текущий налоговый период" нужно поставить год, за который вы сдаете расчеты. Если вы заполняете расчет за I квартал 2008 г., то в этой ячейке нужно поставить "2008". Укажите наименование налогового органа и его код.

Наименование вашей фирмы на титульном листе должно соответствовать наименованию, указанному в учредительных документах.

Расчет должен подписать руководитель фирмы. Подпись руководителя заверяется печатью, и рядом ставится дата представления расчета. Не забудьте, что на титульном листе в поле "Руководитель" фамилию, имя и отчество руководителя фирмы указывают полностью.

Далее идет разд. 1. Его заполняют в самую последнюю очередь, после того как вы сделаете расчет налога и заполните разд. 2 и 3. Этот раздел состоит из двух листов, в которых отражена информация об авансовых платежах к уплате в федеральный бюджет и во внебюджетные фонды за последние три месяца отчетного периода.

По строке 001 впишите код налогоплательщика, определяющий режим налогообложения и особенности применения ставок ЕСН. Если вы работаете на общем налоговом режиме, то нужно поставить "01". Если же вы наряду с традиционной системой используете ЕНВД, тогда поставьте "11". Если вы индивидуальный предприниматель на общем налоговом режиме - тогда "03", а при совмещении этого режима с ЕНВД - "13". Кроме того, отдельные коды предусмотрены:

- для организаций и предпринимателей, имеющих статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны - 21 (23);
- для сельскохозяйственных товаропроизводителей, облагаемых по общему налоговому режиму и совмещающих его со специальными налоговыми режимами, - 02 (12);
- для фирм, осуществляющих деятельность в области информационных технологий, - 31;
- для адвокатских образований - 41;
- для физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями, - 04.

Далее по строке 010 укажите код по ОКАТО. Этот код вы можете выяснить в своей налоговой инспекции. Затем по строке 020 нужно указать КБК, на которые перечисляют суммы ЕСН в федеральный бюджет и внебюджетные фонды.

В строки 030 - 050 впишите суммы авансовых платежей, подлежащих уплате в соответствующие бюджеты за последние три месяца отчетного периода, которые вы рассчитали в разд. 2.

Заполнение разд. 2 рассмотрим на примере.

Пример. В ЗАО "Актив" средняя численность работников за I квартал 2008 г. составила 22 человека, из них 1 - инвалид II группы. Кроме того, с гражданином, не состоящим в штате, заключен договор подряда.

В I квартале 2008 г. работникам "Актива" были начислены заработная плата и вознаграждение по договору подряда в сумме:

- в январе - 70 030 руб., в том числе инвалиду - 8500 руб.; вознаграждение по договору подряда - 2000 руб.;
- в феврале - 89 000 руб., в том числе инвалиду - 8100 руб.; вознаграждение по договору подряда - 2000 руб.;
- в марте - 76 000 руб., в том числе инвалиду - 8300 руб.; вознаграждение по договору подряда - 2000 руб.

Общая сумма заработной платы и вознаграждения по договору подряда за I квартал составила 235 030 руб. (70 030 + 89 000 + 76 000), в том числе:

- инвалиду:

8500 руб. + 8100 руб. + 8300 руб. = 24 900 руб.;

- вознаграждение по договору подряда:

2000 руб. + 2000 руб. + 2000 руб. = 6000 руб.

В I квартале за счет средств ФСС были выплачены пособия по временной нетрудоспособности в сумме 13 790 руб. (первые 2 дня больничных оплачены за счет фирмы в сумме 1300 руб.):

- в январе - 7890 руб.;

- в феврале - 5900 руб.

В феврале двум работникам "Актива" была выплачена материальная помощь в сумме 3000 руб.

В разд. 2 налоговая база по ЕСН приводится по строкам 0100 - 0140.

По строке 0100 указывают общую сумму доходов, начисленных работникам, за исключением выплат, которые не облагаются единым социальным налогом в соответствии с п. 3 ст. 236 и ст. 238 Налогового кодекса.

В нашем примере к ним нужно отнести:

- выплаты, которые не уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль в текущем отчетном периоде. Это материальная помощь в размере 3000 руб. Она показана по строке 1000 Расчета;

- выплаты по договору подряда для исчисления суммы налога, подлежащей уплате в ФСС, в размере 6000 руб. Эта сумма показана в графе 4 строки 1100 расчета;

- пособие по временной нетрудоспособности в размере 15 090 руб. (13 790 + 1300), которое отражено по строке 1100. Таким образом, в налоговую базу, отражаемую по строке 0100, следует включить:

по графам 3, 5, 6 - выплаты в размере 235 030 руб.;

по графе 4 - выплаты в размере 229 030 руб.

При заполнении строк 0100 - 0140 обратите внимание на то, что налоговая база по Фонду социального страхования (графа 4) должна быть уменьшена на сумму выплат по договорам гражданско-правового характера (договоры подряда, поручения и т.д.). Такие выплаты не облагают ЕСН в части, зачисляемой в ФСС РФ.

По строке 0200 отразите авансовые платежи за отчетный период, которые рассчитаны как произведение налоговой базы (строка 0100) и установленных ставок налога в федеральный бюджет и внебюджетные фонды.

Авансовый платеж по ЕСН за каждый месяц из последних трех месяцев отчетного периода определите как разницу между суммой налога, рассчитанного от налоговой базы нарастающим итогом с начала года по соответствующий месяц включительно, и суммой налога, рассчитанного от налоговой базы нарастающим итогом с начала года по предыдущий месяц (строки 0220 - 0240).

Например, авансовый платеж за апрель определяется как разница между суммой налога за период январь - апрель и январь - март.

Продолжим заполнять разд. 2.

По строке 0300 отразите налоговый вычет, используемый для расчета авансовых платежей по ЕСН в федеральный бюджет. Он равен сумме авансовых платежей по взносам на обязательное пенсионное страхование за соответствующий период. В нашем примере - за I квартал. Данные для заполнения графы 3 этой строки берут из Расчета авансовых платежей по взносам в Пенсионный фонд.

По строке 0400 покажите выплаты, которые начислены в пределах 100 000 руб. за год каждому инвалиду. В нашем примере - 24 900 руб.

Правомерность применения указанной льготы подтверждается при заполнении разд. 3 расчета.

По строкам 0500 - 0540 отразите авансовые платежи по налогу, не уплачиваемые в федеральный бюджет (ФБ) и в соответствующие внебюджетные фонды в связи с применением налоговых льгот. Этот показатель - своего рода "льготный налог", который можно не платить с суммы "льготной налоговой базы". Для расчета этих сумм в части ФСС РФ, ФФОМС и ТФОМС (графы 4, 5, 6) достаточно умножить "льготную налоговую базу" (строки 0400 - 0440) на максимальную ставку налога, установленную ст. 241 Налогового кодекса для конкретного бюджета.

При расчете показателей в части ФБ необходимо учитывать: указанная льгота не распространяется на взносы на обязательное пенсионное страхование и сумма налога в части, зачисляемой в ФБ, уже уменьшена на сумму налогового вычета (строки 0300 - 0340). Поэтому для заполнения графы 3 "льготную налоговую базу" нужно умножить на ставку 6 процентов (20 процентов - 14 процентов).

Строку 0600 рассчитайте по алгоритму, который указан в форме расчета по этой строке.

В строках 0700 - 0940 отражают расходы фирмы на обязательное социальное страхование, которые осуществлены за счет средств Фонда социального страхования. Поэтому пособия по временной нетрудоспособности (кроме несчастных случаев на производстве и профзаболеваний), выплачиваемые работодателем за первые 2 дня нетрудоспособности, в этих строках не показывают.

По строке 0700 бухгалтер "Актива" должен отразить суммы пособий по временной нетрудоспособности, выплаченные работникам, в размере 13 790 руб.

Переходим к разд. 2.1. Предположим, что годовой доход каждого сотрудника "Актива" не превышает 280 000 руб. В таком случае права использовать пониженные ставки ЕСН "Актив" не имеет. Налоговую базу для исчисления налога в названных обстоятельствах указывают в строке 010 по графам 3 - 5. Эти данные соответствуют строке 0100 разд. 2. По графам 6 - 8 строки 010 указывают численность сотрудников, с доходов которых фирма платит налог.

Раздел 3 нужно заполнить по каждому работнику-инвалиду. В нем укажите фамилию, имя и отчество сотрудника, реквизиты справки из учреждения медико-социальной экспертизы, а также суммы выплат данному работнику.

Раздел 3.1 предназначен для расчета на право применения льгот для общественных организаций инвалидов и для фирм, чей уставный капитал состоит из вкладов таких организаций. В нашем случае этот раздел заполнять и сдавать в налоговую службу не нужно.

После заполнения всех листов расчета необходимо заполнить графы 030 - 050 разд. 1.

В них отразите информацию об исчисленных за каждый месяц суммах авансовых платежей, которые подлежат уплате в федеральный бюджет и внебюджетные фонды.

Данные для разд. 1 берут из разд. 2:

- по федеральному бюджету, ФФОМС и ТФОМС - из строк 0620 - 0640 соответственно по графам 3, 5 и 6;
- по ФСС - из строк 0920 - 0940 по графе 4.

Расчет авансовых платежей по единому социальному налогу за I квартал 2008 г. будет заполнен так:

51050030

ИНН 0 0 7 7 0 5 2 2 1 0 4 0

КПП 7 7 0 5 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 ОКАТО	010	4 5 2 9 0 5 8 6 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	3 6 9 2
2 месяц	040	4 8 5 4
3 месяц	050	4 0 6 2
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	
2 месяц	040	
3 месяц	050	1 9 0 5

Достоверность и полноту сведений, указанных на данной странице, подтверждаю:

Петров
Подпись ---------- Дата 2 0 0 4 2 0 0 8

Яковлева
Подпись ---------- Дата 2 0 0 4 2 0 0 8

51050030

ИНН 0 0 7 7 0 5 2 2 1 0 4 0

КПП 7 7 0 5 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	6 7 6
2 месяц	040	8 9 0
3 месяц	050	7 4 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	1 2 3 1
2 месяц	040	1 6 1 8
3 месяц	050	1 3 5 4

Достоверность и полноту сведений, указанных на данной странице, подтверждаю:

Петров
Подпись ---------- Дата 2 0 0 4 2 0 0 8

Яковлева
Подпись ---------- Дата 2 0 0 4 2 0 0 8

Раздел 00002

5
1
0
0
1
0
1
8

Раздел 2. Расчет авансовых платежей по единому социальному налогу

в рублях

Наименование показателя	Код строки	ФБ	ФСС	ФФОМС	ТФОМС
1	2	3	4	5	6
Налоговая база за отчетный период, всего	0100	235 030	229 030	235 030	235 030
в том числе: за последние три месяца отчетного периода (стр. 0120 + стр. 0130 + стр. 0140)	0110	235 030	229 030	235 030	235 030
из них: - 1 месяц	0120	70 030	68 030	70 030	70 030
- 2 месяц	0130	89 000	87 000	89 000	89 000
- 3 месяц	0140	76 000	74 000	76 000	76 000
Сумма исчисленных авансовых платежей, всего	0200	47 006	6 642	2 585	4 701
в том числе: за последние три месяца отчетного периода (стр. 0220 + стр. 0230 + стр. 0240)	0210	47 006	6 642	2 585	4 701
из них: - 1 месяц	0220	14 006	1 973	770	1 401
- 2 месяц	0230	17 800	2 523	979	1 780
- 3 месяц	0240	15 200	2 146	836	1 520
Налоговый вычет, всего	0300	32 904	X	X	X
в том числе: за последние три месяца отчетного периода (стр. 0320 + стр. 0330 + стр. 0340)	0310	32 904	X	X	X
из них: - 1 месяц	0320	9 804	X	X	X
- 2 месяц	0330	12 460	X	X	X
- 3 месяц	0340	10 640	X	X	X
Сумма налоговых льгот за отчетный период, всего	0400	24 900	24 900	24 900	24 900
в том числе: за последние три месяца отчетного периода (стр. 0420 + стр. 0430 + стр. 0440)	0410	24 900	24 900	24 900	24 900
из них: - 1 месяц	0420	8 500	8 500	8 500	8 500
- 2 месяц	0430	8 100	8 100	8 100	8 100
- 3 месяц	0440	8 300	8 300	8 300	8 300

КПП: 770101001

ИНН: 7705570702

Стр.: 040

Форма по КНД 1151050

Раздел 00002

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	1 494	722	274	498
в том числе: за последние три месяца отчетного периода (стр. 0520 + стр. 0530 + стр. 0540)	0510	1 494	722	274	498
из них: - 1 месяц	0520	510	247	94	170
- 2 месяц	0530	486	235	89	162
- 3 месяц	0540	498	241	91	166
Начислено авансовых платежей по налогу за отчетный период, всего (гр. 3 = стр. 0200 - стр. 0300 - стр. 0500; гр. 4, 5, 6 = стр. 0200 - стр. 0500)	0600	12 608	5 920	2 311	4 203
в том числе: за последние три месяца отчетного периода (стр. 0620 + стр. 0630 + стр. 0640) (гр. 3 = стр. 0210 - стр. 0310 - стр. 0510; гр. 4, 5, 6 = стр. 0210 - стр. 0510)	0610	12 608	5 920	2 311	4 203
из них: - 1 месяц (гр. 3 = стр. 0220 - стр. 0320 - стр. 0520; гр. 4, 5, 6 = стр. 0220 - стр. 0520)	0620	3 692	1 726	676	1 231
- 2 месяц (гр. 3 = стр. 0230 - стр. 0330 - стр. 0530; гр. 4, 5, 6 = стр. 0230 - стр. 0530)	0630	4 854	2 288	890	1 618
- 3 месяц (гр. 3 = стр. 0240 - стр. 0340 - стр. 0540; гр. 4, 5, 6 = стр. 0240 - стр. 0540)	0640	4 062	1 905	745	1 354
Расходы, произведенные на цели государственного социального страхования за отчетный период, всего	0700	X	13 790	X	X
в том числе: за последние три месяца отчетного периода (стр. 0720 + стр. 0730 + стр. 0740)	0710	X	13 790	X	X
из них: - 1 месяц	0720	X	7 890	X	X
- 2 месяц	0730	X	5 900	X	X
- 3 месяц	0740	X	-	X	X

5 1 0 0 1 0 1 8

КПП 770701001

ИНН 7705171540

Стр. 040

Форма по КНД 1151050

Раздел 00002

1	2	3	4	5	6
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	-7 870	X	X
в том числе: за последние три месяца отчетного периода (стр. 0920 + стр. 0930 + стр. 0940) (стр. 0610 - стр. 0710 + стр. 0810)	0910	X	-7 870	X	X
из них: - 1 месяц (стр. 0620 - стр. 0720 + стр. 0820)	0920	X	-6 164	X	X
- 2 месяц (стр. 0630 - стр. 0730 + стр. 0830)	0930	X	-3 612	X	X
- 3 месяц (стр. 0640 - стр. 0740 + стр. 0840)	0940	X	1 905	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	3 000	3 000	3 000	3 000
Суммы, не подлежащие налогообложению в отчетном периоде в соответствии со статьей 238 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс)	1100	15 090	21 090	15 090	15 090
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

5101018

КПП 770701001

ИНН 7705570210

Стр. 004

Форма по КНД 1151050

Раздел 00021

5
1
0
5
0
0
9
2

Раздел 2.1. Распределение налоговой базы (строка 0100) и численности физических лиц по интервалам шкалы регрессии

	Код строки	Налоговая база за отчетный период (руб.)			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	235 030	229 030	235 030	22	21	22
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	235 030	229 030	235 030	22	21	22

КПП: 770701001

ИНН: 7705040211

Стр. 007

Форма по КНД 1151050

51050115

ИНН 0 0 7 7 0 5 2 2 1 0 4 0

КПП 7 7 0 5 0 1 0 0 1 Стр. 0 0 8

Форма по КНД 1151050
Раздел 00003

Раздел 3. Выплаты, начисленные налогоплательщиком в пользу физических лиц, являющихся инвалидами I, II и III группы, включаемые в строки 0400 - 0440 Раздела 2

Показатели по каждому физическому лицу - инвалиду I, II или III группы	Код строки	Значение показателей
1	2	3
Фамилия, имя, отчество	010	Савельев О.Б.
Справка учреждения медико-социальной экспертизы:		
номер справки	020	218
дата выдачи справки	030	05.10.2006
группа инвалидности	040	I
на какой срок установлена инвалидность	050	24 мес.
Начислено выплат в отчетном периоде (в рублях)	060	24 900
в том числе за последние три месяца отчетного периода (в рублях)	070	24 900
из них:		
1 месяц	080	8 500
2 месяц	090	8 100
3 месяц	100	8 300

¶

ВЗНОСЫ В ПЕНСИОННЫЙ ФОНД

Порядок уплаты пенсионных взносов регулируется Федеральным законом от 15 декабря 2001 г. N 167-ФЗ. Плательщиками взносов являются:

- фирмы и предприниматели-работодатели;
- предприниматели, которые работают самостоятельно.

Взносы на обязательное пенсионное страхование начисляют на те же выплаты, на которые начисляют и единый социальный налог. При этом ЕСН, который надо заплатить в федеральный бюджет, уменьшают на сумму пенсионных взносов.

Обратите внимание: даже если фирма имеет льготу по ЕСН, она все равно должна платить взносы в Пенсионный фонд.

Как платить и рассчитывать взносы

Взносы платят по итогам года. При этом ежемесячно фирма должна перечислять авансовые платежи по ним. Разницу между взносом, рассчитанным за год, и суммами авансовых платежей перечисляют в Пенсионный фонд. Чтобы определить величину взноса по каждому работнику, умножьте сумму его дохода на тариф (ставку) взноса.

Тарифы страховых взносов приведены в разделе "Справочные данные для составления годового отчета за 2008 год" этой книги.

Чтобы определить величину взноса по каждому работнику, нужно умножить соответствующий его возрасту страховой тариф на сумму дохода работника.

Пример. В декабре ООО "Пассив" начислило референту Скворцовой 1974 года рождения заработную плату в размере 10 000 руб. Рассчитаем суммы страховых взносов в ПФР, которые нужно уплатить с заработной платы Скворцовой за декабрь. Они составят:

- на финансирование страховой части трудовой пенсии - 800 руб. (10 000 руб. x 8%);
- на финансирование накопительной части трудовой пенсии - 600 руб. (10 000 руб. x 6%).

При начислении взносов применяют регрессивную шкалу тарифов. Чем выше сумма облагаемого дохода, которая приходится на одного сотрудника, тем меньше тариф взноса.

Если в течение календарного года сумма дохода любого сотрудника превысит 280 000 руб., то начиная с месяца превышения фирма имеет право платить взнос с его доходов по пониженному (регрессивному) тарифу.

Предприниматели уплачивают страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в виде фиксированного платежа. Размер фиксированного платежа составляет 322 руб. в месяц.

Из них 214,67 руб. - на финансирование страховой части трудовой пенсии, а 107,33 - накопительной части. Максимальный размер платежа не ограничен. Размер страховых взносов на год установлен Постановлением Правительства РФ от 7 апреля 2008 г. N 246 "О стоимости страхового года на 2008 год".

Сроки перечисления взносов и декларация по ним

Фирма должна рассчитать и перечислить в бюджет общую сумму взносов (разницу между пенсионными взносами, начисленными по итогам года, и авансовыми платежами). За 2008 г. ее перечисляют не позднее 14 апреля 2009 г.

Декларация по пенсионным взносам и Порядок ее заполнения утверждены Приказом Минфина России от 27 февраля 2006 г. N 30н. В декларации указывают сумму взносов на обязательное пенсионное страхование, которую фирма должна перечислить в Пенсионный фонд по итогам года. Декларацию по страховым взносам представляют в налоговую инспекцию не позднее 30 марта года, следующего за отчетным.

Кроме того, до 1 июля в Пенсионный фонд нужно представить копию декларации по ЕСН с отметкой налоговой инспекции.

"Пенсионная" декларация состоит из:

- титульного листа;
- разд. 1 "Платежи по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование, подлежащие уплате";
- разд. 2 "Расчет платежей по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование";
- разд. 2.1 "Уплата платежей по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование";
- разд. 2.2 "Расчет для заполнения строки 0100";
- разд. 2.3, который заполняют фирмы, имеющие в своем составе обособленные подразделения.

Страницу 001 титульного листа, разд. 1, 2, 2.1, 2.2 декларации представляют все фирмы. Страницу 002 титульного листа представляют физические лица, которые не являются предпринимателями.

Прежде всего заполняют разд. 2.2. Данные из него переносят в разд. 2 и 2.3 (если у фирмы есть обособленные подразделения). Затем оформляют разд. 2.1 и 1 декларации.

Раздел 2.2 "Расчет для заполнения строки 0100"

Графы 4 и 5 "База для начисления страховых взносов" разд. 2.2 по каждой указанной в таблице возрастной группе заполняют на основании данных учета сумм начисленных выплат каждому физическому лицу.

В графах 6 и 7 "Численность" указывают количество сотрудников, по которым начислялись взносы на обязательное пенсионное страхование. Если фирма работает по специальной и общей системам налогообложения, в графе 7 отражают численность тех сотрудников, которые заняты в деятельности, облагаемой в общем режиме. Если фирма работает только по общей системе, то показатели граф 6 и 7 будут совпадать.

По строкам 400 и 401 отражают суммарные показатели разд. 2.2 декларации за расчетный период, сгруппированные по двум возрастным группам физических лиц, в пользу которых выплачивались деньги.

По итоговой строке 402 отражают показатели разд. 2.2, исчисленные в целом по фирме. Данные строк 400 - 402 переносят в разд. 2.

Разделы 2 "Расчет платежей..." и 2.3 "Сводные показатели..."

По строкам 0100 - 0140 разд. 2 декларации отражают базу, облагаемую взносами за расчетный период, - всего, в том числе за последний квартал расчетного периода с помесячной разбивкой.

По строке 0100 проставляют следующие показатели разд. 2.2:

Раздел 2	Раздел 2.2
Строка 0100 графы 3	Строка 400 графы 4
Строка 0100 графы 4	Строка 401 графы 4
Строка 0100 графы 5	Строка 402 графы 4
Строка 0100 графы 6	Строка 402 графы 5

Значения показателей строки 0110 в графах 3 - 6 рассчитывают как сумму строк 0120, 0130 и 0140. В них указывают облагаемую базу каждого месяца последнего квартала расчетного периода.

Показатели строки 0200 "Сумма начисленных платежей по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование за расчетный период, всего" в графах 3 - 6 определяют как сумму строк 0300 и 0400.

Значение показателя "Всего" в графе 5 по всем строкам разд. 2 декларации определяют суммированием показателей в графах 3 и 4.

Графу 5 заполняют все страхователи вне зависимости от применяемого ими налогового режима (общий, специальный, общий и специальный одновременно).

Графу 6 заполняют страхователи, применяющие общий налоговый режим, а также общий и специальный налоговые режимы одновременно.

Организация заполняет и представляет разд. 2.3 декларации в налоговый орган по месту ее постановки на учет, если в состав фирмы входят обособленные подразделения, исполняющие ее обязанности по уплате пенсионных взносов и представлению декларации.

Порядок заполнения и исчисления показателей разд. 2.3 аналогичен порядку заполнения разд. 2 декларации.

Разделы 2.1 "Уплата платежей..." и 1 "Платежи по страховым взносам..."

По строкам 010 - 014 разд. 2.1 нужно указать уплаченную сумму взносов. При этом на основании платежек по перечислению взноса в декларации их делят на страховую и накопительную части пенсии.

По строкам 015 - 019 графы 3 фиксируют разницу между пенсионными взносами, начисленными за расчетный период и отраженными как налоговый вычет в декларации по ЕСН за аналогичный налоговый период, и суммами страховых взносов, уплаченными за тот же период.

В разд. 1 фирма показывает сведения об исчисленных пенсионных взносах, подлежащих уплате за расчетный период на страховую и накопительную части пенсии, а также за каждый месяц последнего квартала.

По строке 001 раздела запишите специальный код. Его значение можно взять из п. 2 разд. 3 Порядка заполнения декларации. Большинство организаций в этой строке указывает цифру 10.

По строкам 030 укажите суммы пенсионных взносов, подлежащие уплате за расчетный период. Значения показателей возьмите из разд. 2 декларации:

- на страховую часть пенсии - из графы 5 строки 0300;
- на накопительную часть пенсии - из графы 5 строки 0400.

По строкам 040, 050 и 060 напишите суммы пенсионных взносов, подлежащие уплате за первый, второй и третий месяцы последнего квартала расчетного периода соответственно. Значения показателей надо взять из разд. 2:

- на страховую часть пенсии - из графы 5 строк 0320, 0330 и 0340;
- на накопительную часть пенсии - из графы 5 строк 0420, 0430 и 0440.

Как заполнить декларацию по пенсионным взносам, покажет пример.

Пример. В отчетном году средняя численность работников ЗАО "Актив" составила 22 человека, в том числе:

- 1966 года рождения и старше - 12 человек;
- 1967 года рождения и моложе - 10 человек.

В отчетном году общая сумма заработной платы и выплат, облагаемых пенсионными взносами, составила 910 300 руб., в том числе:

- лицам 1966 года рождения и старше - 490 000 руб.;
- лицам 1967 года рождения и моложе - 420 300 руб.

В IV квартале отчетного года работникам "Актива" начислили зарплату и произвели другие выплаты, облагаемые пенсионными взносами, общая сумма которых составила 210 000 руб., в том числе:

- лицам 1966 года рождения и старше - 120 000 руб.;
- лицам 1967 года рождения и моложе - 90 000 руб.

В октябре, ноябре и декабре отчетного года сотрудникам ежемесячно начисляли 70 000 руб., в том числе:

- на 12 лиц 1966 года рождения и старше - 40 000 руб.;
- на 10 лиц 1967 года рождения и моложе - 30 000 руб.

За отчетный год "Актив" перечислил в Пенсионный фонд страховых взносов на сумму 127 442 руб., в том числе:

- на страховую часть пенсии - 102 224 руб.;
- на накопительную часть пенсии - 25 218 руб.

В ноябре "Актив" перечислил взносы за октябрь в сумме 9800 руб., в том числе:

- на страховую часть пенсии - 8000 руб.;
- на накопительную часть пенсии - 1800 руб.

В декабре были уплачены взносы за ноябрь в сумме 9800 руб., в том числе:

- на страховую часть пенсии - 8000 руб.;
- на накопительную часть пенсии - 1800 руб.

Взносы за декабрь отчетного года в сумме 9800 руб. "Актив" перечислил в Пенсионный фонд в январе следующего года.

Сначала бухгалтер должен заполнить разд. 2.2 "Расчет для заполнения строки 0100".

Так как доходы ни у кого из сотрудников в течение календарного года не превышают 280 000 руб., то будут заполнены только строки 100 - 102 и 400 - 402.

В графе 4 строк 100 и 101 указывают базу для начисления взносов за год с разбивкой по возрастным группам, а по строке 102 - сумму строк 100 и 101, то есть 910 300 руб.

Аналогично бухгалтер заполнит данные по строке "Итого".

В графе 6 нужно указать численность сотрудников.

Так как "Актив" работает на общей системе налогообложения, то суммы, отраженные в графах 4 и 6 строк 100 - 102 и 400 - 402, бухгалтер перенесет в те же строки граф 5 и 7 соответственно.

Затем бухгалтер должен заполнить разд. 2. Для заполнения показателей строки 0100 он возьмет данные из разд. 2.2.

Базу для начисления взносов за октябрь - декабрь нужно отразить в строках 0120, 0130 и 0140 помесячно. А по строке 0110 указывают базу за последний квартал расчетного периода целиком. В нашем случае она равна 210 000 руб.

По аналогии заполняют строки 0200 - 0240 разд. 2. Только здесь бухгалтер указывает уже не базу, а непосредственно сумму начисленных пенсионных взносов.

По строкам 0300 - 0340 и 0400 - 0440 нужно показать, какая сумма взносов начислена на страховую, а какая - на накопительную часть пенсии соответственно.

Далее нужно заполнить разд. 2.1.

В нем показывают сумму уплаченных взносов за расчетный период с разбивкой последнего отчетного квартала по месяцам и сумму разницы между начисленными и уплаченными взносами за этот период.

Поскольку "Актив" перечислил все пенсионные взносы вовремя, разница между начисленными и уплаченными взносами равна нулю, по строкам 015 - 019 бухгалтер поставит прочерки.

У "Актива" обособленных подразделений нет, поэтому разд. 2.3 бухгалтер не заполняет.

В последнюю очередь заполняют разд. 1 декларации. В строки 030 - 060, которые относят к страховой части пенсии, бухгалтер перенесет значения из строк 0300 и 0320 - 0340 разд. 2 (гр. 5).

Значения для строк 030 - 060 по накопительной части пенсии он возьмет из строк 0400 и 0420 - 0440 разд. 2 (гр. 5).

Декларация по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование будет заполнена так:

¶

51065010

ИНН 0 0 7 7 2 9 0 4 7 3 7 7

КПП 7 7 2 9 0 1 0 0 0 Стр. 0 0 1

Форма по КНД 1151065

Декларация
по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование для лиц, производящих выплаты физическим лицам

Вид документа: 1 - первичный, 3 - корректирующий (через дробь номер корректировки)
Расчетный период заполняется при сдаче отчета:
за год - 0

Вид документа 1 / [ ] Расчетный период 0 Календарный год 2008

Представляется в ИФНС по г. Москве N 29 Код 7729

(наименование налогового органа)

Закрытое акционерное общество "Актив"

(полное наименование организации/Фамилия, Имя, Отчество физического лица)

Основной государственный регистрационный номер для организации (ОГРН) 7 3 2 0 0 6 1 7 8 9 1 2 5

Основной государственный регистрационный номер для индивидуального предпринимателя (ОГРНИП) [ ]

Регистрационный номер страхователя [ ]8 7-5 1 4-2 7 6 4 9[ ]

Код города и номер контактного телефона (495) 179-52-64

Данная декларация составлена на 0 0 5 страницах с приложением подтверждающих документов или их копий на [ ] листах

Достоверность и полноту сведений, указанных в настоящей декларации, подтверждаю:
Для организации

Руководитель Петров Иван Иванович
(Фамилия, Имя, Отчество (полностью))

Подпись Петров Дата 20 03 2009

Главный бухгалтер Яковлева Ольга Борисовна
(Фамилия, Имя, Отчество (полностью))

Подпись Яковлева Дата 20 03 2009

М.П.

Для физического лица, не признаваемого индивидуальным предпринимателем, или индивидуального предпринимателя

Фамилия, Имя, Отчество (полностью) _____

Подпись _____ Дата [ ][ ] [ ][ ] [ ][ ][ ][ ]

Заполняется работником налогового органа

Дата представления декларации [ ][ ] [ ][ ] [ ][ ][ ][ ]

на [ ][ ][ ] страницах

с приложением подтверждающих документов на [ ][ ][ ] листах

Зарегистрирована за N [ ][ ][ ][ ][ ][ ][ ][ ][ ][ ]

Фамилия, И.О. _____

Подпись _____

51065034

ИНН 0 0 7 7 2 9 0 4 7 3 7 7

КПП 7 7 2 9 0 1 0 0 0 Стр. 0 0 3

Форма по КНД 1151065
Раздел 00001

Раздел 1. Платежи по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование, подлежащие уплате

Показатели	Код строки	Значения показателей
Страхователь	001	1 0
Код по ОКАТО	010	4 5 2 6 3 5 9 4 0 0 0
на страховую часть трудовой пенсии		
Код бюджетной классификации	020	1 8 2 1 0 2 0 2 0 1 0 0 6 1 0 0 0 1 6 0
Сумма платежей по страховым взносам, подлежащая уплате за расчетный период, всего:	030	1 0 2 2 2 4
в том числе за последний квартал расчетного периода (руб.):		
1 месяц	040	8 0 0 0
2 месяц	050	8 0 0 0
3 месяц	060	8 0 0 0
на накопительную часть трудовой пенсии		
Код бюджетной классификации	020	1 8 2 1 0 2 0 2 0 2 0 0 6 1 0 0 0 1 6 0
Сумма платежей по страховым взносам, подлежащая уплате за расчетный период, всего:	030	2 5 2 1 8
в том числе за последний квартал расчетного периода (руб.):		
1 месяц	040	1 8 0 0
2 месяц	050	1 8 0 0
3 месяц	060	1 8 0 0

Достоверность и полноту сведений, указанных в данном Разделе, подтверждаю:

Петров
Подпись ---------- Дата 2 0 0 3 2 0 0 9

Яковлева
Подпись ---------- Дата 2 0 0 3 2 0 0 9

Раздел 00002

5
1
0
6
5
0
3
4

Раздел 2.
Расчет платежей по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование

(в рублях)

Наименование показателя	Код строки	Для лиц 1966 года рождения и старше	Для лиц 1967 года рождения и моложе	ВСЕГО (гр. 3 + гр. 4)	Из графы 5 в части застрахованных лиц, занятых в сферах деятельности, облагаемых по общему налоговому режиму
1	2	3	4	5	6
База для начисления страховых взносов за расчетный период, всего	0100	490 000	420 300	910 300	910 300
в том числе за последний квартал расчетного периода (стр. 0120 + стр. 0130 + стр. 0140)	0110	120 000	90 000	210 000	210 000
из них: 1 месяц	0120	40 000	30 000	70 000	70 000
2 месяц	0130	40 000	30 000	70 000	70 000
3 месяц	0140	40 000	30 000	70 000	70 000
Сумма начисленных платежей по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование за расчетный период, всего (стр. 0300 + стр. 0400)	0200	68 600	58 842	127 442	127 442
в том числе за последний квартал расчетного периода (стр. 0220 + стр. 0230 + стр. 0240) (стр. 0310 + стр. 0410)	0210	16 800	12 600	29 400	29 400
из них: 1 месяц	0220	5 600	4 200	9 800	9 800
2 месяц	0230	5 600	4 200	9 800	9 800
3 месяц	0240	5 600	4 200	9 800	9 800
из них: Сумма начисленных платежей по страховым взносам на страховую часть трудовой пенсии за расчетный период, всего	0300	68 600	33 624	102 224	102 224
в том числе за последний квартал расчетного периода (стр. 0320 + стр. 0330 + стр. 0340)	0310	16 800	7 200	24 000	24 000
из них: 1 месяц	0320	5 600	2 400	8 000	8 000
2 месяц	0330	5 600	2 400	8 000	8 000
3 месяц	0340	5 600	2 400	8 000	8 000
Сумма начисленных платежей по страховым взносам на накопительную часть трудовой пенсии за расчетный период, всего	0400	X	25 218	25 218	25 218
в том числе за последний квартал расчетного периода (стр. 0420 + стр. 0430 + стр. 0440)	0410	X	5 400	5 400	5 400
из них: 1 месяц	0420	X	1 800	1 800	1 800
2 месяц	0430	X	1 800	1 800	1 800
3 месяц	0440	X	1 800	1 800	1 800

КПП 770270197

ИНН 7707035744

Стр. 003

Форма по КНД 1151065

Достоверность и полноту сведений, указанных в данном Разделе, подтверждаю:

Петров
Подпись ---------- Дата 20.03.2009

Яковлева
Подпись ---------- Дата 20.03.2009

Раздел 00021

5
1
0
6
5
0
5
8

Раздел 2.1. Уплата платежей по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование

(в рублях)

	Код строки	Всего	Из графы 3, в части застрахованных лиц, занятых в сферах деятельности, облагаемых по общему налоговому режиму	Из графы 3:	
				на страховую часть трудовой пенсии	на накопительную часть трудовой пенсии
1	2	3	4	5	6
Уплачено страховых взносов на обязательное пенсионное страхование за расчетный период, по данным страхователя	010	127 442	127 442	102 224	25 218
в том числе за последние три месяца расчетного периода	011	29 400	29 400	24 000	5 400
из них: - 1 месяц	012	9 800	9 800	8 000	1 800
- 2 месяц	013	9 800	9 800	8 000	1 800
- 3 месяц	014	9 800	9 800	8 000	1 800
Разница между суммами страховых взносов, начисленными за расчетный период в соответствии с декларацией, и суммами страховых взносов, уплаченными за расчетный период	015	-	-	X	X
в том числе за последние три месяца расчетного периода	016	-	-	X	X
из них: - 1 месяц	017	-	-	X	X
- 2 месяц	018	-	-	X	X
- 3 месяц	019	-	-	X	X

КПП: 770970247

ИНН: 7707083704

Стр. 005

Форма по КНД 1151065

Достоверность и полноту сведений, указанных в данном Разделе, подтверждаю:

Подпись Петров ---------- Дата 20.03.2009

Подпись Яковлева ---------- Дата 20.03.2009

Раздел 00022

Раздел 2.2. Расчет для заполнения строки 0100

		Код строки	База для начисления страховых взносов (руб.)		Численность (чел.)	
			всего	в т.ч. в части застрахованных лиц, занятых в сферах деятельности, облагаемых по общему налоговому режиму	всего	в т.ч. в части застрахованных лиц, занятых в сферах деятельности, облагаемых по общему налоговому режиму
1	2	3	4	5	6	7
До 280 000 руб.	Для лиц 1966 года рождения и старше	100	490 000	490 000	12	12
	Для лиц 1967 года рождения и моложе	101	420 300	420 300	10	10
	Итого: (стр. 100 + стр. 101)	102	910 300	910 300	22	22
От 280 001 до 600 000 руб.	Для лиц 1966 года рождения и старше (стр. 210 + стр. 220)	200	-	-	-	-
	Для лиц 1967 года рождения и моложе (стр. 211 + стр. 221)	201	-	-	-	-
	Итого: (стр. 200 + стр. 201)	202	-	-	-	-
280 000 руб.	Для лиц 1966 года рождения и старше	210	-	-	-	-
	Для лиц 1967 года рождения и моложе	211	-	-	-	-
	Итого: (стр. 210 + стр. 211)	212	-	-	-	-
Свыше 280 000 руб.	Для лиц 1966 года рождения и старше	220	-	-	X	X
	Для лиц 1967 года рождения и моложе	221	-	-	X	X
	Итого: (стр. 220 + стр. 221)	222	-	-	X	X
Свыше 600 000 руб.	Для лиц 1966 года рождения и старше	300	-	-	-	-
	Для лиц 1967 года рождения и моложе	301	-	-	-	-
	Итого: (стр. 300 + стр. 301)	302	-	-	-	-
ИТОГО:	Для лиц 1966 года рождения и старше (стр. 100 + стр. 200 + стр. 300)	400	490 000	490 000	12	12
	Для лиц 1967 года рождения и моложе (стр. 101 + стр. 201 + стр. 301)	401	420 300	420 300	10	10
	Итого: (стр. 400 + стр. 401)	402	910 300	910 300	22	22

5 1 0 6 5 0 6 5

КПП 770297701

ИНН 7707019736

Стр. 006

Форма по КНД 1151065

Достоверность и полноту сведений, указанных в данном Разделе, подтверждаю:

Подпись Петров ---------- Дата 20.03.2019

Подпись Яковлева ---------- Дата 20.03.2019

¶

Срок перечисления авансовых платежей и расчет по ним

Авансовые платежи по взносам платят ежемесячно в течение года. Суммы перечисляют не позднее 15-го числа месяца, следующего за отчетным периодом. По итогам I квартала, полугодия и 9 месяцев в налоговую представляют Расчет авансовых платежей. Его сдают не позднее 20-го числа следующего за отчетным кварталом месяца.

Форма этого расчета утверждена Приказом Минфина России от 24 марта 2005 г. N 48н. В Расчете указывают суммы авансовых платежей по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование, которые фирма уплачивает в течение года. Заполняют его нарастающим итогом с начала каждого года.

Если у фирмы есть обособленные подразделения, Расчет представляют как по месту постановки на учет самой фирмы, так и по месту регистрации каждого из ее обособленных подразделений.

В Расчете по обособленному подразделению указывают сумму дохода, полученного только сотрудниками подразделения, и сумму налога, подлежащую уплате по его месту нахождения.

Расчет авансовых платежей составляют в трех экземплярах. Два экземпляра представляют в налоговую инспекцию. Один из них инспекция передает в Пенсионный фонд. Третий экземпляр с отметкой налоговой остается у фирмы.

Расчет по взносам, так же как и расчет по ЕСН, заполняют в целых рублях. Если у фирмы отсутствует тот или иной показатель, предусмотренный в расчете, то в соответствующей графе ставят прочерк. Для исправления ошибок запрещено использовать "штрих" для корректуры опечаток. Неверную цифру следует зачеркнуть, вписать правильную, поставить дату исправления, подписи руководителя и главного бухгалтера, а также печать фирмы.

В расчет авансовых платежей по взносам в ПФР входят:

- листы 01 - 02 - титульные листы;
- разд. 1. Это данные о сумме взносов, подлежащих уплате;
- разд. 2. Это расчет авансовых платежей;
- разд. 2.1. В нем указывают разницу между начисленными и уплаченными взносами;
- разд. 2.2. В нем распределяют налоговую базу и численность работников по интервалам регрессивной шкалы. Заполнять его должна каждая фирма независимо от наличия или отсутствия у нее права на применение регрессивных ставок налога;
- разд. 2.3. Его заполняют фирмы, имеющие обособленные подразделения.

В большинстве расчетов и деклараций титульный лист имеет типовую форму. Объем титульного листа - две страницы. В основном титульные листы по расчету авансовых платежей по взносам заполняют так же, как и в расчете по ЕСН. Но есть одна особенность. На титульном листе по взносам нужно помимо ОГРН указать регистрационный номер вашей фирмы в Пенсионном фонде.

Далее идет разд. 1. Его следует заполнять в самую последнюю очередь, после того как вы сделаете расчет взносов в разд. 2 - 2.3. Этот раздел состоит из одного листа. В верхней части каждого листа указывают ИНН и КПП фирмы.

По коду строки 001 нужно указать код налогоплательщика. Для фирм-работодателей, - за исключением сельскохозяйственных производителей, родовых, семейных общин малочисленных народов Севера, - предусмотрен код 10. Этот код ставят фирмы, работающие на традиционной системе налогообложения, на "упрощенке" или ЕНВД. Если же такая фирма совмещает общую налоговую систему с "вмененкой", тогда она ставит код 50. Для предпринимателей предусмотрен код 30. В случае же, если предприниматель одновременно работает по общему и спецрежиму, он ставит код 70.

Далее по строке 010 нужно указать код по ОКАТО. Этот код вы можете выяснить в своей налоговой инспекции.

Затем по строкам с номером 020 нужно указать коды бюджетной классификации, на которые зачисляют суммы страховых взносов.

В строки 030 - 050 впишите сумму авансовых платежей, подлежащую уплате за последние три месяца отчетного периода. Для того чтобы заполнить эти строки, нужно сначала сделать специальный расчет.

Пример. ЗАО "Актив" работает на общей системе налогообложения. В первом полугодии 2008 г. средняя численность работников "Актива" составила 22 человека, в том числе:

- сотрудники 1966 года рождения и старше - 6 человек;
- работники 1967 года рождения и моложе - 16 человек.

В первом полугодии общая сумма заработной платы и выплат, которые облагаются взносами на обязательное пенсионное страхование, составила 470 060 руб., в том числе:

- сотрудникам 1966 года рождения и старше - 144 000 руб.;
- работникам 1967 года рождения и моложе - 326 060 руб.

Во II квартале 2008 г. работникам "Актива" была начислена заработная плата и произведены другие выплаты, которые облагают страховыми взносами на обязательное пенсионное страхование, в сумме:

- в апреле - 66 000 руб., в том числе сотрудникам 1966 года рождения и старше - 22 800 руб.; работникам 1967 года рождения и моложе - 43 200 руб.;
- в мае - 73 000 руб., в том числе сотрудникам 1966 года рождения и старше - 24 880 руб.; работникам 1967 года рождения и моложе - 48 120 руб.;

- в июне - 71 000 руб., в том числе сотрудникам 1966 года рождения и старше - 24 320 руб.; работникам 1967 года рождения и моложе - 46 680 руб.

В первом полугодии "Актив" перечислил в Пенсионный фонд страховых взносов на сумму 65 808 руб., в том числе:

- на страховую часть трудовой пенсии - 46 245 руб.;
- на накопительную часть трудовой пенсии - 19 563 руб.

За II квартал "Актив" перечислил взносы в Пенсионный фонд на страховую и накопительную части трудовой пенсии в сумме 29 400 руб., в том числе:

- за апрель - 9240 руб. (налог уплачен 13 мая);
- за май - 10 220 руб. (налог уплачен 10 июня);
- за июнь - 9940 руб. (налог уплачен 14 июля).

Раздел 1 расчета оформляют в последнюю очередь.

Сначала бухгалтер должен заполнить разд. 2.2 "Расчет для заполнения строк 0100, 0300 и 0400". Так как доходы ни у кого из сотрудников не превышают 280 000 руб., то данные будут заполнены только по строкам 100 - 102 и 400 - 402.

В графе 4 строк 100 и 101 указывают базу для начисления страховых взносов за полугодие. В строку 100 "для лиц 1966 года рождения и старше" бухгалтер впишет сумму 144 000 руб. В строке 101 "для лиц 1967 года рождения и моложе" он укажет сумму 326 060 руб. А в строке 102 - сумму строк 100 и 101, то есть 470 060 руб.

Аналогично бухгалтер заполнит данные по строке "Итого".

Так как "Актив" работает на общей системе налогообложения, то суммы по строкам 100 - 102 и 400 - 402 бухгалтер перенесет в те же строки графы 5.

В графах 6 - 9 напротив заполненных строк он укажет сумму начисленных взносов за полугодие и укажет ставки взносов в процентах. Для лиц 1966 года рождения и старше используют ставку 14% по взносам на страховую часть трудовой пенсии, а для лиц 1967 года рождения и моложе предусмотрена ставка 8% на страховую часть и 6% на накопительную часть трудовой пенсии (ст. 22 Федерального закона от 15 декабря 2001 г. N 167-ФЗ).

В графу 10 бухгалтер впишет численность сотрудников. Те же данные он перенесет в графы 7, 9 и 10 по строкам 400 - 402.

Затем бухгалтер должен заполнить разд. 2. Для заполнения показателей строки 0100 бухгалтер будет брать данные из разд. 2.2 по следующей схеме:

Строка 0100 разд. 2	Раздел 2.2
Графа 3	Из графы 4 строки 400
Графа 4	Из графы 4 строки 401
Графа 5	Из суммы строк 400 и 401 по графе 4
Графа 6	Из суммы строк 400 и 401 по графе 5

Базу для начисления взносов за апрель - июнь бухгалтер помесячно отразит в строках 0120, 0130, 0140. А в строке 0110 укажет базу целиком за II квартал 2008 г. в разбивке по графам 3 - 6.

Далее бухгалтер заполнит строку 0300 расчета. В ней он укажет сумму начисленных взносов за полугодие. Для заполнения показателей этой строки он будет использовать также данные из разд. 2.2 по следующей схеме:

Строка 0300 разд. 2	Раздел 2.2
Графа 3	Из графы 7 строки 400
Графа 4	Из графы 7 строки 401
Графы 5 и 6	Из суммы строк 400 и 401 по графе 7

По строкам 0320 - 0340 раздела бухгалтер укажет начисленные взносы за апрель - июнь в разбивке по годам рождения сотрудников. А в строке 0310 по графам 3 - 6 напишет сумму взносов за весь II квартал 2008 г.

Далее нужно заполнить строку 0400. Данные для ее заполнения также берут из разд. 2.2 по следующему алгоритму:

Строка 0400 разд. 2	Раздел 2.2
Графа 4	Из графы 9 строки 401
Графы 5 и 6	Из графы 9 строки 402

Строки 0420 - 0440 граф 4 - 6 заполняют аналогично графам 0320 - 0340. Сумму взносов за II квартал бухгалтер отразит в строке 0410 по графам 4 - 6.

И в завершение бухгалтер заполняет строку 0200. В этой строке указывают общую сумму начисленных за полугодие авансовых платежей. Для этого он складывает данные по строке 0300 со строкой 0400. Плюс к этому он заполняет строки 0210 - 0240 по указанному в форме алгоритму.

Далее нужно заполнить разд. 2.1. В строке 010 разд. 2.1 нужно показать суммы взносов, начисленные за первое полугодие и уплаченные до 15 июля. А в строках 011 - 014 указывают суммы взносов, перечисленные в последнем квартале.

По строке 015 в графе 3 записывают разницу между суммами взносов, уплаченными за отчетный период, и суммами налогового вычета, отраженными в расчете по авансовым платежам по ЕСН. Значение строки 015 определяют по формуле:

```
Строка 015    Строка 0200 (графа 5)    Строка 010
 (графа 3) =     разд. 2 "Расчет     -  (графа 3)
 разд. 2.1   авансовых платежей..."     разд. 2.1
```

Значения строк 011 - 014 определяют совершенно аналогично. При этом для расчета используют значения строк 0210 - 0240 графы 5 разд. 2 и строк 011 - 014 разд. 2.1 (графа 3).

В графах 5 и 6 разд. 2.1 бухгалтер "Актива" укажет суммы уплаченных взносов в разбивке на страховую и накопительную части трудовой пенсии.

У "Актива" обособленных подразделений нет, поэтому разд. 2.3 бухгалтер не заполняет.

В последнюю очередь бухгалтер заполнит разд. 1 расчета. В строки 030 - 050, которые относятся к страховой части трудовой пенсии, он перенесет значения из строк 0320 - 0340 разд. 2 (графа 5).

Значения для строк 030 - 050 по накопительной части трудовой пенсии он возьмет из строк 0420 - 0440 разд. 2 (графа 5). В нижней части разд. 1 директор и главный бухгалтер "Актива" поставят подписи и дату.

Расчет авансовых платежей будет заполнен так:

51058012

ИНН <*> 007705221040

КПП 770501001 Стр. 001

Форма по КНД 1151058

Расчет
авансовых платежей по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование
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 расчетный период 2008

ИФНС N 5 ЦАО г. Москвы
Представляется в ---------- Код 7705

(наименование налогового органа)

По месту нахождения (жительства) российской организации [V] обособленного подразделения российской организации [ ] физического лица, не признаваемого индивидуальным предпринимателем [ ] индивидуального предпринимателя [ ]

По месту осуществления деятельности иностранной организации: [ ]

Закрытое акционерное общество "Актив"

(полное наименование организации / Фамилия, Имя, Отчество физического лица)

Основной государственный регистрационный номер для организации (ОГРН) 1037725314038

Основной государственный регистрационный номер для индивидуального предпринимателя (ОГРНИП) [ ]

Регистрационный номер ПФР 87-514-27649

Данный расчет составлен на 005 страницах с приложением подтверждающих документов или их копий на [ ] листах

Достоверность и полноту сведений, указанных в настоящем расчете, подтверждаю:
Для организации
Петров Иван Иванович
Руководитель ----------
Фамилия, Имя, Отчество (полностью)

Петров
Подпись ------- Дата 20 07 2008

Яковлева Ольга Борисовна
Главный бухгалтер ----------
Фамилия, Имя, Отчество (полностью)

Яковлева
Подпись ------- Дата 20 07 2008
М.П.

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 N [ ]

_____ _____
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

51058029

ИНН 0077052210 40

КПП 770501001 Стр. 002

Форма по КНД 1151058
Раздел 00001

Раздел 1. Авансовые платежи по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование, подлежащие уплате, по данным страхователя

Показатели	Код строки	Значения показателей
Страхователь	001	10
Код по ОКАТО	010	45290586000
на страховую часть трудовой пенсии		
Код бюджетной классификации	020	18210202010061000160
Сумма авансовых платежей по страховым взносам, подлежащая уплате за последние три месяца отчетного периода (руб.):		
1 месяц	030	6648
2 месяц	040	7333
3 месяц	050	7139
на накопительную часть трудовой пенсии		
Код бюджетной классификации	020	18210202020061000160
Сумма авансовых платежей по страховым взносам, подлежащая уплате за последние три месяца отчетного периода (руб.):		
1 месяц	030	2592
2 месяц	040	2887
3 месяц	050	2801

Достоверность и полноту сведений, указанных на данной странице, подтверждаю:

Подпись Петров ---------- Дата 20 07 2008

Подпись Яковлева ---------- Дата 20 07 2008

Раздел 00002

5
1
0
5
8
0
4
3

Раздел 2. Расчет авансовых платежей по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование

(в рублях)

Наименование показателя	Код строки	Для лиц 1966 года рождения и старше	Для лиц 1967 года рождения и моложе	ВСЕГО (гр. 3 + гр. 4)	Из графы 5, в части застрахованных лиц, занятых в сферах деятельности, облагаемых по общему налоговому режиму
1	2	3	4	5	6
База для начисления страховых взносов за отчетный период, всего	0100	144 000	326 060	470 060	470 060
в том числе за последние три месяца отчетного периода (стр. 0120 + стр. 0130 + + стр. 0140)	0110	72 000	138 000	210 000	210 000
из них: 1 месяц	0120	22 800	43 200	66 000	66 000
2 месяц	0130	24 880	48 120	73 000	73 000
3 месяц	0140	24 320	46 680	71 000	71 000
Сумма начисленных авансовых платежей по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование за отчетный период, всего (стр. 0300 + стр. 0400)	0200	20 160	45 648	65 808	65 808
в том числе за последние три месяца отчетного периода (стр. 0220 + стр. 0230 + стр. 0240) (стр. 0310 + стр. 0410)	0210	10 080	19 320	29 400	29 400
из них: 1 месяц (стр. 0320 + стр. 0420)	0220	3 192	6 048	9 240	9 240
2 месяц (стр. 0330 + стр. 0430)	0230	3 483	6 737	10 220	10 220
3 месяц (стр. 0340 + стр. 0440)	0240	3 405	6 535	9 940	9 940
из них: Сумма начисленных авансовых платежей по страховым взносам на страховую часть трудовой пенсии за отчетный период, всего	0300	20 160	26 085	46 245	46 245
в том числе за последние три месяца отчетного периода (стр. 0320 + стр. 0330 + стр. 0340)	0310	10 080	11 040	21 120	21 120
из них: 1 месяц	0320	3 192	3 456	6 648	6 648
2 месяц	0330	3 483	3 850	7 333	7 333
3 месяц	0340	3 405	3 734	7 139	7 139
Сумма начисленных авансовых платежей по страховым взносам на накопительную часть трудовой пенсии за отчетный период, всего	0400	X	19 563	19 563	19 563
в том числе последние три месяца отчетного периода (стр. 0420 + стр. 0430 + стр. 0440)	0410	X	8 280	8 280	8 280
из них: 1 месяц	0420	X	2 592	2 592	2 592
2 месяц	0430	X	2 887	2 887	2 887
3 месяц	0440	X	2 801	2 801	2 801

КПП 770701001

ИНН 7705585028

Стр. 003 040

Форма по КНД 1151058

Раздел 00021

5 1 0 5 8 0 5 0

Раздел 2.1. Уплата авансовых платежей по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование

(в рублях)

	Код строки	Всего	Из графы 3, в части застрахованных лиц, занятых в сферах деятельности, облагаемых по общему налоговому режиму	Из графы 3:	
				на страховую часть трудовой пенсии	на накопительную часть трудовой пенсии
1	2	3	4	5	6
Уплачено страховых взносов на обязательное пенсионное страхование за отчетный период по данным страхователя	010	65 808	65 808	46 245	19 563
в том числе за последние три месяца отчетного периода	011	29 400	29 400	21 120	8 280
из них: - 1 месяц	012	9 240	9 240	6 648	2 592
- 2 месяц	013	10 220	10 220	7 333	2 887
- 3 месяц	014	9 940	9 940	7 139	2 801
Разница между суммами страховых взносов, начисленными за отчетный период в соответствии с расчетом, и суммами страховых взносов, уплаченными за отчетный период	015	-	-	X	X
в том числе за последние три месяца отчетного периода	016	-	-	X	X
из них: - 1 месяц	017	-	-	X	X
- 2 месяц	018	-	-	X	X
- 3 месяц	019	-	-	X	X

КПП 770701001

ИНН 7705058020

Стр. 004

Форма по КНД 1151058

Раздел 00022

5 1 0 5 8 0 6 7

Раздел 2.2. Расчет для заполнения строк 0100, 0300 и 0400

(в рублях)

		Код строки	База для начисления страховых взносов		Начислено страховых взносов на:				Чис-ленность, чел.
			всего	из графы 4, в части застрахованных лиц, занятых в сферах деятельности, облагаемых по общему налоговому режиму	страховую часть трудовой пенсии		накопительную часть трудовой пенсии		
					Тариф, %/руб.	Сумма, руб.	Тариф, %/руб.	Сумма, руб.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
До 280 000 руб.	Для лиц 1966 года рождения и старше	100	144 000	144 000	14%	20 160	X	X	6
	Для лиц 1967 года рождения и моложе	101	326 060	326 060	8%	26 085	6%	19 563	16
	Итого: (стр. 100 + стр. 101)	102	470 060	470 060	X	46 245	X	19 563	22
От 280 001 до 600 000 руб.	Для лиц 1966 года рождения и старше (стр. 210 + стр. 220)	200	-	-	X	-	X	X	-
	Для лиц 1967 года рождения и моложе (стр. 211 + стр. 221)	201	-	-	X	-	X	-	-
	Итого: (стр. 200 + стр. 201)	202	-	-	X	-	X	-	-
280 000 руб.	Для лиц 1966 года рождения и старше	210	-	-	-	-	X	X	-
	Для лиц 1967 года рождения и моложе	211	-	-	-	-	-	-	-
	Итого: (стр. 210 + стр. 211)	212	-	-	X	-	X	-	-
свыше 280 000 руб.	Для лиц 1966 года рождения и старше	220	-	-	-	-	X	X	X
	Для лиц 1967 года рождения и моложе	221	-	-	-	-	-	-	X
	Итого: (стр. 220 + стр. 221)	222	-	-	X	-	X	-	X
Свыше 600 000 руб.	Для лиц 1966 года рождения и старше	300	-	-	-	-	X	X	-
	Для лиц 1967 года рождения и моложе	301	-	-	-	-	-	-	-
	Итого: (стр. 300 + стр. 301)	302	-	-	X	-	X	-	-
ИТОГО:	Для лиц 1966 года рождения и старше (стр. 100 + стр. 200 + стр. 300)	400	144 000	144 000	X	20 160	X	X	6
	Для лиц 1967 года рождения и моложе (стр. 101 + стр. 201 + стр. 301)	401	326 060	326 060	X	26 085	X	19 563	16
	Итого: (стр. 400 + стр. 401)	402	470 060	470 060	X	46 245	X	19 563	22

КПП 770701001 ИНН 7705405022

Стр. 005

Форма по КНД 1151058

¶

ВЗНОСЫ В ФОНД СОЦИАЛЬНОГО СТРАХОВАНИЯ

Страховые взносы по государственному социальному страхованию фирмы уплачивают в составе ЕСН. Это установлено гл. 24 "Единый социальный налог" Налогового кодекса. Помимо Кодекса взносы по соцстраху регулируются Федеральным законом от 16 июля 1999 г. N 165-ФЗ "Об основах обязательного социального страхования".

Взносы начисляют на те же доходы, что и ЕСН. Исключением являются вознаграждения, выплачиваемые работникам по договорам гражданско-правового характера (например, по договору подряда или поручения), а также авторским и лицензионным договорам. На них взносы по соцстрахованию начислять не надо, если это не предусмотрено договором.

Как рассчитывать взносы

Чтобы определить сумму взносов, начисленных в ФСС, умножьте сумму выплат, которые облагают ЕСН, на ставку этого налога, по которой его перечисляют в ФСС (2,9%).

Сумму, подлежащую перечислению в ФСС в составе ЕСН за отчетный период (нарастающим итогом с начала года), определите так. Сумму взносов, начисленных в Фонд социального страхования, увеличьте на сумму:

- пеней, начисленных в отчетном году, за несвоевременную уплату единого социального налога;
- штрафов, начисленных по единому социальному налогу в отчетном году.

Затем полученную сумму уменьшите на расходы вашей фирмы по выплате пособий, оплате путевок, на оздоровление детей и т.д.

В итоге вы получите сумму взносов в Фонд социального страхования, которую надо заплатить.

Кроме того, в ФСС перечисляют взносы на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний. Это установлено Федеральным законом от 24 июля 1998 г. N 125-ФЗ.

Эти взносы начисляют на зарплату и другие доходы штатных работников и граждан, работающих по договору подряда (поручения), если они прямо предусмотрены условиями договора. Взносами "по травме" не облагают те доходы, которые указаны в Перечне выплат (Постановление Правительства РФ от 7 июля 1999 г. N 765). Это, например:

- большинство установленных законодательством пособий и компенсаций, не облагаемых НДФЛ;
- вознаграждения по авторским договорам и договорам гражданско-правового характера, когда в договоре начисление взносов не предусмотрено.

Сумму взноса, которую нужно заплатить в ФСС, определите исходя из тарифа, установленного для фирмы. Эти тарифы утверждают ежегодно. На 2008 г. они установлены Федеральным законом от 21 июля 2007 г. N 186-ФЗ.

Тариф зависит от того, к какой группе (классу) профессионального риска относится фирма. Сумму взноса по травматизму, подлежащую уплате в ФСС, определите по формуле:

```
Сумма, подлежащая = Выплаты, облагаемые х Тариф страховых
   уплате в ФСС           взносами            взносов
```

Сумму начисленного взноса уменьшите на произведенные страховые выплаты. Получится сумма к перечислению.

Какие выплаты работникам фирмы производят за счет средств ФСС? Вот некоторые из них: пособия по временной нетрудоспособности; пособия гражданам, имеющим детей; пособия на погребение; оплата дополнительных выходных дней по уходу за ребенком-инвалидом; пособия работникам, потерявшим трудоспособность в результате несчастного случая на производстве или профзаболевания.

Также за счет средств ФСС оплачивают путевки в санатории и круглогодичные или сезонные оздоровительные детские лагеря.

Сумма пособий и других расходов, оплачиваемых за счет средств ФСС, уменьшает сумму ЕСН, которую платят в этот Фонд.

Исключение предусмотрено для страховых выплат, причитающихся работникам, получившим увечье на производстве или профзаболевание. Такие выплаты уменьшают сумму взноса на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний.

За счет средств ФСС выплачивают пособие по временной нетрудоспособности. Его сумма не должна превышать 17 250 руб. за полный календарный месяц плюс районный коэффициент.

За счет средств ФСС выплачивают также:

- пособие по беременности и родам;
- единовременное пособие женщинам, вставшим на учет в медучреждениях в ранние сроки беременности, и т.д.

Работнику, пострадавшему в результате несчастного случая на производстве или получившему профзаболевание, за счет средств ФСС оплачивают:

- пособие по временной нетрудоспособности;
- страховые выплаты;
- расходы на медицинскую, социальную и профессиональную реабилитацию.

Пособие по временной нетрудоспособности при несчастном случае на производстве (профзаболевании) определите в том же порядке, что и при выплате пособий по временной нетрудоспособности в случае болезни работника. Размер такого пособия составляет 100 процентов заработка и от стажа работника не зависит.

Пособие по временной нетрудоспособности выплачивает сама фирма, а затем на его размер она уменьшает сумму взносов "по травме".

Остальные пособия работнику выплачивает региональное отделение ФСС. Максимальный размер единовременной выплаты в I полугодии 2008 г. не может превышать 50 900 руб., во II полугодии - 51 800 руб. Однако ее конкретный размер зависит от степени утраты трудоспособности работника. Ее устанавливает учреждение медико-социальной экспертизы. Работнику, получившему профзаболевание или производственную травму, выплачивают ежемесячную страховую выплату, которая в I полугодии 2008 г. не может превышать 39 100 руб., а во II полугодии - 39 840 руб.

С 1 января 2007 г. при расчете пособий по временной нетрудоспособности вместо непрерывного трудового стажа используется страховой стаж, рассчитанный в соответствии с Федеральным законом от 29 декабря 2006 г. N 255-ФЗ.

Из этого правила есть два исключения.

Если работник, который начал работать до 1 января 2007 г., раньше имел право получать пособие в большем размере, с 2007 г. пособие ему выплачивается в прежнем, более высоком, размере. Если страховой стаж работника окажется меньше, чем его непрерывный трудовой стаж, при расчете пособия по временной нетрудоспособности должен использоваться непрерывный трудовой стаж.

Отчетность перед ФСС

Отчетность для соцстраха представлена двумя бланками по формам N N 4-ФСС РФ и 4а-ФСС РФ (заполняют только "спецрежимники", которые добровольно платят взносы в ФСС) и отчетом об использовании сумм взносов "по травме".

Расчет по форме N 4-ФСС РФ

В соцстрах все фирмы представляют расчетную ведомость (форма 4-ФСС РФ). В ней фирмы, работающие по традиционной налоговой системе, отражают суммы ЕСН, начисленные и уплаченные в части, причитающейся ФСС. Фирмы на "спецрежимах" отчитываются перед ФСС РФ по этой форме о произведенных расходах на социальное страхование, чтобы получить от Фонда соответствующее возмещение.

Все фирмы независимо от налогового режима указывают в этой форме расходы за счет средств Фонда (например, на выплату больничных). Также в этой форме записывают сумму начисленных взносов на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний. Расчетная ведомость заполняется в рублях и копейках. Расчет составляют на бланке, утвержденном Постановлением Фонда социального страхования РФ от 22 декабря 2004 г. N 111. Сдать в Фонд ведомость фирма обязана не позднее 15-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом.

Ведомость составляют в двух экземплярах. Один остается в Фонде, второй со штампом Фонда возвращают фирме.

Форма расчетной ведомости 4-ФСС РФ состоит из титульного листа и трех разделов:

- разд. I - для страхователей, уплачивающих ЕСН;
- разд. II - для страхователей, применяющих специальные режимы налогообложения;
- разд. III - для страхователей, уплачивающих страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний.

Разделы I и III заполняют фирмы, работающие на общей системе налогообложения, а разд. II и III - фирмы, которые работают на "упрощенке" или "вмененке".

В отчетной форме 12 таблиц. Причем таблицы 7 и 8 относятся к разд. II расчетной ведомости.

Их заполняют страхователи, применяющие как специальные режимы налогообложения, так и общую систему налогообложения.

В тех таблицах, которые не заполняют из-за отсутствия данных, нужно ставить прочерки.

Титульный лист носит информационный характер. На нем указывают ИНН, КПП, наименование фирмы, ее адрес и т.п.

Обратите внимание: на титульном листе нужно указать код вида деятельности фирмы по ОКВЭД. Его можно узнать из документа, выданного вам отделением статистики.

Регистрационный номер (код) страхователя представляет собой регистрационный номер, указанный в Страховом свидетельстве, которое ФСС выдает фирме при регистрации.

Вначале рассмотрим, как заполняют разд. I ведомости, а затем подробно рассмотрим заполнение разд. II. Порядок заполнения разд. III расчетной ведомости смотрите в разделе "Взносы "по травме", подраздел "Уплата взносов и отчетность".

Раздел I состоит из трех таблиц.

В таблице 1 укажите:

- среднесписочную численность работников фирмы. Ее рассчитывают в Порядке, предусмотренном Постановлением Росстата от 20 ноября 2006 г. N 69;
- налоговую базу по ЕСН в части, причитающейся в ФСС;
- сумму налоговых льгот.

Данные для заполнения таблицы 1 возьмите из Расчета по авансовым платежам единого социального налога.

В таблице 2 приведите непосредственно расчеты по ЕСН в части, причитающейся в ФСС.

В строке 1 отразите долг вашей фирмы на начало отчетного года по начисленным, но неперечисленным взносам. Как правило, здесь указывают сумму взносов, начисленных за последний квартал прошедшего года.

В строке 2 покажите суммы доплаты или уменьшения налога, которые были отражены в уточненной декларации за прошлый год в соответствии со ст. 81 Налогового кодекса.

В строке 3 укажите сумму взносов, начисленных за отчетный период. Данные нужно привести с разбивкой на начало и по месяцам отчетного квартала. Например, если вы приводите данные за II квартал текущего года, то отдельно нужно указать сумму взносов за первый квартал и сумму взносов, начисленных за апрель, май и июнь.

В следующих строках (4 - 7) отразите сумму взносов, доначисленных вашей фирме в ходе проведенных проверок налоговиков, расходы по соцстраху, которые не были приняты территориальным отделением Фонда к зачету, суммы, поступившие от ФСС в оплату тех или иных расходов, и суммы возврата переплаты по ЕСН.

Затем впишите в таблицу долг за ФСС на начало года (если он был на 1 января отчетного года) (строка 12).

В строке 15 укажите сумму расходов, которые компания потратила на цели обязательного социального страхования. Общая сумма этих расходов также отражается в строке 0700 разд. 2 декларации по ЕСН.

Пособия по временной нетрудоспособности из-за несчастного случая и травмы на производстве в разд. I не отражаются.

В строке 16 укажите номера и даты платежных поручений, по которым в течение отчетного квартала фирма перечисляла ЕСН в Фонд, и сумму перечисленного налога. Кроме того, к расчетной ведомости нужно приложить копии этих платежек.

В строке 17 выведем общий показатель, просуммировав задолженность Фонда на начало года (строка 12), расходы на обязательное страхование (строка 15) и перечисленный социальный налог (строка 16).

Теперь можно заполнить строку 9. По ней отразите задолженность Фонда перед компанией. Этот показатель определите как разницу строк 17 и 8. Строку 9 нужно заполнить в случае, если значение строки 17 больше показателя строки 8.

В строке 18 покажите задолженность за компанией, если она есть.

Обратите внимание, что суммы в строках 3, 4, 5, 6, 7, 15, 16 надо показывать нарастающим итогом с начала года (графа 3) с подразделением "На начало квартала", "За отчетный квартал" с разбивкой по месяцам (графа 1).

В таблице 3 отразите все расходы компании на обязательное социальное страхование, то есть расшифруйте показатель строки 15 предыдущей таблицы под номером 2, а именно:

- сумму выплат пособий по временной нетрудоспособности: в графе 3 - количество дней болезни, оплаченных за счет средств ФСС РФ, а в графе 4 - общую сумму пособий (строка 1);
- сумму выплат пособий по временной нетрудоспособности внешним совместителям (строка 2);
- сумму выплат пособий по беременности и родам в целом по организации (строка 3);
- сумму выплат пособий по беременности и родам, выплаченных внешним совместителям (строка 4);
- сумму средств, которую фирма израсходовала на выплату пособий по уходу за ребенком до полутора лет (строка 5), в том числе:

отдельно пособия, выплаченные работающим гражданам, и пособия, выплаченные лицам, обучающимся по очной форме обучения (строки 6 и 10). Из них:

- данные о пособиях по уходу за первым ребенком (строки 7 и 10);
- данные о пособиях по уходу за вторым и последующими детьми (строки 8 и 11).

Пособие по уходу за ребенком до полутора лет выплачивается на каждого ребенка в отдельности. С 2008 г. пособия по уходу за ребенком до 1,5 лет индексируют исходя из уровня прогнозируемой инфляции столько раз, сколько предусмотрено бюджетом на соответствующий год.

В первом полугодии 2008 г. минимальный размер пособия составлял:

- 1627,5 руб. - на первого ребенка;
- 3255 руб. - на второго ребенка.

Во втором полугодии 2008 г. - 1657,5 руб. на первого ребенка и 3315 руб. на второго и последующих детей для неработающих граждан, осуществляющих уход за ребенком;

40 процентов среднего заработка для лиц, которые состоят в трудовых отношениях с работодателем. Причем минимальный размер пособия не может быть меньше размера пособия, установленного для неработающих граждан, а максимальный не может превышать 6510 руб. в первом полугодии и 6630 руб. с 1 июля 2008 г. Общая сумма пособий, выплачиваемых одному сотруднику, не может быть более 100 процентов среднего заработка.

Далее укажите в таблице:

- сумму выплат при рождении ребенка (строка 12);
- пособие на погребение (строка 13);
- оплату дополнительных выходных дней по уходу за детьми-инвалидами (строка 14);
- единовременное пособие женщинам, вставшим на учет в медицинских учреждениях в ранние сроки беременности (строка 15);
- пособие при усыновлении ребенка (строка 16);

- итоговую сумму средств, израсходованных на выплату пособий (строка 17, которая равна сумме строк 1, 3, 5, 12 - 16);

- сумму выплат на оздоровление детей сотрудников, например на оплату путевок в детские оздоровительные лагеря и др. (строки 18 - 21);

- общую сумму средств, израсходованных на оздоровление детей (строка 23);

- итоговую сумму расходов на обязательное социальное страхование (строка 24).

Под таблицей приводятся данные о количестве получателей пособий по уходу за ребенком (графа 3) в зависимости от средней заработной платы сотрудника, осуществляющего уход за ребенком (графа 1).

Всех получателей пособий по уходу за ребенком до полутора лет делят на пять групп.

Первая группа - работники, средний заработок которых не превышает 3750 руб.

В этом случае 40 процентов среднего заработка составляет менее 1500 руб,, но, несмотря на это, сумма пособия составит 1657,5 руб. в месяц по уходу за первым ребенком и 3315 руб. по уходу за последующими детьми.

Вторая группа - сотрудники, средний заработок которых находится в пределах от 3751 до 7500 руб. В этом случае 40 процентов среднего заработка будет находиться в пределах от 1500 до 3000 руб.

Третья группа - работники, средний заработок которых находится в пределах от 7501 до 11 250 руб., а величина пособия по уходу за ребенком (40% среднего заработка) - в пределах от 3000 до 4500 руб.

Четвертая группа - сотрудники, средний заработок которых находится в пределах от 11 251 до 15 000 руб., а величина пособия по уходу за ребенком - в пределах от 4500 до 6000 руб.

И наконец, пятая группа - работники, средний заработок которых превышает 15 000 руб. Сумма пособия по уходу за ребенком, выплачиваемая этим сотрудникам, все равно не может быть больше 6630 руб.

Пример. ООО "Пассив" занимается машиностроением и металлообработкой и применяет общую систему налогообложения. Среднесписочная численность работников "Пассива" - 30 человек, в том числе 11 женщин. За 9 месяцев 2008 г. работникам организации была начислена заработная плата в сумме 3 827 092,08 руб., в том числе:

- в июле - 421 181,87 руб.;

- в августе - 454 571,49 руб.;

- в сентябре - 424 247,50 руб.

Задолженность ООО "Пассив" перед ФСС на начало года по единому социальному налогу составила 17 000 руб. ООО "Пассив" по единому социальному налогу не применяет регрессивную шкалу ставок. В III квартале в Фонд социального страхования был начислен ЕСН в сумме:

- в июле - 12 214,27 руб. (421 181,87 руб. x 2,9%);

- в августе - 13 182,57 руб. (454 571,49 руб. x 2,9%);

- в сентябре - 12 303,18 руб. (424 247,50 руб. x 2,9%).

В течение III квартала ЕСН был уплачен:

- за июль 2008 г. - платежным поручением от 6 августа N 17 в сумме 12 214,27 руб.;

- за август 2008 г. - платежным поручением от 6 сентября N 45 в сумме 3000 руб.

В августе ООО "Пассив" выплатило за счет ФСС РФ трем работникам пособия по временной нетрудоспособности за 6 дней в сумме 3517,50 руб., в том числе 1105,12 руб. за 3 дня болезни внешнему совместителю.

Кроме того, в сентябре сотруднице, имеющей двойню, выплачено пособие по уходу за детьми до полутора лет в сумме 3505 руб. на каждого ребенка.

В нашем примере разд. I и III формы 4-ФСС РФ будут заполнены так:

Раздел I.
ДЛЯ СТРАХОВАТЕЛЕЙ-НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ, УПЛАЧИВАЮЩИХ ЕДИНЫЙ СОЦИАЛЬНЫЙ НАЛОГ

¶

Таблица 1

Наименование	Код строк	Всего с начала года
1	2	3
Среднесписочная численность работающих, чел.	1	30
в том числе: женщин	2	11
Налоговая база за отчетный период для исчисления единого социального налога	3	3 827 092,08
Суммы налоговых льгот	4	-

РАСЧЕТЫ ПО ЕДИНОМУ СОЦИАЛЬНОМУ НАЛОГУ

Таблица 2

		Код строк	Сумма
1		2	3
Задолженность за страхователем на начало года		1	17 000,00
Изменения начисленного единого социального налога в соответствии с налоговой декларацией за прошлые годы		2	-
Начислен единый социальный налог		3	110 985,67
На начало квартала	73 285,65		
За отчетный квартал (месяцы)	37 700,02		
июль	12 214,27		
август	13 182,57		
сентябрь	12 303,18		
Начислено по актам налоговых органов		4	-
На начало квартала	-		
За отчетный квартал (месяцы)	-		
	-		
	-		
	-		
Не принято к зачету расходов исполнительным органом Фонда		5	-
На начало квартала	-		
За отчетный квартал (месяцы)	-		
	-		
	-		
	-		
Получено от исполнительного органа Фонда на банковский счет в возмещение произведенных расходов		6	-
На начало квартала	-		
За отчетный квартал (месяцы)	-		
	-		
	-		
	-		
Получено от налогового органа на банковский счет страхователя возврат переплаты по единому социальному налогу		7	-
На начало квартала	-		

			Код строк	Сумма
1			2	3
За отчетный квартал (месяцы)	-			
	-			
	-			
	-			
Всего (стр. 1 - 7)			8	127 985,67
Задолженность за исполнительным органом Фонда на конец отчетного периода			9	-
в том числе	за счет превышения расходов		10	-
	за счет переплаты по единому социальному налогу		11	-
Задолженность за исполнительным органом Фонда на начало года			12	-
в том числе	за счет превышения расходов		13	-
	за счет переплаты по единому социальному налогу		14	-
Расходы на цели обязательного социального страхования			15	10 527,50
На начало квартала	-			
За отчетный квартал (месяцы)	10 527,50			
июль	-			
август	3 517,50			
сентябрь	7 010,00			
Перечислен единый социальный налог			16	105 499,92
На начало квартала	90 285,65			
За отчетный квартал (месяцы) дата, N платежного поручения <*>	15 214,27			
июль	06.08.2008 N 17	12 214,27		
август	06.09.2008 N 45	3 000,00		
Всего (стр. 12, 15, 16)			17	116 027,42
Задолженность за страхователем на конец отчетного периода			18	11 958,25

<*> Перечисления единого социального налога подтверждаются копиями платежных документов за отчетный квартал.

РАСХОДЫ
НА ЦЕЛИ ОБЯЗАТЕЛЬНОГО СОЦИАЛЬНОГО СТРАХОВАНИЯ
С НАЧАЛА ГОДА

Таблица 3

Наименование статей	Код строк	Количество дней, выплат пособий, путевок	Расходы	
			всего	в т.ч. выплаты сверх установленных норм лицам, пострадавшим от радиационных воздействий в случаях, установленных законодательством
1	2	3	4	5
ВЫПЛАТА ПОСОБИЙ				
По временной нетрудоспособности (число случаев 3 ----------), из них:	1	6	3 517,50	-
по совместительству не по основному месту работы (число случаев 1 ---------)	2	3	1 105,12	-
По беременности и родам, из них:	3	-	-	-
по совместительству не по основному месту работы	4	-	-	-
По уходу за ребенком до полутора лет (количество получателей 1 -), всего (стр. 6, 9)	5	2	7 010,00	-
в том числе: работающим гражданам <*> (количество получателей 1 -), из них:	6	2	7 010,00	-
по уходу за первым ребенком (количество получателей 1 ----------)	7	1	3 505,00	-
по уходу за вторым и последующими детьми (количество получателей _____)	8	1	3 505,00	-
лицам, обучающимся по очной форме обучения <**> (количество получателей _), из них:	9	-	-	-
по уходу за первым ребенком (количество получателей _____)	10	-	-	-
по уходу за вторым и последующими детьми (количество получателей _____)	11	-	-	-
При рождении ребенка	12	-	-	X

Социальное пособие на погребение или возмещение стоимости гарантированного перечня услуг по погребению	13	-	-	
Оплата дополнительных выходных дней по уходу за детьми-инвалидами	14	-	-	X
Единовременное пособие женщинам, вставшим на учет в медицинских учреждениях в ранние сроки беременности	15	-	-	X
Пособие при усыновлении ребенка	16	-	-	X
ИТОГО (стр. 1, 3, 5, 12 - 16)	17	X	10 527,50	
ОЗДОРОВЛЕНИЕ ДЕТЕЙ Утверждено ассигнований на 200_ год _____ (сумма)				
Детские оздоровительные лагеря	18	-		X
Санаторные оздоровительные лагеря круглогодичного действия	19	-	-	X
Детские санатории	20	-	-	X
Возмещение командировочных расходов лицам, сопровождающим детей в санаторные оздоровительные лагеря круглогодичного действия и обратно	21	-	-	X
	22	X	X	X
ИТОГО (стр. 18 - 22)	23	X		X
ВСЕГО РАСХОДОВ (стр. 17, 23)	24	X	10 527,50	-

<*>

Средняя заработная плата	Код строк	Количество получателей
1	2	3
до 3 750 руб.	1	-
3 751 - 7 500 руб.	2	-
7 501 - 11 250 руб.	3	1
11 251 - 15 000 руб.	4	-
свыше 15 000 руб.	5	-

<**> Строки 9, 10, 11 заполняются страхователями - образовательными учреждениями начального профессионального, среднего профессионального и высшего профессионального образования и учреждениями послевузовского профессионального образования.

Раздел III. ДЛЯ СТРАХОВАТЕЛЕЙ, УПЛАЧИВАЮЩИХ СТРАХОВЫЕ ВЗНОСЫ НА ОБЯЗАТЕЛЬНОЕ СОЦИАЛЬНОЕ СТРАХОВАНИЕ ОТ НЕСЧАСТНЫХ СЛУЧАЕВ НА ПРОИЗВОДСТВЕ И ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ ЗАБОЛЕВАНИЙ

Таблица 9

Среднесписочная численность работающих (чел.)			Выплаты в пользу работников			Размер страхового тарифа в соответствии с классом профессионального риска (%)	Скидка к страховому тарифу (%)	Надбавка к страховому тарифу		Размер страхового тарифа с учетом скидки (надбавки) (%) (заполняется с двумя десятичными знаками после запятой)
всего	в том числе		на которые начисляются страховые взносы		на которые не начисляются страховые взносы			дата установления	процент (%)	
	работающих инвалидов	занятых работах с вредными и (или) опасными производственными факторами	всего	в т.ч. выплаты в пользу работающих инвалидов						
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
49	-	-	Всего за отчетный период		-	1,3	-	-	-	1,3
			3 827 092,08							
			За отчетный квартал (месяцы)							
			июль	421 181,87						
			август	454 571,49						
			сентябрь	424 247,50						

РАСЧЕТЫ ПО СРЕДСТВАМ ОБЯЗАТЕЛЬНОГО СОЦИАЛЬНОГО СТРАХОВАНИЯ ОТ НЕСЧАСТНЫХ СЛУЧАЕВ НА ПРОИЗВОДСТВЕ И ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ ЗАБОЛЕВАНИЙ

Таблица 10

	Код строк	Сумма
1	2	3
Задолженность за страхователем на начало года	1	7 000
Начислено страховых взносов	2	49 752,18
На начало квартала: 32 852,18		
За отчетный квартал (месяцы): 16 900,00		
июль: 5 475,36		
август: 5 909,42		
сентябрь: 5 515,22		
Начислено взносов по результатам проверок	3	-
Не принято к зачету расходов исполнительным органом Фонда	4	-
Начислено взносов страхователем за прошлые годы	5	-
Получено от исполнительного органа Фонда на банковский счет	6	-
Всего следует к платежу (стр. 1 - 6)	7	56 752,18
Задолженность за исполнительным органом Фонда на конец отчетного периода	8	5 515,22

	Код строк	Сумма
1	2	3
Задолженность за исполнительным органом Фонда на начало года	9	-
Расходы по обязательному социальному страхованию	10	
На начало квартала: -		
За отчетный квартал (месяцы)		
Перечислено страхователем	11	51 236,96
На начало квартала: 39 852,18		
За отчетный квартал (месяцы) дата, N пл. поручения		
июль: 06.08.2008 N 18: 5 475,36		
август: 06.09.2008 N 46: 5 909,42		
Списано	12	-
Всего (стр. 9 - 12)	13	51 236,96
Задолженность за страхователем на конец отчетного периода	14	-
в том числе недоимка	15	-

РАСХОДЫ
ПО ОБЯЗАТЕЛЬНОМУ СОЦИАЛЬНОМУ СТРАХОВАНИЮ
ОТ НЕСЧАСТНЫХ СЛУЧАЕВ НА ПРОИЗВОДСТВЕ
И ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ ЗАБОЛЕВАНИЙ
С НАЧАЛА ГОДА

Таблица 11

Наименование статей	Код строк	Количество дней	Сумма
1	2	3	4
Пособия по временной нетрудоспособности в связи с несчастными случаями на производстве, из них:	1	-	-
по совместительству не по основному месту работы	2	-	-
пострадавшим на другом предприятии	3	-	-
Пособия по временной нетрудоспособности в связи с профессиональными заболеваниями, из них:	4	-	-
по совместительству не по основному месту работы	5	-	-
пострадавшим на другом предприятии	6	-	-
Оплата отпуска для санаторно-курортного лечения застрахованным (сверх ежегодного оплачиваемого отпуска, установленного законодательством РФ), из них:	7	-	-
пострадавшим на другом предприятии	8	-	-
Финансирование предупредительных мер по сокращению производственного травматизма и профзаболеваний	9	X	-
Финансирование углубленных медицинских осмотров работников, занятых на работах с вредными и (или) опасными производственными факторами	10	X	-
Всего расходов (сумма стр. 1, 4, 7, 9, 10)	11	X	-

ЧИСЛЕННОСТЬ ПОСТРАДАВШИХ (ЗАСТРАХОВАННЫХ) ПО СТРАХОВЫМ СЛУЧАЯМ, ПРОИЗОШЕДШИМ (ВПЕРВЫЕ УСТАНОВЛЕННЫМ) В ОТЧЕТНОМ ПЕРИОДЕ (ЧЕЛОВЕК)

Таблица 12

Наименование показателей	Код строк	Численность пострадавших
1	2	3
По несчастным случаям	1	-
в том числе со смертельным исходом	2	-
По профессиональным заболеваниям	3	-
ВСЕГО пострадавших (стр. 1, 3)	4	-
в том числе пострадавших (застрахованных) по случаям, закончившимся только временной нетрудоспособностью	5	-

14 октября 8
М.П. "--" ---------- 200- г.

Руководитель предприятия Васильев ---------- Васильев Александр Иванович
(подпись) (Ф.И.О.)

Главный бухгалтер Борисова ---------- Борисова Ольга Викторовна
(подпись) (Ф.И.О.)

Борисова Ольга Викторовна, 123-45-67
(фамилия, имя, отчество и телефон исполнителя)

Если вы работаете на упрощенной системе налогообложения или платите единый налог на вмененный доход, тогда вместо разд. I заполните разд. II. Плюс к этому в Фонд также нужно представить разд. III.

Как известно, фирмы и предприниматели на "спецрежиме" не обязаны платить взносы на обязательное социальное страхование. Однако часть уплачиваемого ими единого налога распределяется в ФСС РФ. Поэтому их работники имеют право на получение соцстраховских пособий.

ФСС возмещает работодателю расходы по оплате пособия по временной нетрудоспособности работника в размере не более 1 МРОТ в расчете за полный календарный месяц (ст. 2 Федерального закона от 31 декабря 2002 г. N 190-ФЗ). Остальная часть пособия выплачивается за счет средств работодателя.

Напомним, что с 1 сентября 2007 г. минимальный размер оплаты труда составил 2300 руб. С 1 января 2009 г. - 4330 руб.

Все иные пособия "спецрежимники" выплачивают сотрудникам по месту работы в полном размере за счет ФСС РФ, в том числе:

- пособие по беременности и родам;
- единовременное пособие при рождении ребенка;
- единовременное пособие женщинам, вставшим на учет в медицинских учреждениях в ранние сроки беременности;
- пособие при усыновлении ребенка;
- ежемесячное пособие на период отпуска по уходу за ребенком до достижения им возраста полутора лет;
- социальное пособие на погребение.

Чтобы получить соответствующее возмещение, фирмы обязаны отчитываться перед ФСС о произведенных расходах на социальное страхование.

По окончании квартала, в котором были произведены выплаты, фирмы подают в отделение ФСС РФ по месту регистрации следующие документы:

- письменное заявление;
- расчетную ведомость по средствам ФСС РФ (форма N 4-ФСС РФ) за квартал. Если пособия выплачены в начале или середине квартала, то можно представить промежуточную расчетную ведомость за месяц, в котором были выплачены пособия;
- копии платежных поручений на уплату единого налога (при УСН, ЕНВД или ЕСХН) за квартал, в котором выплачены пособия;
- заверенные подписью руководителя (индивидуального предпринимателя) копии документов, подтверждающих обоснованность выплаты пособий.

Пособие по временной нетрудоспособности в связи с несчастным случаем на производстве или профессиональным заболеванием полностью выплачивается за счет средств ФСС РФ, поскольку "спецрежимники" не освобождены от уплаты страховых взносов на этот вид страхования. Пособие возмещается работодателю путем уменьшения взносов на страхование от несчастного случая.

Раздел II отчета состоит из пяти таблиц (N N 4 - 8).

Но, прежде чем начать заполнять таблицу 4, необходимо в поле "Шифр" указать код специального режима налогообложения: 011 - для УСН; 021 - для ЕНВД; 032 - для ЕСХН.

В таблице 4 этого раздела укажите среднесписочную численность работников фирмы. Ее рассчитывают в Порядке, утвержденном Постановлением Росстата от 20 ноября 2006 г. N 69. Кроме того, здесь отражают и сумму выплат, которая начислена работникам.

В таблице 5 отразите:

- задолженность организации перед ФСС РФ (в строке 1);
- сумму, полученную от ФСС РФ в качестве возмещения (в строке 2);
- сумму строк 1 и 2 (в строке 3);
- задолженность за Фондом на начало года (в строке 5);
- расходы на цели обязательного социального страхования (в строке 6). Строка 6 заполняется на основании строки 20 таблицы 6;
- перечисленную фирмой в отчетном периоде сумму задолженности на начало года (в строке 7);
- сумму строк 5, 6 и 7 (в строке 8).

Затем заполните строки 4 и 9 и определите сумму образовавшейся задолженности. Для этого надо сравнить показатели строк 3 и 8.

Если показатель строки 8 больше показателя строки 3, их разница записывается по строке 4. Это будет сумма задолженности ФСС РФ перед фирмой на конец отчетного периода.

Если показатель строки 8 меньше показателя строки 3, разница записывается по строке 9 и представляет собой сумму задолженности фирмы перед ФСС РФ на конец отчетного периода.

В таблице 6 нужно расшифровать выплаты на цели обязательного социального страхования работников. В частности, оплату больничных (строки 1 - 3), пособий по беременности и родам (строки 3 - 4), по уходу за ребенком (строки 5 - 7) и т.д.

Начиная с 2007 г. в таблице 6 следует указывать отдельно сумму пособия по уходу за первым ребенком (строка 6) и сумму пособия по уходу за последующими детьми (строка 7).

Затем заполняют таблицы 7 и 8. Данные о путевках, полученных от ФСС РФ, отражают в таблице 7.

В таблице 8 указывают пособия, которые выданы сотрудникам, пострадавшим от радиационных воздействий. Эту таблицу заполняют при условии, что данные выплаты превышают установленные нормы. Как заполнить разд. II ведомости, покажет пример.

Пример. ООО "Пассив" работает на упрощенной системе налогообложения.

За 9 месяцев текущего года работникам фирмы была начислена заработная плата в сумме 135 000 руб., в том числе:

- за июль - 14 000 руб.;
- за август - 16 000 руб.;
- за сентябрь - 15 000 руб.

Среднесписочная численность работников "Пассива" составила 10 человек, в том числе 8 женщин.

В графе 3 таблицы 4 нужно указать сумму начисленной заработной платы за период с 1 января по 30 сентября. В нашем случае это 135 000 руб.

Остаток задолженности "Пассива" по взносам в ФСС на начало года составил 600 руб. (строка 1 таблицы 5).

30 сентября текущего года на расчетный счет "Пассива" от ФСС поступили деньги на выплату пособий по государственному социальному страхованию в размере 14 000 руб. (эту сумму нужно отразить по строке 2 таблицы 5).

В таблице 6 указывают суммы пособий, выплаченных за счет средств ФСС.

За 9 месяцев "Пассив" оплатил расходы на цели государственного социального страхования:

- в июле - 8176,5 руб., в том числе: пособие по беременности и родам в размере 7845 руб. (эту сумму указывают по строке 3 таблицы 6); единовременное пособие женщинам, вставшим на учет в медицинских учреждениях в ранние сроки беременности, в размере 331,5 руб. (эту сумму указывают по строке 11 таблицы 6);
- в августе было выплачено пособие на погребение в размере 1000 руб. (эту сумму указывают по строке 9 таблицы 6);
- в сентябре - 10 540 руб., в том числе: пособие при рождении ребенка в размере 8840 руб. (эту сумму указывают по строке 8 таблицы 6); пособие по уходу за ребенком за один месяц в размере 1700 руб. (эту сумму указывают по строке 5 таблицы 6).

Средства на оздоровление детей не выделялись, поэтому в строках 14 - 19 поставим прочерки.

Кроме того, в течение III квартала "Пассив" выплатил трем работникам пособия по временной нетрудоспособности за 13 дней на общую сумму 3355 руб., в том числе:

- в июле за 4 дня нетрудоспособности - 1320 руб.;
- в августе за 5 дней нетрудоспособности - 1640 руб.;
- в сентябре за 4 дня нетрудоспособности - 395 руб.

В сентябре пособие выплачено по совместительству не по основному месту работы.

ООО "Пассив" не платит взносы на страхование в ФСС РФ. Поэтому в III квартале "Пассив" может выплатить пособия по временной нетрудоспособности за счет средств ФСС только в сумме 974,41 руб., в том числе:

- за июль - 296,77 руб. (2300 руб. : 31 календ. дн. x 4 дн. нетрудоспособности);

- за август - 370,97 руб. (2300 руб. : 31 календ. дн. x 5 дн. нетрудоспособности);

- за сентябрь - 306,67 руб. (2300 руб. : 30 календ. дн. x 4 дн. нетрудоспособности).

Сумму 974,41 руб. указывают в строке 1 таблицы 6.

Общая сумма выплат за счет средств ФСС в III квартале составила 20 690,91 руб. (8176,5 + 1000 + 10 540 + 974,41). Эту сумму нужно указать в итоговых строках 13 и 20 таблицы 6. Ее же следует показать в строке 6 таблицы 5.

В январе "Пассив" погасил задолженность перед Фондом в размере 600 руб. за прошлый год. Эту сумму нужно указать в строке 7 таблицы 5.

В нашем примере на конец отчетного периода ФСС РФ имеет задолженность перед организацией в сумме 6690,91 руб., которая должна быть отражена по строке 4 таблицы 5.

В строке 9 ставим прочерк.

В нашем примере таблицы 4 - 6 разд. II формы 4-ФСС РФ будут заполнены, как показано на следующих страницах..

Раздел II.
ДЛЯ СТРАХОВАТЕЛЕЙ-НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ,
ПРИМЕНЯЮЩИХ СПЕЦИАЛЬНЫЕ РЕЖИМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Шифр <*> | 0 | 1 | 1 |

Таблица 4

Наименование	Код строк	Всего с начала года
1	2	3
Среднесписочная численность работающих (чел.)	1	10
в том числе: женщин	2	8
Выплаты в пользу работников	3	135 000,00

РАСЧЕТЫ ПО СРЕДСТВАМ ФОНДА СОЦИАЛЬНОГО СТРАХОВАНИЯ

Таблица 5

	Код строк	Сумма
1	2	3
Задолженность за страхователем на начало года	1	600,00
Получено от исполнительного органа Фонда на банковский счет для обеспечения выплат на цели обязательного социального страхования	2	14 000,00
Всего (стр. 1, 2)	3	14 600,00
Задолженность за исполнительным органом Фонда на конец отчетного периода	4	6 690,91

	Код строк	Сумма
1	2	3
Задолженность за исполнительным органом Фонда на начало года	5	-
Расходы на цели обязательного социального страхования	6	20 690,91
Перечислено страхователем	7	600,00
Всего (стр. 5 - 7)	8	21 290,91
Задолженность за страхователем на конец отчетного периода	9	-

---

<*> 011 - единый налог, взимаемый в связи с применением упрощенной системы налогообложения;

021 - единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности;

032 - единый сельскохозяйственный налог.

РАСХОДЫ НА ЦЕЛИ ОБЯЗАТЕЛЬНОГО СОЦИАЛЬНОГО СТРАХОВАНИЯ
С НАЧАЛА ГОДА

Таблица 6

Наименование статей	Код строк	Количество дней, выплат пособий, путевок	Расходы	
			всего	в т.ч. выплаты сверх установленных норм лицам, пострадавшим от радиационных воздействий в случаях, установленных законодательством
1	2	3	4	5
ВЫПЛАТА ПОСОБИЙ По временной нетрудоспособности (число случаев 3 / ----------), из них:	1	15	974,41	-
по совместительству не по основному месту работы (число случаев 1 / ---------)	2	4	296,77	-
По беременности и родам, из них:	3	25	7 845,00	-
по совместительству не по основному месту работы	4	-	-	-
По уходу за ребенком до полутора лет <*> (количество получателей 1 / -), из них:	5	1	1 700,00	-
по уходу за первым ребенком (количество получателей 1 / ----------)	6	1	1 700,00	-
по уходу за вторым и последующими детьми (количество получателей _____)	7	-	-	-
При рождении ребенка	8	1	8 840,00	X
Социальное пособие на погребение или возмещение стоимости гарантированного перечня услуг по погребению	9	1	1 000,00	-
Оплата дополнительных выходных дней по уходу за детьми-инвалидами	10	-	-	X
Единовременное пособие женщинам, вставшим на учет в медицинских учреждениях в ранние сроки беременности	11	1	331,50	X
Пособие при усыновлении ребенка	12	-	-	X
ИТОГО (стр. 1, 3, 5, 8 - 12)	13	X	20 690,91	-
ОЗДОРОВЛЕНИЕ ДЕТЕЙ Утверждено ассигнований на 200_ год _____ (сумма)				

Детские оздоровительные лагеря	14	-	-	X
Санаторные оздоровительные лагеря круглогодичного действия	15	-	-	X
Детские санатории	16	-	-	X
Возмещение командировочных расходов лицам, сопровождающим детей в санаторные оздоровительные лагеря круглогодичного действия и обратно	17	-	-	X
	18	X	X	X
ИТОГО (стр. 14 - 18)	19	X	-	X
ВСЕГО РАСХОДОВ (стр. 13, 19)	20	X	20 690,91	

<*>

Средняя заработная плата	Код строк	Количество получателей
1	2	3
до 3 750 руб.	1	-
3 751 - 7 500 руб.	2	1
7 501 - 11 250 руб.	3	-
11 251 - 15 000 руб.	4	-
свыше 15 000 руб.	5	-

¶

Отчет об использовании взносов "по травме"

Фирмы, уплачивающие страховые взносы "по травме", имеют право часть этих взносов использовать для оплаты: предупредительных мер по сокращению производственного травматизма и профессиональных заболеваний работников; санаторно-курортного лечения работников, занятых на работах с вредными и (или) опасными производственными факторами.

Эта часть не может превышать 20 процентов от суммы страховых взносов, начисленных в ФСС за год, предшествующий отчетному, за минусом расходов на выплату обеспечения по страховым случаям, которые произошли в прошлом году (пп. 1 п. 1 ст. 16 Федерального закона от 21 июля 2007 г. N 183-ФЗ).

Ежегодно Правительство РФ и Министерство здравоохранения и социального развития РФ утверждают Правила финансирования предупредительных мер по сокращению травматизма и профессиональных заболеваний и санаторно-курортному лечению на текущий год. В 2008 - 2010 гг. за счет взносов "по травме" могут быть оплачены (ст. 16 Федерального закона от 21 июля 2007 г. N 183-ФЗ): санаторно-курортное лечение работников, занятых на работах с вредными и (или) опасными производственными факторами; приобретение сотрудникам, занятым на работах с вредными и (или) опасными условиями труда, специальной одежды и других средств индивидуальной защиты; проведение аккредитованной организацией аттестации рабочих мест по условиям труда; проведение запланированных по результатам аттестации рабочих мест по условиям труда работ по приведению уровней запыленности и загазованности воздуха на рабочих местах в соответствие с государственными нормативными требованиями охраны труда.

Направить часть начисленных страховых взносов на финансирование предупредительных мер по сокращению травматизма фирма сможет в том случае, если получит на это разрешение от отделения Фонда.

Для этого компания должна до 1 августа отчетного года подать заявление по установленной форме в региональное отделение ФСС, в котором она состоит на учете. К заявлению необходимо приложить документы, указанные в п. 4 Правил. В том числе: план финансирования предупредительных мер в 2008 г.; план мероприятий по улучшению условий и охраны труда, проводимых в соответствии с требованиями Трудового кодекса; обоснования проведения предупредительных мероприятий.

В течение 20 дней с даты подачи заявления территориальное отделение Фонда должно принять решение, финансировать или нет предупредительные мероприятия. Это решение в 5-дневный срок с даты его принятия Фонд направляет фирме.

Если ФСС вам отказал, тогда уменьшить страховые взносы на платежи на предупредительные мероприятия вы не вправе. Причины отказа могут быть такие: у вас имеется задолженность по уплате страховых взносов; представлен неполный перечень документов; представленные документы содержат недостоверную информацию.

Если же вы получили разрешение от ФСС, тогда вам нужно будет отчитаться по сумме, на которую Фонд разрешил вам снизить платежи. Сделать это нужно, отразив средства Фонда, направленные на финансирование предупредительных мер:

- во-первых, в разд. III расчетной ведомости 4-ФСС РФ (в строке 9 таблицы 11);

- во-вторых, в отчете об использовании сумм страховых взносов на обязательное социальное страхование (форма приведена в Письме ФСС РФ от 11 июля 2006 г. N 02-18/06-7050).

Сдать Отчет нужно вместе с расчетной ведомостью по форме N 4-ФСС РФ не позднее 15-го числа месяца, который следует за отчетным кварталом. Кроме расходов на перечень предупредительных мер по сокращению травматизма и санаторно-курортному лечению, предусмотренных Правилами финансирования на 2008 год (ст. 16 Федерального закона от 21 июля 2007 г. N 183-ФЗ), в этих двух формах отчетности фирмы показывают: число застрахованных сотрудников, которые проходят периодический медицинский осмотр в отчетном году; расходы на проведение углубленных медицинских осмотров сотрудников, занятых на работах с вредными и (или) опасными производственными факторами.

То есть для сотрудников, занятых на работах с вредными или опасными производствами, ФСС РФ - помимо санаторно-курортного лечения - финансирует и дополнительные медицинские осмотры. Для них в 2008 - 2010 гг. действует отдельный порядок финансирования - в пределах суммы, не превышающей 2 млрд руб. в год (пп. 2 п. 1 ст. 16 Федерального закона от 21 июля 2007 г. N 183-ФЗ). Расходы на проведение таких медосмотров компании также осуществляют в счет уплаты страховых взносов "по травме". Фонд социального страхования распределяет эту сумму между региональными отделениями исходя из фактического количества работников, занятых на работах с вредными производственными факторами в каждом субъекте РФ.

Для получения разрешения на финансирование таких медосмотров в счет уплаты страховых взносов фирма обращается в региональное отделение ФСС РФ по месту своей регистрации с соответствующим заявлением. К заявлению она прилагает список работников, подлежащих периодическим медицинским осмотрам. Этот список должен быть согласован с территориальным органом Федеральной службы по надзору в сфере защиты прав потребителей и благополучия человека. Региональные отделения ФСС РФ в 10-дневный срок с момента подачи заявления принимают решение о финансировании таких медосмотров.

Размер финансирования определяется исходя из численности работников и суммы затрат на проведение осмотра одного работника, установленной в размере: 620 руб. - в 2008 г., 660 руб. - в 2009 г., 700 руб. - в 2010 г. В случае положительного решения фирма должна в 15-дневный срок с момента получения приказа представить план-график углубленных медицинских осмотров. Рекомендуемая форма плана-графика, а также заявления в Фонд приведены в Письме ФСС РФ от 27 февраля 2007 г. N 02-18/06-1731.

Получив разрешение от Фонда, фирма оплачивает расходы на проведение таких осмотров соответствующими медицинскими организациями. Указанные расходы засчитываются в счет уплаты страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Если расходы фирмы на проведение этих медосмотров превышают сумму начисленных страховых взносов на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, то она обращается в региональное отделение ФСС РФ за возмещением недостающей суммы.

Одновременно с расчетной ведомостью фирма должна передать в отделение Фонда копию договора или копию приказа о проведении углубленных медицинских осмотров, копию счета на их оплату и реестр, содержащий сведения о результатах медицинских осмотров.

Пример. За 2007 г. ООО "Пассив" уплатило взносы по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний в сумме 20 000 руб. В 2008 г. "Пассив" направил в отделение ФСС заявление, перечень и план предупредительных мероприятий по сокращению производственного травматизма на год.

По плану "Пассив" в течение этого года проводит периодические медицинские осмотры своих работников. Фонд разрешил фирме направить на финансирование медицинских осмотров за счет средств ФСС 4000 руб. (20 000 руб. x 20%).

В течение первого полугодия 2008 г. на медицинские осмотры "Пассив" израсходовал 15 900 руб.

Из них 2000 руб. (4000 руб. : 4 кв. x 2 кв.) фирма засчитывает в счет уплаты взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев за первое полугодие.

Отчет за первое полугодие 2008 г. бухгалтер "Пассива" заполнит так:

¶

(Заполняется страхователями
и представляется
в исполнительные органы
Фонда социального страхования
Российской Федерации по месту
регистрации одновременно
с расчетной ведомостью
по средствам Фонда
социального страхования
Российской Федерации
(форма 4-ФСС РФ))

ОТЧЕТ
ОБ ИСПОЛЬЗОВАНИИ СУММ СТРАХОВЫХ
ВЗНОСОВ НА ОБЯЗАТЕЛЬНОЕ СОЦИАЛЬНОЕ
СТРАХОВАНИЕ ОТ НЕСЧАСТНЫХ СЛУЧАЕВ НА ПРОИЗВОДСТВЕ
И ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ ЗАБОЛЕВАНИЙ НА ФИНАНСИРОВАНИЕ
ПРЕДУПРЕДИТЕЛЬНЫХ МЕР ПО СОКРАЩЕНИЮ
ПРОИЗВОДСТВЕННОГО ТРАВМАТИЗМА
И ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ ЗАБОЛЕВАНИЙ
полугодие 7
ЗА ---------- 200- ГОДА

ООО "Пассив", г. Москва, ул. Широкая, д. 2, рег. N 1891

(наименование страхователя, адрес,
регистрационный номер)

Таблица N 1

N п/п	Наименование предупредительных мер	Планируемые расходы, согласованные с региональным отделением Фонда (руб.)		Фактически израсходовано (руб.)	Наименование документов, подтверждающих произведенные расходы (руб.)
		всего	в том числе на отчетный период <*>		
1	2	3	4	5	6
1	Периодические медицинские осмотры	4000	2000	2000	Акт от 28.04.2008 N 48, п/п N 121
					Акт от 12.05.2008 N 65, п/п N 280
					Акт от 19.06.2008 N 79, п/п N 375
	Итого	4000	2000	2000	

<*> Нарастающим итогом с начала года.

Таблица N 2

N п/п	Число застрахованных, подлежащих периодическому медицинскому осмотру в 2008 году (чел.) <*>	Число застрахованных, прошедших периодический медицинский осмотр за счет страховых взносов (чел.)	Число застрахованных, которым рекомендовано санаторно-курортное оздоровление по результатам предварительных медицинских осмотров в 2008 году (чел.) <*>	Число застрахованных, прошедших санаторно-курортное оздоровление за счет страховых взносов (чел.)	Количество рабочих мест, всего (раб. мест)	Количество рабочих мест, на которых необходимо проведение аттестации рабочих мест по условиям труда (раб. мест) <*>	Количество рабочих мест, на которых проведена аттестация рабочих мест по условиям труда за счет страховых взносов (раб. мест)	Количество приобретенных приборов контроля за состоянием условий труда (шт.)		Проведение сертификации работ по охране труда	Количество работающих, обеспеченных сертифицированными средствами индивидуальной защиты (чел.)	
								всего <*>	в том числе за счет страховых взносов (шт.)	выдан сертификат (да, нет)	всего <*>	в том числе за счет страховых взносов (чел.)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1	23	12	-	-	23	-	-	-	-	-	-	-

Руководитель Иванов (подпись) Иванов Владимир Петрович (Ф.И.О.)

Главный бухгалтер Петрова (подпись) Петрова Мария Ильинична (Ф.И.О.)

"14" июля 8-- г.

М.П.

Петрова Мария Ильинична,
(495) 236-48-56
Ф.И.О. исполнителя, тел. N

<*> За счет всех источников финансирования.

¶

НАЛОГ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

Большинство доходов, выплачиваемых фирмой работникам в течение календарного года, облагают налогом на доходы физических лиц (НДФЛ). В частности, налогом облагают зарплату, премии и вознаграждения, надбавки и доплаты и т.п.

Налог удержите непосредственно из суммы дохода, который получил работник. Ставки НДФЛ устанавливает ст. 224 Налогового кодекса.

Большинство доходов налоговых резидентов РФ облагаются налогом по ставке 13%. Ее считают основной.

Для отдельных видов доходов резидентов применяют специальные налоговые ставки:

- 9% - для доходов в виде дивидендов;
- 35% - для доходов в виде материальной выгоды, которая возникает при получении работником от организации займа и призов в конкурсах, играх и других мероприятиях, которые проводят при рекламе товаров.

Все доходы нерезидентов в 2008 г. облагают налогом по ставкам 30% и 15%.

Налоговые резиденты - это люди, фактически находящиеся на территории России в совокупности не менее 183 дней в течение следующих подряд 12 месяцев.

Нерезиденты - это люди, которые в течение указанного срока были на территории России менее 183 дней.

С дивидендов, которые они получают от российских компаний, налог удерживают по ставке 15%.

Со всех остальных доходов - по ставке 30%.

Налоговую базу по НДФЛ определяют отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки. Так, налоговую базу по доходам, облагаемым НДФЛ по основной ставке 13%, рассчитывают путем уменьшения суммы таких доходов на сумму налоговых вычетов.

Доходы, в отношении которых применяют налоговые ставки, не равные 13%, полностью включают в налоговую базу. Налоговые вычеты не применяют.

Какие доходы не облагают налогом

Перечень выплат, которые не облагают НДФЛ, приведен в ст. 217 Налогового кодекса. В частности, к ним относят:

- большинство установленных законодательством пособий и компенсаций (выходное пособие при увольнении сотрудников; компенсацию за использование личного автомобиля работника в служебных целях и использование личного имущества работника в пределах установленных норм; командировочные в пределах норм; матпомощь в связи со смертью члена семьи работника);
- суммы матпомощи в пределах 4000 руб. в год;
- любые выигрыши и призы, выдаваемые при проведении рекламы товаров (работ, услуг) в сумме не более 4000 руб. в год;
- единовременную материальную помощь, оказываемую работнику в связи с рождением, усыновлением ребенка, оформлением опеки, но не более 50 000 руб. на каждого ребенка.

Кому предоставляют налоговые вычеты

Предоставить налоговые вычеты (уменьшить облагаемые доходы получателей доходов) фирма может только налоговым резидентам.

Вычеты бывают:

- стандартные;
- социальные;
- имущественные (если работник приобрел или построил жилье);
- профессиональные (если доход был выплачен людям, которые не являются индивидуальными предпринимателями, по гражданско-правовым договорам - например, подряда или аренды имущества, - а также авторским договорам).

Как предоставлять социальные вычеты

Люди, у которых есть доходы, облагаемые по ставке 13 процентов, могут получить социальные налоговые вычеты (ст. 219 НК РФ). Условно их делят на четыре группы:

- вычеты, связанные с расходами на благотворительные цели;
- вычеты на обучение;
- вычеты на лечение;
- вычеты по пенсионному обеспечению.

В последние годы многие люди помогают разным учреждениям и организациям. Однако уменьшить свой доход для расчета НДФЛ они могут далеко не на все пожертвования. Доход льготируется только тогда, когда вы безвозмездно перечислили деньги:

- организациям науки, культуры, образования, здравоохранения и соцобеспечения, которые полностью или частично финансирует бюджет;

- физкультурно-спортивным организациям и дошкольным учреждениям на развитие физкультуры;

- религиозным организациям.

Налогом на доходы физлиц не облагается заработок в сумме фактических расходов на эти цели. Причем льгота не может быть больше 1/4 полученного за год дохода.

Если человек передал в благотворительных целях указанным выше организациям не деньги, а какое-то другое имущество, права на вычет у него нет.

Перечень оснований для социальных налоговых вычетов на обучение содержится в пп. 2 п. 1 ст. 219 Налогового кодекса. Там сказано, что в календарном году человек имеет право на получение вычета:

- на свое обучение - в размере фактических расходов, но не более 100 000 руб. в год;

- на обучение своих детей в возрасте до 24 лет - в размере фактических расходов, но не более 50 000 руб. в год на каждого ребенка;

- на обучение подопечных в возрасте до 18 лет, по отношению к которым налогоплательщик является опекуном или попечителем, - в размере фактических расходов, но не более 50 000 руб. в год на каждого ребенка.

Третьим социальным вычетом, предусмотренным Налоговым кодексом, является вычет на лечение. Максимальная сумма "медицинских" расходов, на которую можно уменьшить налогооблагаемую базу, составляет 100 000 руб. Эти расходы должен понести сам налогоплательщик (а не его работодатель).

Вычет предоставляется и в случае, если человек оплатил лечение супруга (супруги), своих родителей или детей в возрасте до 18 лет.

Четвертый социальный вычет - это вычет по пенсионному обеспечению. Он действует для тех расходов, которые были произведены после 1 января 2007 г. Такой вычет предоставляют в случае, если человек оплатил пенсионные взносы по договору негосударственного пенсионного обеспечения или страховые взносы по договору добровольного пенсионного страхования.

Для получения социального налогового вычета на пенсионное обеспечение необходимо подать в налоговую инспекцию декларацию (форма N 3-НДФЛ) и письменное заявление на вычет. К заявлению надо приложить договор с негосударственным пенсионным фондом или страховой компанией, документы на оплату взносов и справку с места работы (форма N 2-НДФЛ). Максимальная сумма вычета на пенсионное обеспечение равна 100 000 руб.

Обратите внимание: если в течение одного календарного года сотрудник оплачивал обучение, лечение и пенсионное обеспечение, то он сам выбирает, какие расходы и в какой сумме учесть в пределах максимальной величины.

Как предоставлять имущественные вычеты

Если человек купил или построил дом, квартиру, комнату, дачу или доли в них, то он может получить имущественный вычет (пп. 2 п. 1 ст. 220 НК РФ). Его размер не должен быть больше 1 000 000 руб. и больше стоимости приобретенного жилья. Так, если человек потратил 900 000 руб., то и вычет он получит в таком же размере. А если израсходовал 1 500 000 руб., то вычет составит только 1 000 000 руб.

При этом в год можно получить имущественный вычет, не превышающий суммы годового дохода человека, который облагается НДФЛ по ставке 13 процентов.

Для получения вычета покупателю жилья нужно иметь следующее:

- заявление на предоставление вычета;

- документы, подтверждающие факт расходов на покупку недвижимости (банковские выписки, квитанции к приходным кассовым ордерам и т.п.);

- документы, подтверждающие право собственности на объект (свидетельство, договор купли-продажи и т.п.).

Получить налоговый вычет на жилье можно как в налоговой инспекции, так и на работе.

В первом случае к перечисленным документам человек должен приложить декларацию по налогу на доходы.

Поскольку ее оформляют по окончании года, выходит, что и за вычетом можно обратиться только в конце года.

Чтобы получить вычет на работе, новому владельцу жилья вначале надо подтвердить свое право на его получение в налоговой инспекции по месту жительства.

Форма налогового уведомления о подтверждении права на вычет покупателю жилья утверждена Приказом ФНС России от 7 декабря 2004 г. N САЭ-3-04/147@. В уведомлении указывают год, за который предоставляется вычет, сумма вычета и реквизиты фирмы, которая вправе его предоставить. Дать официальное подтверждение инспекция должна в течение 30 календарных дней. Срок считается с момента подачи заявления на вычет и всех подтверждающих расходы документов.

На основании подтверждения из налоговой инспекции фирма будет ежемесячно предоставлять работнику вычеты в пределах его дохода, который облагается налогом по ставке 13%. Скорее всего, в течение одного года работник вряд ли успеет использовать весь вычет. В этом случае сумму "невыбранного" вычета переносят на последующие годы вплоть до полного использования.

Пример. Налоговый резидент - гражданин России Орлов в текущем году купил квартиру за 1 500 000 руб. Налоговая инспекция подтвердила его право на налоговый имущественный вычет в сумме 1 000 000 руб.

Совокупный доход Орлова за этот год составил 1 110 000 руб., из них заработная плата - 660 000 руб., дивиденды от российской фирмы - 450 000 руб.

Заработная плата Орлова подлежит обложению НДФЛ по ставке 13%, дивиденды - по ставке 9%.

В текущем году размер имущественного вычета составит 660 000 руб. Поэтому с заработной платы Орлов платить НДФЛ не должен. А с дохода в виде дивидендов фирма должна удержать НДФЛ без учета имущественного вычета. Сумма налога, который должен уплатить Орлов за год, составит 40 500 руб. (450 000 руб. x 9%).

На остаток вычета в размере 340 000 руб. (1 000 000 - 660 000) Орлов сможет уменьшить свой доход, облагаемый НДФЛ по основной ставке, в следующем году.

Чтобы использовать "невыбранный" имущественный вычет снова, человек должен ежегодно получать от инспекции новые уведомления. Например, если по итогам 2007 г. сумма "нужного" дохода работника оказалась меньше размера имущественного вычета, указанного в уведомлении за 2007 г., то остаток вычета сотрудник сможет получить только на основании нового уведомления за 2008 г.

Неважно, в каком месяце работник получил уведомление от инспекции и представил его работодателю. Бухгалтерия должна предоставить вычет за весь календарный год, в котором право на вычет у работника возникло. В случае если за предыдущие месяцы работник переплатил НДФЛ, фирма его вернет (Письмо Минфина России от 8 августа 2006 г. N 03-05-01-04/243).

Пример. В мае 2008 г. сотрудник российской фирмы Иванов (налоговый резидент) впервые купил квартиру. Он заплатил за нее 1 400 000 руб. В июне 2008 г. Иванов получил свидетельство на право собственности. Копию свидетельства вместе с другими документами и заявлением на вычет он представил в налоговую инспекцию. В ноябре инспекция подтвердила право Иванова на получение вычета. Подтверждение Иванов отнес на работу.

Зарплата Иванова - 25 000 руб. в месяц.

С начала 2008 г. доход Иванова составил 250 000 руб. (25 000 руб. x 10 мес.).

Сумма удержанного налога на доходы физических лиц 32 500 руб. (250 000 руб. x 13%).

Работодателем будет предоставлен вычет Иванову с дохода за весь год в сумме 300 000 руб. (25 000 руб. x 12 мес.), а не с дохода за ноябрь и декабрь 2008 г. в размере 50 000 руб. (25 000 руб. + 25 000 руб.).

Таким образом фирма должна вернуть Иванову излишне удержанный с начала 2008 г. налог в сумме 32 500 руб. (25 000 руб. x 10 мес. x 13%) и не удерживать НДФЛ за ноябрь, декабрь.

Зарплата Иванова не позволит ему получить весь вычет в течение 2008 г. Следовательно, его остаток перейдет на последующие годы в сумме:

1 000 000 руб. - 300 000 руб. = 700 000 руб.

Если на строительство или покупку жилья работник получил заем, то проценты по нему тоже льготируются. Причем не только по банковским кредитам, но и по другим займам.

Обратите внимание: проценты не входят в лимит на жилье (1 000 000 руб.). По ним вычет предоставляют дополнительно.

Сложности с получением имущественного вычета при покупке жилья возникали, когда человек приобретал квартиру в собственность, а в следующем налоговом периоде перепродавал ее другому лицу. При этом продавец еще не полностью использовал имущественный вычет, но уже лишался права собственности на квартиру. Как правило, в такой ситуации налоговые органы отказывали в предоставлении оставшейся части вычета, ссылаясь на то, что налогоплательщик не может представить документ, подтверждающий его право собственности на квартиру.

Однако в 2005 г. Минфин России решил этот вопрос в пользу налогоплательщиков. В Письмах от 14 декабря 2005 г. N 03-05-01-05/209 и от 15 декабря 2005 г. N 03-05-01-05/216 он прямо указал, что "...оставшаяся часть имущественного налогового вычета может быть предоставлена налогоплательщику в последующие налоговые периоды независимо от того, что в эти периоды жилой дом или квартира могут не находиться в собственности налогоплательщика".

Таким образом, после первичного заявления имущественного вычета и до использования его в полном объеме жилье можно продавать (дарить). При этом, чтобы полностью использовать остаток вычета, нужно сохранить копии документов на приобретение жилья в собственность.

Воспользоваться имущественным вычетом на приобретение недвижимости человек может только один раз. Однако если налогоплательщику был предоставлен имущественный вычет в соответствии с утратившим силу Законом РФ от 7 декабря 1991 г. N 1998-1 "О подоходном налоге с физических лиц", то вычет, предусмотренный Налоговым кодексом, повторным не считается. В пп. 2 п. 1 ст. 220 Кодекса указано, что повторно не предоставляют имущественный вычет, предусмотренный именно этой статьей.

Есть нюансы и при приобретении жилья супругами в общую совместную собственность.

По мнению налоговиков, необходимо, чтобы для вычета каждый из супругов представил платежные документы по факту самостоятельной оплаты своей доли в приобретенном жилище (Информационное сообщение ФНС России от 18 марта 2005 г. "Предоставление имущественных налоговых вычетов в части расходов на приобретение жилого объекта").

Однако в своем Письме от 24 мая 2007 г. N 03-04-05-01/159 Минфин России разъяснил, что независимо от того, на чье имя зарегистрировано имущество, оно находится в общей совместной собственности супругов. Значит, налоговый вычет в максимальном размере (1 000 000 руб.) супруги могут распределить между собой по договоренности. Это возможно, если они не заключили брачный договор, предусматривающий раздельную собственность на приобретаемое имущество.

Имущественный налоговый вычет, связанный с приобретением жилья, не применяется:

- если строительство или приобретение жилья оплачивает работодатель или другое лицо;
- если сделка купли-продажи жилья совершена между родственниками и взаимозависимыми физическими лицами (п. п. 1, 2 ст. 20 НК РФ);
- если для оплаты улучшения жилищных условий использованы средства материнского (семейного) капитала, а также бюджетные средства (пп. 2 п. 1 ст. 220 НК РФ).

Как предоставлять стандартные вычеты

Стандартные налоговые вычеты уменьшают только сумму дохода, облагаемую налогом по ставке 13 процентов. Поэтому вам следует вести раздельный учет доходов, облагаемых по разным ставкам. Фирма может предоставить стандартные налоговые вычеты не только штатным сотрудникам, но и тем, кто работает по гражданско-правовым договорам, если работник напишет соответствующее заявление на вычет. Если сотрудник работает в нескольких фирмах, то вычеты предоставляют только в одной из них. В какой фирме получать вычет, сотрудник решает самостоятельно.

Вычеты предоставляют на основании письменного заявления сотрудника и документов, подтверждающих его право на них.

Облагаемый налогом доход сотрудников ежемесячно уменьшают на следующие стандартные налоговые вычеты:

- 3000 руб.;
- 500 руб.;
- 400 руб.;
- 600 руб.

Перечень лиц, имеющих право на вычет в размере 3000 руб. в месяц, приведен в пп. 1 п. 1 ст. 218 части второй Налогового кодекса.

Этот вычет, в частности, предоставьте сотрудникам, которые:

- пострадали на атомных объектах в результате радиационных аварий и испытаний ядерного оружия;
- являются инвалидами Великой Отечественной войны.

Перечень лиц, имеющих право на вычет в размере 500 руб. в месяц, приведен в пп. 2 п. 1 ст. 218 части второй Налогового кодекса.

Этот вычет, в частности, предоставьте сотрудникам, которые:

- являются Героями Советского Союза или Российской Федерации;
- награждены орденом Славы трех степеней;
- стали инвалидами с детства;
- стали инвалидами I и II групп.

Доход прочих сотрудников ежемесячно уменьшайте на стандартный налоговый вычет в размере 400 руб.

Вычет в 400 руб. применяют до того момента, пока доход сотрудника, облагаемый по ставке 13 процентов, не превысит 20 000 руб. за год. Начиная с месяца, в котором суммарный годовой доход сотрудника превысил 20 000 руб., этот налоговый вычет не предоставляют.

Всем сотрудникам, у которых есть дети, предоставьте налоговый вычет в размере 600 руб. в месяц на каждого ребенка.

Начиная с месяца, в котором суммарный годовой доход сотрудника превысил 40 000 руб., этот налоговый вычет не применяют. Вычет предоставляют на каждого ребенка в возрасте до 18 лет и на учащихся очной формы обучения до 24 лет. Если ребенок является инвалидом, то вычет удваивается.

Его применяют с месяца рождения ребенка и до конца того года, в котором ребенок достиг указанного возраста (например, если ребенку исполняется 18 лет в феврале 2008 г., то вычет предоставляют в течение всего 2008 г.).

Одиноким родителям и вдовам (вдовцам) такой вычет предоставляют в двойном размере. Однако в следующем за их вступлением в брак месяце вычет прекращается.

Если сотрудник имеет право на несколько стандартных вычетов, размер которых составляет 400, 500 и 3000 руб., ему предоставляют максимальный из них.

Вычет в размере 600 рублей на содержание детей предоставьте независимо от того, пользуется сотрудник другим вычетом или нет.

Как предоставлять профессиональные вычеты

При исчислении НДФЛ сумму вознаграждения, выплачиваемую по гражданско-правовому договору (договорам подряда, поручения или авторскому договору), можно уменьшить на профессиональный налоговый вычет.

Профессиональный налоговый вычет - это сумма всех документально подтвержденных затрат, связанных с выполнением работ по договору (например, стоимость израсходованных материалов). Такой вычет предоставляют на основании заявления лица, получающего вознаграждение.

Особый порядок предоставления вычета установлен для вознаграждений, выплачиваемых по авторскому договору за создание, исполнение или использование произведений науки, литературы и искусства. Так, если расходы автора не подтверждены, профессиональный вычет предоставляют в размере норматива, установленного п. 3 ст. 221 Налогового кодекса.

Как определить доход для налогообложения

При исчислении налога бухгалтеру необходимо определить сумму доходов, облагаемых налогом по обычной и специальным ставкам.

Общую сумму налога, подлежащую удержанию из доходов сотрудника, определите так:

```
Общая сумма   Общая сумма   Сумма налога
   налога   =  налога по  + по ставке 35
 резидента     ставке 13%      или 9%

Общая сумма   Общая сумма   Сумма налога
   налога   =  налога по  + по ставке 15%
нерезидента    ставке 30%
```

Сумму налога, исчисленную по каждой из специальных (9, 15, 30 и 35%) налоговых ставок, определите так:

```
  Сумма налога,      Сумма доходов,    Соответствующая
   исчисленная   =     облагаемых    x  ставка налога
  по специальным    по ставке 9, 15,
налоговым ставкам      30 или 35%
```

Сумму налога по основной налоговой ставке (13%), которую фирма должна перечислить в бюджет, определите так:

```
                  /
Сумма налога,     | Общая      Сумма доходов,          Сумма
 исчисленная  =   | сумма  -     облагаемых     -     доходов,   -
по ставке 13%     |доходов     по специальным     не облагаемых
                  |          налоговым ставкам       налогом
                  \

          \
- Налоговые| x 13%
    вычеты |
          /
```

Порядок налогообложения доходов сотрудников зависит от того, в какой форме они их получают - в денежной или неденежной.

Доход получен деньгами

Если заработная плата или другие виды доходов (например, премия, материальная помощь, та или иная надбавка, доплата к основному заработку) получены сотрудником деньгами, то выплаченную сумму умножьте на соответствующую налоговую ставку.

Доход сотрудника, облагаемый налогом по ставке 13 процентов, уменьшите на сумму доходов, которые налогом не облагают, и на стандартные налоговые вычеты.

Пример. В ноябре сотруднику ЗАО "Актив" Петрову были выплачены:

- зарплата за октябрь в сумме 4800 руб.;
- премия, предусмотренная положением о премировании, в сумме 2500 руб.;
- материальная помощь в связи со смертью отца в сумме 6000 руб. (налогом не облагается).

Петров является акционером фирмы. Поэтому ему начислены и выплачены дивиденды по итогам деятельности организации. Сумма дивидендов составила 56 000 руб. (облагают налогом на доходы по ставке 9%). Петров имеет право на стандартный налоговый вычет в размере 500 руб.

Для упрощения порядок начисления ЕСН и взноса на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний не приводится.

Общая сумма доходов Петрова составила:

4800 руб. + 6000 руб. + 2500 руб. + 56 000 руб. = 69 300 руб.

Сумма налога, исчисленная по специальной налоговой ставке 9%, составила:
56 000 руб. x 9% = 5040 руб.
Сумма налога, исчисленная по обычной ставке 13%, равна:
(69 300 руб. - 56 000 руб. - 6000 руб. - 500 руб.) x 13% = 884 руб.
Общая сумма налога, которую надо удержать из дохода Петрова, составит:
5040 руб. + 884 руб. = 5924 руб.
В ноябре Петрову должно быть выплачено:
69 300 руб. - 5924 руб. = 63 376 руб.
Бухгалтер "Актива" сделал следующие записи:
Дебет 20 Кредит 70
- 4800 руб. - начислена зарплата за октябрь;
Дебет 20 Кредит 70
- 2500 руб. - начислена премия;
Дебет 91-2 Кредит 70
- 6000 руб. - начислена матпомощь;
Дебет 70
Кредит 68, субсчет "Расчеты по налогу на доходы физических лиц"
- 884 руб. - удержан налог на доходы с зарплаты и премии;
Дебет 84 Кредит 70
- 56 000 руб. - начислены дивиденды;
Дебет 70
Кредит 68, субсчет "Расчеты по налогу на доходы физических лиц"
- 5040 руб. - удержан налог на доходы с суммы дивидендов;
Дебет 70 Кредит 50
- 12 416 руб. (4800 + 2500 + 6000 - 884) - выплачены из кассы зарплата за октябрь, материальная помощь и премия;
Дебет 70 Кредит 50
- 50 960 руб. (56 000 - 5040) - выплачены из кассы дивиденды.

Доход получен в неденежной форме

Если доход выплачивают в натуральной форме (например, при выдаче зарплаты готовой продукцией), то НДФЛ облагают стоимость имущества, по которой его передают работникам.

Выручку от передачи работникам имущества облагают НДС.

Доход, полученный организацией от передачи имущества работникам, облагают налогом на прибыль в общем порядке.

Если в результате передачи имущества возник убыток, то он уменьшает налогооблагаемую прибыль организации (ст. 268 НК РФ).

НДС и налог на прибыль исчисляют также исходя из той стоимости имущества, по которой его передают работникам.

Однако если цена такого имущества отклоняется от его обычной цены более чем на 20 процентов, то доход работника придется пересчитать, исходя из рыночных цен на это имущество.

Под обычной ценой понимают уровень цен, которые организация применяла тогда по идентичным товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени.

Пример. В январе ЗАО "Актив" начислило работнику отдела сбыта Иванову (налоговому резиденту) заработную плату в сумме 8000 руб. и премию, предусмотренную положением о премировании, в сумме 7000 руб.

В связи с недостаточностью денежных средств в счет погашения задолженности по зарплате было принято решение выдать Иванову готовую продукцию собственного производства "Актива" (строительные материалы).

По договоренности между Ивановым и администрацией "Актива" материалы передают по цене 15 000 руб. Себестоимость материалов - 10 000 руб.

Ситуация 1.

Стоимость строительных материалов того же количества и качества, продаваемых "Активом" сторонним организациям, составляет 22 000 руб. (в том числе НДС). Эта стоимость установлена на уровне рыночных цен.

Обычная цена материалов отклоняется от цены, по которой они передаются Иванову, более чем на 20%. Поэтому все налоги исчисляют, исходя из цены, по которой "Актив" продает свою продукцию сторонним покупателям.

Налог на добавленную стоимость, начисленный исходя из рыночной стоимости материалов, составит:
22 000 руб. x 18% : 118% = 3356 руб.
Налог на прибыль, исчисленный исходя из рыночной цены материалов, составит:
(22 000 руб. - 10 000 руб. - 3356 руб.) x 24% = 2075 руб.
С доходов Иванова удерживают НДФЛ в сумме:
22 000 руб. x 13% = 2860 руб.

Общая сумма налогов, которую "Актив" должен перечислить в бюджет, составит:
3356 руб. + 2075 руб. + 2860 руб. = 8291 руб.
Бухгалтер "Актива" должен сделать записи:
Дебет 44 Кредит 70
- 15 000 руб. (8000 + 7000) - начислены заработная плата и премия Иванову;
Дебет 70 Кредит 90-1
- 15 000 руб. - выданы заработная плата и премия готовой продукцией;
Дебет 90-2 Кредит 43
- 10 000 руб. - списана себестоимость продукции;
Дебет 90-3
Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"
- 3356 руб. - начислен НДС;
Дебет 90-9 Кредит 99
- 1644 руб. (15 000 - 10 000 - 3356) - отражена прибыль от передачи готовой продукции Иванову;
Дебет 70
Кредит 68, субсчет "Расчеты по налогу на доходы физических лиц"
- 2860 руб. - удержан НДФЛ.
Ситуация 2.
Стоимость строительных материалов того же количества и качества, продаваемых "Активом" сторонним организациям, составляет 15 000 руб. (в том числе НДС). Эта стоимость установлена на уровне рыночных цен.
Обычная цена материалов отклоняется от цены, по которой их передают Иванову, менее чем на 20%.
Поэтому все налоги рассчитывают, исходя из той цены, по которой материалы передают работнику.
Налог на добавленную стоимость составит:
15 000 руб. x 18% : 118% = 2288 руб.
Налог на прибыль составит:
(15 000 руб. - 10 000 руб. - 2288 руб.) x 24% = 651 руб.
С доходов Иванова удерживают НДФЛ в сумме:
(15 000 руб. - 400 руб.) x 13% = 1898 руб.
Общая сумма налогов, которую "Актив" должен перечислить в бюджет, составит:
2288 руб. + 651 руб. + 1898 руб. = 4837 руб.
Бухгалтер "Актива" должен сделать записи:
Дебет 44 Кредит 70
- 15 000 руб. (8000 + 7000) - начислены заработная плата и премия Иванову;
Дебет 70 Кредит 90-1
- 15 000 руб. - выданы заработная плата и премия готовой продукцией;
Дебет 90-2 Кредит 43
- 10 000 руб. - списана себестоимость продукции;
Дебет 90-3
Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"
- 2288 руб. - начислен НДС;
Дебет 90-9 Кредит 99
- 2712 руб. (15 000 - 10 000 - 2288) - отражена прибыль от передачи готовой продукции в счет выплаты доходов Иванову;
Дебет 70
Кредит 68, субсчет "Расчеты по налогу на доходы физических лиц"
- 1898 руб. - удержан НДФЛ.

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 (например, из суммы зарплаты, выданной деньгами, дивидендов, материальной помощи и т.д.). При этом удерживаемая сумма налога не может превышать 50 процентов от суммы выплат, причитающихся к выдаче работнику.

Допустим, что работник других доходов в организации не получает или срок, в течение которого налог может быть удержан, превышает 12 месяцев. В таком случае организация должна сообщить об этом в налоговую инспекцию по месту своего учета и указать сумму задолженности по налогу. Сообщить нужно письменно в течение одного месяца. В этой ситуации сумма налога, начисленная к уплате в бюджет при выдаче доходов в натуральной форме, должна быть сторнирована.

Доход получен в виде материальной выгоды

Если сотрудник получает бесплатно или покупает по сниженным ценам товары (работы, услуги) у фирмы, то налогом облагают разницу между обычной ценой таких товаров (работ, услуг) и суммой, которую оплатил сотрудник.

Пример. В сентябре ЗАО "Актив" продало готовую продукцию собственного производства (кирпич) своему сотруднику Иванову (резиденту) по сниженным ценам.

1000 штук кирпича было продано по цене 4 руб/шт.

Обычно "Актив" реализует такой кирпич по цене 7 руб/шт. Себестоимость 1 кирпича - 2 руб.

Для упрощения расчета предположим, что Иванов не имеет права на стандартные налоговые вычеты.

НДФЛ облагают разницу между ценой кирпича, по которой он продан Иванову, и ценой, по которой его обычно продают сторонним покупателям.

Материальная выгода Иванова составила:

(7 руб/шт. - 4 руб/шт.) x 1000 шт. = 3000 руб.

Сумма налога, подлежащая удержанию с Иванова, составит:

3000 руб. x 13% = 390 руб.

Бухгалтер "Актива" сделал следующие проводки:

Дебет 62 Кредит 90-1

- 4000 руб. (1000 шт. x 4 руб/шт.) - отражена выручка от продажи кирпича;

Дебет 50 Кредит 62

- 4000 руб. - оплачен кирпич Ивановым;

Дебет 90-2 Кредит 43

- 2000 руб. (1000 шт. x 2 руб/шт.) - списана себестоимость кирпича;

Дебет 90-3

Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 1068 руб. (1000 шт. x 7 руб/шт. x 18% : 118%) - начислен НДС исходя из рыночной цены кирпича;

Дебет 70

Кредит 68, субсчет "Расчеты по налогу на доходы физических лиц"

- 390 руб. - удержан налог на доходы с материальной выгоды, полученной Ивановым.

Если работник получает от организации заем, то материальная выгода возникает при условии, что он уплачивает проценты за пользование денежными средствами по ставке, которая ниже 3/4 ставки рефинансирования Банка России на момент уплаты процентов (по займам, выданным в рублях) или 9 процентов годовых (по займам, выданным в валюте).

При этом организация является налоговым агентом на основании ст. 226 Налогового кодекса и обязана исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить сумму налога в бюджет.

Удержать у сотрудника начисленную сумму налога нужно за счет любых выплачиваемых ему денежных средств.

При этом удерживаемая сумма налога не может превышать 50 процентов суммы причитающихся работнику выплат.

Если удержать налог невозможно, то об этом нужно сообщить в свою налоговую инспекцию.

Для определения суммы материальной выгоды бухгалтеру необходимо:

1) рассчитать сумму процентов по заемным средствам, исходя из 3/4 ставки рефинансирования Банка России (по займам, выданным в рублях) или 9 процентов годовых (по займам, выданным в валюте);

2) вычесть из суммы процентов, определенных исходя из 3/4 ставки рефинансирования Банка России на момент уплаты процентов (по займам, выданным в рублях) или 9 процентов годовых (по займам, выданным в валюте), сумму процентов, которую должен уплатить работник по займу.

Сумму процентов рассчитывают, исходя из 3/4 ставки рефинансирования Банка России (по займам, выданным в рублях), по формуле:

$$\text{Сумма процентов} = \text{Сумма займа} \times \frac{3/4 \text{ ставки рефинансирования Банка России}}{\text{Количество дней в году}} \times \text{Количество дней нахождения суммы займа у работника (с момента выдачи займа до момента уплаты процентов по нему или возврата займа)}$$

Что касается займов, выданных в валюте, то сумму процентов необходимо рассчитать исходя из 9 процентов годовых, по формуле:

$$\text{Сумма процентов} = \text{Сумма займа} \times 9\% \times \frac{\text{Количество дней нахождения суммы займа у работника (с момента выдачи займа до момента уплаты процентов по нему или возврата займа)}}{\text{Количество дней в году}}$$

С суммы материальной выгоды, полученной резидентом, налог удерживают по ставке 35 процентов. Однако прежде в отношении материальной выгоды, возникшей по целевым кредитам, которые получены и фактически израсходованы на новое строительство или покупку жилья, можно было удерживать налог по

обычной ставке - 13 процентов. Конечно, при наличии документов, которые подтверждают целевое использование кредита. С 2008 г. материальная выгода по таким кредитам не является налогооблагаемым доходом при условии, что заемщик имеет право на получение имущественного вычета.

Пример. 1 апреля отчетного года ЗАО "Актив" предоставило своему работнику Иванову (налоговому резиденту) заем в сумме 150 000 руб. на 3 месяца. Согласно договору о предоставлении займа, Иванов должен ежемесячно уплачивать проценты из расчета 10% годовых.

Предположим, что в отчетном году ставка рефинансирования Банка России составляет 14% годовых.

В отчетном году 366 календарных дней. При этом:

в апреле - 30 календарных дней;

в мае - 31 календарный день;

в июне - 30 календарных дней.

С 2008 г. удержание и уплату налога на доходы физических лиц с суммы материальной выгоды осуществляет "Актив".

Ежемесячно бухгалтер должен рассчитывать проценты за пользование займом и размер материальной выгоды, с которой нужно удержать налог.

Чтобы определить сумму экономии, выплаченные проценты нужно сравнить с 3/4 ставки рефинансирования, которая действует на момент уплаты процентов.

Иванов должен ежемесячно выплачивать проценты за пользование займом в сумме:

за апрель - 150 000 руб. x 10% x 30 / 366 = 1230 руб.;

за май - 150 000 руб. x 10% x 31 / 366 = 1271 руб.;

за июнь - 150 000 руб. x 10% x 30 / 366 = 1230 руб.

Сумма процентов, рассчитанная исходя из 3/4 ставки рефинансирования Банка России, составит:

за апрель - 150 000 руб. x 14% x 3/4 x 30 / 366 = 1291 руб.;

за май - 150 000 руб. x 14% x 3/4 x 31 / 366 = 1334 руб.;

за июнь - 150 000 руб. x 14% x 3/4 x 30 / 366 = 1291 руб.

Сумма материальной выгоды Иванова составит:

за апрель - 1291 - 1230 = 61;

за май - 1334 - 1271 = 63;

за июнь - 1291 - 1230 = 61.

С материальной выгоды, полученной Ивановым, должен быть удержан налог на доходы физических лиц в сумме:

за апрель - 61 x 35% = 21,4 руб.;

за май - 63 x 35% = 22,1 руб.;

за июнь - 61 x 35% = 21,4 руб.

Как отчитаться по налогу (форма N 2-НДФЛ)

По итогам года фирма должна отчитаться в налоговой инспекции по удержанному и уплаченному налогу на доходы физлиц. Для этого нужно сдать контролерам справки по форме N 2-НДФЛ. Форма этой справки утверждена Приказом ФНС России от 13 октября 2006 г. N САЭ-3-04/706@.

Справку составляют на каждого работника, а также на граждан, которым фирма выплачивала доход по гражданско-правовым договорам. В ней указывают все доходы, полученные физлицом, суммы вычетов, суммы исчисленного и удержанного налога за год.

Если полученный доход работника не облагают НДФЛ, его не нужно отражать в Справке.

Справку оформляют отдельно по ставкам налога. Например, фирма выплатила работнику-резиденту в течение года доходы, облагаемые по трем ставкам: 9, 13 и 35 процентов. Следовательно, по окончании года необходимо представить в налоговую инспекцию три различные справки на этого работника. При этом ставку налога указывают в заголовке разд. 3 справки.

Форму N 2-НДФЛ заполняют на основании данных налоговой карточки по учету доходов и налога (форма N 1-НДФЛ). Такую карточку фирма должна вести по каждому сотруднику. Бланк этого документа утвержден Приказом МНС России от 31 октября 2003 г. N БГ-3-04/583.

Отчитаться по налогу на доходы фирма должна до 1 апреля года, следующего за отчетным. Однако в некоторых случаях сделать это нужно не позднее одного месяца со дня получения работником дохода. Так поступить нужно:

- если невозможно удержать налог с доходов работника, например когда доход им был получен в натуральной форме;

- если срок, в течение которого налог может быть удержан, превышает 12 месяцев.

Такие правила установлены в п. 5 ст. 226 Налогового кодекса.

Кроме того, Справку вы должны выдать работнику в любой момент по его требованию. Чаще всего это происходит в случае, если сотрудник увольняется в течение года.

Теперь рассмотрим нюансы заполнения Справки. Например, если какой-то показатель, предусмотренный в Справке, отсутствует, то эту строку не заполняют. В пустых полях прочерк ставить нельзя. Все суммы, за исключением НДФЛ, отражают в рублях и копейках (через точку). Если копейки в тех или иных суммах отсутствуют, то в Справке ставят два нуля. При этом величину налога на доходы, удержанную или подлежащую удержанию с работника, отражают в Справке только в целых рублях.

Обратите внимание: в Справке нужно указать коды:

- видов документов, удостоверяющих личность;
- полученных доходов;
- налоговых вычетов;
- регионов Российской Федерации.

Все эти коды приведены в Приложении к Приказу ФНС России от 13 октября 2006 г. N САЭ-3-04/706@.

Справку заполняют на пишущей машинке, на компьютере или от руки разборчивым почерком.

Справки можно сдавать в налоговую инспекцию двумя способами.

1. Фирма может сдать справки на специальном бланке (заполнив его на пишущей машинке или распечатав на принтере).

Однако воспользоваться таким методом можно, если в вашей фирме работает менее 10 человек.

Раньше бланки справок можно было получить только в налоговой инспекции.

Теперь же их либо покупают в магазине, либо распечатывают пустой бланк на принтере и заполняют его.

Обратите внимание: заполненные справки прошивать не нужно.

Кроме справок нужно составить два бланка специального реестра (списка всех справок). Форма реестра приведена в Приказе МНС России от 31 октября 2003 г. N БГ-3-04/583.

Когда вы принесете справки в налоговую, инспектор просмотрит, правильно ли они заполнены. Если все в порядке, то контролер составит два экземпляра протокола приема сведений о доходах физических лиц на бумаге. На обоих экземплярах нужно поставить подпись и печать организации.

На практике инспектору обычно достаточно, чтобы на протоколе просто расписались. На всякий случай лучше иметь при себе доверенность на право подписи документов от имени фирмы.

После проверки один экземпляр реестра и один экземпляр протокола инспектор отдаст вам.

2. Фирма может сдать справки на дискете.

Для этого вы сначала должны принести в налоговую инспекцию несколько пустых дискет или диск, на которые вам запишут специальную программу. Затем вы устанавливаете их на своем компьютере.

Прямо в программе вы заполняете справки о доходах сотрудников. При необходимости вы можете распечатывать эти справки.

Кроме того, в программе содержится форма специального реестра (списка всех справок). Вам нужно распечатать два экземпляра этого реестра, а заполненные в программе справки записать на пустую дискету. Дискету с заполненными справками и два экземпляра реестра нужно сдать в налоговую инспекцию.

Налоговый инспектор в вашем присутствии должен проверить дискету. Если она работает нормально, инспектор составит два экземпляра протокола приема сведений о доходах физических лиц на магнитных носителях. На обоих экземплярах нужно поставить подпись и печать фирмы.

На практике инспектору обычно достаточно, чтобы на протоколе просто расписались. На всякий случай лучше иметь при себе доверенность на право подписи документов от имени фирмы.

После проверки один экземпляр реестра и один экземпляр протокола инспектор отдаст вам. Как заполнить справки о доходах физлица, покажет пример.

Пример. Работник ЗАО "Актив" налоговый резидент Иванов является одним из его учредителей.

Иванову был установлен оклад в размере 5600 руб. (код дохода - 2000).

Общая сумма заработной платы, начисленной Иванову за год, составила 67 200 руб. Помимо заработной платы Иванов получил следующие доходы:

в феврале - материальную помощь в связи с тяжелым финансовым положением в сумме 4000 руб. (в справке не указывается);

в апреле - материальную выгоду от приобретения у организации товаров по сниженным ценам в сумме 12 000 руб. (код дохода - 2630);

в мае, июне, июле - материальную выгоду по заемным средствам, полученным от организации, в сумме 800 руб. за каждый месяц (код дохода - 2610). Общая сумма полученной материальной выгоды составила 2400 руб. (800 руб. x 3 мес.);

в августе - ценный подарок стоимостью 5000 руб. (в справке не указывается);

в ноябре - материальную помощь в связи со смертью члена его семьи в сумме 7000 руб. (в справке не указывается);

в декабре - дивиденды в сумме 25 000 руб., выплаченные за 9 месяцев прошедшего года (код дохода - 1010).

Обратите внимание: при вручении подарков сотрудникам фирма больше не должна удерживать НДФЛ и вести учет этих доходов в карточках N 1-НДФЛ. А также не должна подавать в налоговую инспекцию эти сведения по форме N 2-НДФЛ.

С января 2008 г. в п. 1 ст. 228 Налогового кодекса РФ введен пп. 7, из которого следует, что работник, получивший подарок в денежной или натуральной форме, сам должен заплатить налог на доход.

Иванов не имеет права на стандартные налоговые вычеты в размере 3000 или 500 руб. Поэтому ему полагается стандартный налоговый вычет в размере 400 руб.

Иванов имеет 2 детей в возрасте 4 и 8 лет. Следовательно, ему должен быть предоставлен налоговый вычет в размере 600 руб. на каждого ребенка. Сумма налога на доходы, удержанная с Иванова, составила:

с доходов, облагаемых по ставке 9%, - 2250 руб. (25 000 руб. x 9%);

с доходов, облагаемых по ставке 13%, - 9360 руб. (72 000 руб. x 13%);

с доходов, облагаемых по ставке 35%, - 840 руб. (2400 руб. x 35%).

Налог на доходы был перечислен в бюджет полностью.

Итак, сначала заполним Справку о доходах, облагаемых по ставке 13%.

В разд. 1 указывают данные (ИНН, КПП, наименование) о налоговом агенте. В нашем примере это ЗАО "Актив".

Раздел 2 должен содержать информацию о физическом лице - получателе доходов. Здесь указывают ИНН, фамилию, имя, отчество, дату рождения, адрес места жительства и другие данные о работнике.

В разд. 3 бухгалтер "Актива" укажет сумму доходов, облагаемых налогом на доходы физических лиц по ставке 13%, по их видам (заработная плата, материальная помощь и т.д.).

При этом полученные Ивановым суммы доходов, облагаемых по ставке 13%, отражают по каждому месяцу текущего года.

В графе "Месяц" нужно указать месяц налогового периода, в котором был выплачен данный доход. Если доход был выплачен в январе - в графе указывают "1", если в феврале - "2" и т.д.

В графе "Код дохода" указывают код доходов, который выбирают из Справочника "Виды доходов" (Приложение 2 к форме N 2-НДФЛ).

В графе "Сумма дохода" отражают всю сумму дохода без налоговых вычетов.

В разд. 4 указывают суммы стандартных налоговых вычетов, на которые имеет право Иванов.

Так как доход Иванова превысил 20 000 руб. в апреле, он имеет право пользоваться стандартным налоговым вычетом в размере 400 руб. в январе, феврале и марте.

Доход Иванова превысит 40 000 руб. в июне. Он пользуется вычетом на 2 детей (1200 руб/мес.) до мая включительно.

Суммы стандартных налоговых вычетов, на которые Иванов имеет право, составят 1200 и 6000 руб. Эти суммы бухгалтер должен указать в п. 4.1 Справки.

Общую сумму предоставленных стандартных вычетов указывают в п. 4.5. Она составит:

1200 руб. + 6000 руб. = 7200 руб.

Для заполнения п. 5.1 сложите показатели из разд. 3.

Таким образом, общая сумма доходов Иванова, которую бухгалтер укажет в п. 5.1, составит:

5600 руб. + 5600 руб. + 5600 руб. + 5600 руб. + 12 000 руб. + 5600 руб. + 5600 руб. + 5600 руб. + 5600 руб. + 5600 руб. + 5600 руб. + 5600 руб. = 79 200 руб.

В п. 5.2 нужно указать сумму дохода Иванова за минусом налоговых вычетов.

Налоговые вычеты указаны в столбце "Сумма вычета" в разд. 3, а также в п. 4.5. Следовательно, в п. 5.2 бухгалтер запишет следующую сумму:

79 200 руб. - 7200 руб. = 72 000 руб.

В п. 5.3 указывают исчисленную сумму налога:

72 000 руб. x 13% = 9360 руб.

Эту же сумму (9360 руб.) отражают в п. 5.4, учитывая, что налог был удержан и полностью перечислен в бюджет.

Справку о доходах, облагаемых по ставке 9%, заполняют в том же порядке, что и предыдущую. При этом разд. 1 и 2 полностью совпадают.

В разд. 3 укажите доходы, облагаемые по ставке 9%. Ивановым получены дивиденды в размере 25 000 руб. в декабре.

Эту же сумму (25 000 руб.) указывают в п. п. 5.1 и 5.2.

Однако если фирма получила дивиденды от участия в других организациях и распределила их в пользу сотрудников, то их вычитают из общей суммы дохода, указанного в п. 5.1. Результат вычитания надо записать в п. 5.2.

Исчисленную сумму налога указывают в п. 5.3:

25 000 руб. x 9% = 2250 руб.

Налог был полностью удержан, поэтому в п. 5.4 отражают сумму 2250 руб.

Разделы 1 и 2 Справки о доходах, облагаемых по ставке 35%, заполняют так же, как и в предыдущих справках.

В разд. 3 указывают доходы, облагаемые по ставке 35%.

Эти доходы отражают по каждому месяцу текущего года, в котором они были получены Ивановым.

Сумму всех доходов, отраженных в разд. 3, указывают в п. п. 5.1 и 5.2:

800 руб. + 800 руб. + 800 руб. = 2400 руб.

Исчисленную и удержанную сумму налога указывают в п. п. 5.3 и 5.4:

2400 руб. x 35% = 840 руб.

Справки о доходах Иванова будут заполнены так:

СПРАВКА О ДОХОДАХ ФИЗИЧЕСКОГО ЛИЦА

8 21 15 03 2009 7702

за 200- год N --- от --.--.------ в ИФНС N ----

1. Данные о налоговом агенте

1.1. ИНН/КПП для организации или ИНН для физического лица

7702138427 770201001

1.2. Наименование организации/Фамилия, имя, отчество физического лица Закрытое акционерное общество "Актив"

45286555000 (495) 123-45-67

1.3. Код ОКАТО 1.4. Телефон

2. Данные о физическом лице - получателе дохода

773112345678 Иванов Алексей Николаевич

2.1. ИНН 2.2. Фамилия, имя, отчество

1

2.3. Статус (1 - резидент, 2 - нерезидент) -- 2.4. Дата рождения 13 04 1962

643

--.--.---------- 2.5. Гражданство (код страны)

21

2.6. Код документа, удостоверяющего личность --- 2.7. Серия, номер документа 45 00 123456

2.8. Адрес места жительства в Российской Федерации: почтовый индекс 113182 код региона 77 район _____ город Москва

Верхняя 12 1 324

населенный пункт ___ улица --------- дом --- корпус -- квартира ------

2.9. Адрес в стране проживания: Код страны _____ Адрес _____

13

3. Доходы, облагаемые по ставке ---%

Месяц	Код дохода	Сумма дохода	Код вычета	Сумма вычета	Месяц	Код дохода	Сумма дохода	Код вычета	Сумма вычета
1	2000	5 600.00							
2	2000	5 600.00							
3	2000	5 600.00							
4	2000	5 600.00							
4	2630	12 000.00							
5	2000	5 600.00							
6	2000	5 600.00							
7	2000	5 600.00							
8	2000	5 600.00							
9	2000	5 600.00							
10	2000	5 600.00							
11	2000	5 600.00							
12	2000	5 600.00							

4. Стандартные и имущественные налоговые вычеты

4.1. Суммы налоговых вычетов, право на получение которых имеется у налогоплательщика

Код вычета	Сумма вычета	Код вычета	Сумма вычета	Код вычета	Сумма вычета	Код вычета	Сумма вычета
103	1200.00	101	6000.00				

4.2. N Уведомления, подтверждающего право на имущественный налоговый вычет _____
4.3. Дата выдачи Уведомления __.__.____ 4.4. Код налогового органа, выдавшего Уведомление _____

7200.00
4.5. Общая сумма предоставленных стандартных налоговых вычетов ----------
4.6. Общая сумма предоставленных имущественных налоговых вычетов
_____

5. Общие суммы дохода и налога по итогам налогового периода

5.1. Общая сумма дохода	79 200.00
5.2. Облагаемая сумма дохода	72 000.00
5.3. Сумма налога исчисленная	9 360.00
5.4. Сумма налога удержанная	9 360.00
5.5. Сумма возврата налога по перерасчету с доходов прошлых лет	
5.6. Сумма, зачтенная при уплате налога по перерасчету с доходов прошлых лет	
5.7. Сумма, удержанная при уплате налога по перерасчету с доходов прошлых лет	
5.8. Задолженность по налогу за налогоплательщиком	
5.9. Сумма налога, излишне удержанная налоговым агентом	
5.10. Сумма налога, переданная на взыскание в налоговый орган	

	Генеральный директор	Яковлев	Яковлев К.Б.
Налоговый агент	---	---	---
М.П.	(должность)	(подпись)	(Ф.И.О)

СПРАВКА О ДОХОДАХ ФИЗИЧЕСКОГО ЛИЦА

8 21 15 03 2009 7702

за 200- год N --- от --.--.------ в ИФНС N ----

1. Данные о налоговом агенте

1.1. ИНН/КПП для организации или ИНН для физического лица

7702138427 770201001

---/---

1.2. Наименование организации/Фамилия, имя, отчество физического лица Закрытое акционерное общество "Актив"

45286555000 (495) 123-45-67

1.3. Код ОКАТО ---------- 1.4. Телефон ----- ----------

2. Данные о физическом лице - получателе дохода

773112345678 Иванов Алексей Николаевич

2.1. ИНН ---------- 2.2. Фамилия, имя, отчество ----------

1

2.3. Статус (1 - резидент, 2 - нерезидент) -- 2.4. Дата рождения 13 04 1962

643

--.--.---------- 2.5. Гражданство (код страны) ----------

21

2.6. Код документа, удостоверяющего личность --- 2.7. Серия, номер документа 45 00 123456

2.8. Адрес места жительства в Российской Федерации: почтовый индекс 113182 код региона 77 район _____ город Москва

Верхняя 12 1 324

населенный пункт ___ улица --------- дом --- корпус -- квартира ------

2.9. Адрес в стране проживания: Код страны _____ Адрес _____

9

3. Доходы, облагаемые по ставке ---%

Месяц	Код дохода	Сумма дохода	Код вычета	Сумма вычета
12	1010	25 000.00		

Месяц	Код дохода	Сумма дохода	Код вычета	Сумма вычета

4. Стандартные и имущественные налоговые вычеты
4.1. Суммы налоговых вычетов, право на получение которых имеется у налогоплательщика

Код вычета	Сумма вычета	Код вычета	Сумма вычета	Код вычета	Сумма вычета	Код вычета	Сумма вычета

4.2. N Уведомления, подтверждающего право на имущественный налоговый вычет _____
4.3. Дата выдачи Уведомления __.__.____ 4.4. Код налогового органа, выдавшего Уведомление _____
4.5. Общая сумма предоставленных стандартных налоговых вычетов _____
4.6. Общая сумма предоставленных имущественных налоговых вычетов _____

5. Общие суммы дохода и налога по итогам налогового периода

5.1. Общая сумма дохода	25 000.00
5.2. Облагаемая сумма дохода	25 000.00
5.3. Сумма налога исчисленная	2 250.00
5.4. Сумма налога удержанная	2 250.00
5.5. Сумма возврата налога по перерасчету с доходов прошлых лет	
5.6. Сумма, зачтенная при уплате налога по перерасчету с доходов прошлых лет	
5.7. Сумма, удержанная при уплате налога по перерасчету с доходов прошлых лет	
5.8. Задолженность по налогу за налогоплательщиком	
5.9. Сумма налога, излишне удержанная налоговым агентом	
5.10. Сумма налога, переданная на взыскание в налоговый орган	

	Генеральный директор	Яковлев	Яковлев К.Б.
Налоговый агент	---	---	---
М.П.	(должность)	(подпись)	(Ф.И.О)

Форма 2-НДФЛ

СПРАВКА О ДОХОДАХ ФИЗИЧЕСКОГО ЛИЦА

8 21 15 03 2009 7702

за 200- год N --- от --.--.------ в ИФНС N ----

1. Данные о налоговом агенте

1.1. ИНН/КПП для организации или ИНН для физического лица

7702138427 770201001

---/---

1.2. Наименование организации/Фамилия, имя, отчество физического лица Закрытое акционерное общество "Актив"

45286555000 (495) 123-45-67

1.3. Код ОКАТО ---------- 1.4. Телефон ----- ----------

2. Данные о физическом лице - получателе дохода

773112345678 Иванов Алексей Николаевич

2.1. ИНН ---------- 2.2. Фамилия, имя, отчество ----------

1

2.3. Статус (1 - резидент, 2 - нерезидент) -- 2.4. Дата рождения 13 04 1962

643

--.--.---------- 2.5. Гражданство (код страны) ----------

21

2.6. Код документа, удостоверяющего личность --- 2.7. Серия, номер документа 45 00 123456

2.8. Адрес места жительства в Российской Федерации: почтовый индекс 113182 код региона 77 район _____ город Москва

Верхняя 12 1 324

населенный пункт ___ улица --------- дом --- корпус -- квартира ------

2.9. Адрес в стране проживания: Код страны _____ Адрес _____

35

3. Доходы, облагаемые по ставке ---%

Месяц	Код дохода	Сумма дохода	Код вычета	Сумма вычета
5	2610	800.00		
6	2610	800.00		
7	2610	800.00		

Месяц	Код дохода	Сумма дохода	Код вычета	Сумма вычета

4. Стандартные и имущественные налоговые вычеты
4.1. Суммы налоговых вычетов, право на получение которых имеется у налогоплательщика

Код вычета	Сумма вычета	Код вычета	Сумма вычета	Код вычета	Сумма вычета	Код вычета	Сумма вычета

4.2. N Уведомления, подтверждающего право на имущественный налоговый вычет _____
4.3. Дата выдачи Уведомления __.__.____ 4.4. Код налогового органа, выдавшего Уведомление _____
4.5. Общая сумма предоставленных стандартных налоговых вычетов _____
4.6. Общая сумма предоставленных имущественных налоговых вычетов _____

5. Общие суммы дохода и налога по итогам налогового периода

5.1. Общая сумма дохода	2400.00
5.2. Облагаемая сумма дохода	2400.00
5.3. Сумма налога исчисленная	840.00
5.4. Сумма налога удержанная	840.00
5.5. Сумма возврата налога по перерасчету с доходов прошлых лет	
5.6. Сумма, зачтенная при уплате налога по перерасчету с доходов прошлых лет	
5.7. Сумма, удержанная при уплате налога по перерасчету с доходов прошлых лет	
5.8. Задолженность по налогу за налогоплательщиком	
5.9. Сумма налога, излишне удержанная налоговым агентом	
5.10. Сумма налога, переданная на взыскание в налоговый орган	

	Генеральный директор	Яковлев	Яковлев К.Б.
Налоговый агент	---	---	---
М.П.	(должность)	(подпись)	(Ф.И.О)

НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО

Фирмы платят налог на имущество с остаточной стоимости основных средств. То есть с их первоначальной стоимости за минусом начисленной амортизации.

По земельным участкам, объектам природопользования и т.п. амортизацию не начисляют (п. 17 ПБУ 6/01). По ним начисляют износ, который учитывают на специальном забалансовом счете 010 "Износ основных средств".

В этом случае налогом облагают разницу между первоначальной стоимостью объекта и величиной начисленного по нему износа (п. 1 ст. 375 НК РФ).

По некоторым видам деятельности фирма может быть переведена на уплату единого налога на вмененный доход. Со стоимости имущества, которое используется в этих видах деятельности, налог платить не нужно. С остального имущества налог платят в обычном порядке.

Фирма может использовать одно и то же имущество как в обычных видах деятельности, так и в переведенных на уплату ЕНВД. В этом случае вы должны платить налог только с части его стоимости. Эта часть пропорциональна выручке от обычной деятельности в общей выручке вашей фирмы.

Фирмы, которые участвуют в совместной деятельности (по договору простого товарищества), могут передать свое имущество в общее дело. Налог с такого имущества каждый участник рассчитывает и платит отдельно.

Фирмы также могут приобретать или создавать имущество в ходе совместной деятельности. Налог с этого имущества каждый участник определяет пропорционально стоимости своего вклада.

Данные об остаточной стоимости общего имущества и доле каждого участника в нем товарищам должен сообщать участник, который ведет учет общей деятельности. Делать это он должен не позже 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом.

Теперь о нововведениях, которые следует учесть при определении среднегодовой стоимости имущества. Законодатели изменили порядок определения ее стоимости. Чтобы ее посчитать, теперь нужно будет складывать остаточную стоимость основных средств на 1-е число каждого месяца налогового периода и на последнее число налогового периода (т.е. на 31 декабря, а не на 1 января следующего года, как раньше). Полученную сумму нужно разделить на количество месяцев в налоговом периоде, увеличенное на единицу.

$$\text{Среднегодовая стоимость имущества за налоговый период} = \frac{\text{Остаточная стоимость имущества на 1-е число каждого месяца налогового периода} + \text{Остаточная стоимость имущества на последнее число налогового периода}}{\text{Количество месяцев в налоговом периоде} + 1}$$

Правила подсчета средней стоимости имущества, которую используют при расчете авансов по итогам отчетных периодов, остались прежними:

$$\text{Сумма налога за отчетный период} = \text{Средняя стоимость имущества за отчетный период} \times \text{Ставка налога} : 4$$

Поправка по определению среднегодовой стоимости имущества снимет вопросы, связанные с учетом результатов переоценки основных средств, которые отражают в бухучете на 1 января. Напомним, организации имеют право не чаще одного раза в год переоценивать основные средства по текущей (восстановительной) стоимости. Переоценка основных средств производится путем пересчета их первоначальной стоимости (или текущей (восстановительной) стоимости, если данный объект переоценивался ранее) и суммы амортизации, начисленной за все время использования основного средства.

В бухгалтерском учете результаты переоценки, проведенной по состоянию на 1-е число отчетного года, необходимо отражать обособленно. При составлении бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного года они не учитываются - их следует включать в данные бухгалтерского баланса на начало отчетного года. Но гл. 30 Налогового кодекса не предусматривает особого порядка расчета налоговой базы в случае, если организация проводила переоценку своих основных средств. Поэтому, руководствуясь прежней редакцией ст. 376 Налогового кодекса, организации для определения среднегодовой стоимости имущества вынуждены были брать в расчет остаточную стоимость основных средств на 1 января следующего года с учетом проведенной переоценки. Теперь же при расчете налоговой базы нужно учитывать остаточную стоимость имущества на 31 декабря отчетного года, на которую результаты переоценки не влияют.

Общий порядок уплаты налога

Декларацию по налогу на имущество нужно подавать в налоговую инспекцию ежеквартально.

До подачи декларации за I квартал 2008 г. существовала единая форма декларации, которую должны были сдавать компании ежеквартально и по итогам года. Теперь существуют две разные формы отчетности, которые должны сдавать фирмы по итогам отчетных и налоговых периодов.

Сдавать отчетность по авансовому платежу нужно по форме, утвержденной в Приложении 3 к Приказу Минфина России от 20 февраля 2008 г. N 27н. По итогам года декларацию нужно представить по форме, утвержденной в Приложении 1 к этому же Приказу.

Обратите внимание: с 1 января 2008 г. регионы России не могут самостоятельно утверждать формы отчетности по налогу на имущество.

Декларацию представляют:

- по месту нахождения фирмы;
- по месту нахождения обособленных подразделений, имеющих отдельный баланс;
- по месту нахождения недвижимого имущества, если оно расположено вне места нахождения фирмы и ее обособленных подразделений.

Если вы не вовремя подадите декларацию, то вас оштрафуют. Размер штрафа установлен ст. 119 Налогового кодекса и зависит от срока представления отчетности. Если опоздание не превышает 180 дней, с фирмы за каждый полный или неполный месяц просрочки возьмут 5 процентов от суммы налога, указанной в расчете. При этом сумма штрафа не может быть более 30 процентов от суммы налога и не менее 100 руб.

Если же фирма задержала подачу декларации более чем на 180 дней, штраф делится на две части. Фиксированная часть составляет 30 процентов от суммы налога; дополнительная - 10 процентов от суммы налога за каждый полный или неполный месяц просрочки начиная со 181-го дня. Кроме того, могут оштрафовать и вашего руководителя на 300 - 500 руб. (ст. 15.5 КоАП РФ).

Как заполнить декларацию за год

Декларация состоит:

- из титульного листа (в него вписывают данные об организации, ее руководителе или представителе);
- из разд. 1 - 3.

В разд. 1 "Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по данным налогоплательщика" указывают сумму налога, которую надо заплатить в бюджет. Этот раздел заполняют в последнюю очередь. Дело в том, что данные, которые необходимы для его оформления, нужно взять из других разделов формы.

Раздел 2 "Определение налоговой базы и исчисление суммы налога в отношении подлежащего налогообложению имущества российской организации и иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства" нужен для расчета среднегодовой стоимости имущества, с которой надо начислить налог. Здесь также указывают налоговую базу, ставку налога, сумму налоговых льгот и их код.

Раздел 3 "Определение налоговой базы и исчисление суммы налога за налоговый период по объекту недвижимого имущества иностранной организации, не относящемуся к ее деятельности в Российской Федерации через постоянное представительство" заполняют и сдают в налоговую инспекцию не все. Его оформляют только те иностранные компании, у которых нет представительства в России.

Иностранные фирмы, недвижимость которых не относится к деятельности через постоянные представительства, сдают декларацию в следующем составе:

титульный лист;
разд. 1;
разд. 3.

Все остальные фирмы должны сдавать лишь титульные листы, разд. 1 и 2 декларации.

Титульный лист

На этом листе отражаются общие сведения о налогоплательщике и данные, характеризующие налоговый расчет:

- отчетный период и год, за который сдается отчет (текущий налоговый период);
- вид представляемого налогового расчета (первичный или корректирующий);
- полное наименование организации;
- ИНН и КПП, которые присвоены организации тем налоговым органом, в который представляется расчет;
- код вида экономической деятельности по Общероссийскому классификатору видов экономической деятельности ОК 029-2001 (ОКВЭД);
- номер контактного телефона налогоплательщика;
- количество страниц, на которых составлен расчет;
- число листов подтверждающих документов или их копий, включая документы или их копии, подтверждающие полномочия представителя налогоплательщика, приложенных к расчету.

Достоверность и полнота сведений в расчете могут подтверждаться следующими лицами:

1) руководителем организации-налогоплательщика;
2) представителем налогоплательщика, который может быть или физическим, или юридическим лицом.

В первом случае в разделе титульного листа "Достоверность и полноту сведений, указанных в настоящем расчете, подтверждаю" ставится "1", во втором - "2".

При представлении отчета самим налогоплательщиком по строке "Фамилия, имя, отчество" указываются построчно фамилия, имя, отчество руководителя организации полностью. Проставляется личная подпись руководителя организации, заверяемая печатью организации, и дата подписания.

Если отчет сдается представителем налогоплательщика - физическим лицом, то по строке "Фамилия, имя, отчество" указываются построчно фамилия, имя, отчество представителя налогоплательщика полностью.

Проставляется его личная подпись, дата подписания, а также указывается вид документа, подтверждающего полномочия представителя налогоплательщика.

В случае представления расчета представителем налогоплательщика - юридическим лицом по строке "Фамилия, имя, отчество" указываются построчно полностью фамилия, имя, отчество гражданина, уполномоченного в соответствии с документом, подтверждающим полномочия представителя налогоплательщика - юридического лица, удостоверять достоверность и полноту сведений, указанных в Декларации.

По строке "Наименование организации - представителя налогоплательщика" указывается наименование юридического лица - представителя налогоплательщика.

Проставляется подпись лица, сведения о котором указаны по строке "Фамилия, имя, отчество", заверяемая печатью юридического лица - представителя налогоплательщика, и дата подписания.

По строке "Наименование документа, подтверждающего полномочия представителя налогоплательщика" указывается вид документа, подтверждающего полномочия представителя налогоплательщика.

Рассмотрим, как заполнять остальные разделы. Начать нужно с разд. 2. После этого перейдите к разд. 1.

Как заполнить раздел 2

Декларацию сдают за год, поэтому необходимо заполнить все строки от 020 до 140.

Вначале заполните строку "Код вида имущества":

код 1 - для недвижимого имущества Единой системы газоснабжения;

код 2 - для недвижимого имущества российских фирм, которое расположено на территории нескольких субъектов РФ;

код 4 - для недвижимого имущества российских фирм, расположенного на территории другого государства и облагаемого налогом по его законам;

код 3 - в других случаях.

Далее в строку 010 впишите код ОКАТО той территории, на которой фирма будет платить налог. Этот код вы можете узнать из Общероссийского классификатора объектов административно-территориального деления (ОК 019-95), утвержденного Постановлением Госстандарта России от 31 июля 1995 г. N 413.

В графе 3 укажите остаточную стоимость всех основных средств, которые принадлежат вашей фирме. Отдельно отразите остаточную стоимость льготируемого имущества (графа 4).

В декларации указывают стоимость только того имущества, которое числится на счете 01 "Основные средства" или 03 "Доходные вложения в материальные ценности".

Если вы купили основное средство, но не ввели его в эксплуатацию, его стоимость налогом не облагают (такое имущество должно быть отражено на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы"). Поэтому и указывать его стоимость в декларации не надо.

Это же правило применяется по зданиям и сооружениям, документы по которым переданы на государственную регистрацию. До момента регистрации их также можно учитывать на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы".

Отсюда простой совет. Если вы купили основное средство и не используете в производстве, не торопитесь оформлять документы по его вводу в эксплуатацию. Можно затянуть и госрегистрацию здания. Все это поможет вам сэкономить на налоге на имущество.

После заполнения первой таблицы укажите в декларации среднегодовую стоимость имущества. Ее отражают по строке 150.

Показатель этой строки рассчитывают на основании данных графы 3 по следующей формуле:

(Строка 020 + Строка 030 + Строка 040 + ... + Строка 120 + Строка 130 + Строка 140) : 13 = Строка 150

По строке 160 укажите код налоговых льгот, которые приведены в Приложении N 3 к Порядку заполнения декларации по налогу на имущество организаций. Исключением является код 2012000, который указывают по строке 200.

В строку 170 впишите среднегодовую стоимость имущества, которую не облагают налогом.

Показатель этой строки рассчитывают на основании данных графы 4 по следующей формуле:

(Строка 020 + Строка 030 + Строка 040 + ... + Строка 120 + Строка 130 + Строка 140) : 13 = Строка 170

Строку 180 заполните только в том случае, если в строке "Код вида имущества" указан код 1 или 2.

Тогда по строке 180 покажите долю балансовой стоимости имущества, которое расположено на территории указанного ОКАТО.

По строке 190 укажите налоговую базу. Ее рассчитывают в зависимости от кода вида имущества в разд. 2. Если в строке "Код вида имущества" стоит код 2, то:

(Строка 150 - Строка 170) x Строка 180 = Строка 190

Если в строке "Код вида имущества" стоит другой код, то:

Строка 150 - Строка 170 = Строка 190

Строку 200 нужно заполнить, если в вашем регионе то или иное имущество облагается налогом по льготной (пониженной) ставке.

Здесь указывают код налоговой льготы - 2012000. Если в вашем регионе таких льгот нет, поставьте в строке 200 прочерк.

Затем впишите ставку налога, которая действует в вашем регионе (строка 210).

В строку 220 впишите сумму налога за год. Ее значение определяют так: если в строке "Код вида имущества" стоит код 1, то:

Строка 180 х Строка 190 х Строка 210 : 100 = Строка 220

Если в строке "Код вида имущества" стоит другой код, то:

Строка 190 х Строка 210 : 100 = Строка 220

Далее заполните строку 230.

В ней отразите сумму авансовых платежей, которые были исчислены по итогам отчетных периодов - I квартала, полугодия и 9 месяцев.

Ее определяют как сумму показателей по строкам 180 разд. 2, которые указаны в расчетах авансовых платежей за эти отчетные периоды.

Региональные власти могут для тех или иных фирм уменьшить сумму налога, которую надо заплатить в бюджет (установить дополнительную льготу).

Например, фирма может платить лишь 80% от начисленной суммы налога. В этой ситуации в строке 240 укажите код льготы 2012000. Сумму, на которую уменьшится налог, отразите в строке 250.

Строку 260 заполняют только для имущества, код вида имущества которого равен 4. Здесь укажите сумму налога, которую вы имеете право зачесть в соответствии со ст. 386.1 Налогового кодекса РФ.

Как заполнить раздел 1

Раздел 1 заполнить достаточно просто. Прежде всего укажите код бюджетной классификации, по которому зачисляется налог.

Для большинства фирм этот код выглядит как 18210904010021000110.

Затем укажите код по ОКАТО (строка 010), по которому будет платиться налог. Его можно взять из строки 010 разд. 2.

В строку 030 впишите общую сумму налога на имущество по итогам года, которую надо заплатить в бюджет.

Рассчитайте сумму налога на имущество, которую надо заплатить в бюджет.

Ее можно определить по данным разд. 2.

Строку 030 заполняют по формуле:

Если в строке "Код вида имущества" разд. 2 декларации стоит код 4, то налог рассчитывают так:

Раздел 2 с кодом 1 (строка 220 - строка 230 - строка 250) + разд. 2 с кодом 2 (строка 220 - строка 230 - строка 250) + разд. 2 с кодом 3 (строка 220 - строка 230 - строка 250) - Наименьшее значение = Строка 030 разд. 1

Наименьшее значение выбирают из разницы строк разд. 2 с кодом 4:
(строка 220 - строка 230 - строка 250) и строкой 260.

Если в декларации нет разд. 2, по строке "Код вида имущества" которого стоит код 4, то налог рассчитывают так:

Раздел 2 с кодом 1 (строка 220 - строка 230 - строка 250) + разд. 2 с кодом 2 (строка 220 - строка 230 - строка 250) + разд. 2 с кодом 3 (строка 220 - строка 230 - строка 250) + разд. 3 (строка 100 - строка 110 - строка 130) = Строка 030

Если эта разница отрицательная, впишите ее сумму в строку 040 без знака "минус", а по строке 030 поставьте прочерк.

Как заполнить раздел 3

Раздел 3 заполняют по имуществу иностранных компаний, которые работают в России без участия постоянного представительства.

По строке 010 укажите ОКАТО, по которому нужно заплатить налог.

По строке 020 - инвентаризационную стоимость имущества на 1 января налогового периода.

По строке 030 - инвентаризационную стоимость имущества, которую не облагают налогом.

По строке 040 - код налоговой льготы (Коды приведены в Приложении N 3 к Порядку заполнения декларации по налогу на имущество организаций).

По строке 050 - долю инвентаризационной стоимости имущества, расположенного на территории указанного ОКАТО (если имущество фактически расположено на территории нескольких субъектов).

По строке 060 - налоговую базу. Налоговую базу рассчитайте по следующей формуле, если:

имущество расположено на территории нескольких субъектов:

(Строка 020 - Строка 030) x Строка 050 = Строка 060;

имущество расположено на территории одного субъекта:

Строка 020 - Строка 030 = Строка 060.

Строку 070 заполните, только если по данному имуществу законами субъектов РФ установлена пониженная налоговая ставка. В этом случае в этой строке укажите код налоговой льготы 2012000. Если эти льготы не установлены, в строке поставьте прочерк.

По строке 080 укажите налоговую ставку. Если есть льготы, то ставку укажите с учетом льгот.

Строку 090 заполните, если фирма в текущем году оформила в собственность недвижимое имущество (лишилась права собственности). Здесь укажите коэффициент К. Его рассчитывают так:

К = Количество месяцев нахождения имущества в собственности в течение налогового периода : 12.

По строке 100 отразите сумму налога за налоговый период. Рассчитайте ее по следующей формуле, если:

фирма теряет или приобретает право собственности на имущество:

Строка 060 x Строка 080 x Строка 090 : 100 = Строка 100;

фирма не теряет и не приобретает право собственности на имущество:

Строка 060 x Строка 080 : 100 = Строка 100.

По строке 110 отразите суммы авансовых платежей.

Строки 120 и 130 заполняют в случае установления субъектами РФ льгот. По строке 120 отразите код 201200, а по строке 130 - сумму льготы, которая уменьшает авансовый платеж.

Теперь рассмотрим, как заполнить декларацию по итогам года на примере.

Пример. ЗАО "Актив" работает в Москве.

На балансе фирмы числятся основные средства, остаточная стоимость которых составила:

на 1 января 2008 г. - 1 200 000 руб.;
на 1 февраля 2008 г. - 2 300 000 руб.;
на 1 марта 2008 г. - 2 200 000 руб.;
на 1 апреля 2008 г. - 2 800 000 руб.;
на 1 мая 2008 г. - 2 700 000 руб.;
на 1 июня 2008 г. - 2 600 000 руб.;
на 1 июля 2008 г. - 2 500 000 руб.;
на 1 августа 2008 г. - 2 400 000 руб.;
на 1 сентября 2008 г. - 2 300 000 руб.;
на 1 октября 2008 г. - 2 500 000 руб.;
на 1 ноября 2008 г. - 2 400 000 руб.;
на 1 декабря 2008 г. - 2 300 000 руб.;
на 31 декабря 2008 г. - 2 200 000 руб.

Эти данные бухгалтер "Актива" отразил по строкам 020 - 140 в графе 3 разд. 2 (остаточная стоимость основных средств, всего). У предприятия нет льгот, поэтому графу 4 не заполняют. Среднегодовая стоимость имущества (строка 150) составит:

(1 200 000 руб. + 2 300 000 руб. + 2 200 000 руб. + 2 800 000 руб. + 2 700 000 руб. + 2 600 000 руб. + 2 500 000 руб. + 2 400 000 руб. + 2 300 000 руб. + 2 500 000 руб. + 2 400 000 руб. + 2 300 000 руб. + 2 200 000 руб.) : 13 = 2 338 462 руб.

Фирма не пользуется льготами по налогу. Поэтому во всех строках, где отражают данные о льготах (строки 160, 170, 200, 240 и 250), бухгалтер поставил прочерк.

В строке "Код вида имущества" разд. 2 стоит код 3, поэтому в строку 180 бухгалтер поставил прочерк.

Налоговую базу (строка 190) бухгалтер рассчитал так:

2 338 462 руб. (строка 150) - 0 руб. (строка 170) = 2 338 462 руб.

Ставка налога, которая действует в Москве, составляет 2,2%. Ее бухгалтер вписал в строку 210 декларации. Сумма налога за налоговый период (строка 220) равна:

2 338 462 руб. (строка 190) x 2,2 (строка 210) : 100 = 51 446 руб.

В течение 2008 г. были исчислены авансовые платежи по налогу в следующих суммах:

за I квартал 2008 г. - 11 688 руб.;

за первое полугодие 2008 г. - 12 807 руб.;

за 9 месяцев 2008 г. - 12 925 руб.

Сумма авансовых платежей составила:

11 688 + 12 807 + 12 925 = 37 420 руб.

Эту сумму бухгалтер отразил по строке 230.

Так как строку 260 заполняют только для имущества, по которому код вида имущества равен 4, в строке 260 бухгалтер поставил прочерк.

Как будет заполнена декларация за год, показано на следующих страницах.

0840 1014

ИНН 7715210452--

КПП 771501001 Стр. 000001

Форма по КНД 1152026

Налоговая декларация по налогу на имущество организаций

Номер корректировки 0-- Налоговый период (год) 34 Отчетный год 2008

Представляется в налоговый орган (код) 7715 по месту нахождения (учета) (код) 214

ЗАО"Активъ"

(налогоплательщик)

Код вида экономической деятельности по классификатору ОКВЭД 15.51.14

Номер контактного телефона 156-35-46

На 000003 страницах с приложением подтверждающих документов или их копий на 000001 листах

Достоверность и полноту сведений, указанных в настоящей декларации, подтверждаю:

2 1 - налогоплательщик, 2 - представитель налогоплательщика

Сидоров

Петр

Петрович

(фамилия, имя, отчество полностью)

(наименование организации - представителя налогоплательщика)

Сидоров
Подпись ------ Дата 30.03.2009

М.П.

Наименование документа, подтверждающего полномочия представителя

Доверенность N53от

20марта2009года

Заполняется работником налогового органа

Сведения о представлении декларации

Данная декларация представлена (код)

на страницах

с приложением подтверждающих документов и (или) их копий на листах

Дата представления декларации

Зарегистрирована за N

Фамилия, И.О. Подпись

0840 1021

ИНН 7715210452--

КПП 771501001 Стр. 000002

Раздел 1. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по данным налогоплательщика

Показатели	Код строки	Значения показателей
Код по ОКАТО	010	45283587000
Код бюджетной классификации	020	18210904010021000110
Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет (руб.)	030	14026----------
Сумма налога, исчисленная к уменьшению (руб.)	040	----------
Код по ОКАТО	010	---------
Код бюджетной классификации	020	----------
Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет (руб.)	030	----------
Сумма налога, исчисленная к уменьшению (руб.)	040	----------
Код по ОКАТО	010	---------
Код бюджетной классификации	020	----------
Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет (руб.)	030	----------
Сумма налога, исчисленная к уменьшению (руб.)	040	----------
Код по ОКАТО	010	---------
Код бюджетной классификации	020	----------
Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет (руб.)	030	----------
Сумма налога, исчисленная к уменьшению (руб.)	040	----------
Код по ОКАТО	010	---------
Код бюджетной классификации	020	----------
Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет (руб.)	030	----------
Сумма налога, исчисленная к уменьшению (руб.)	040	----------
Код по ОКАТО	010	---------
Код бюджетной классификации	020	----------
Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет (руб.)	030	----------
Сумма налога, исчисленная к уменьшению (руб.)	040	----------

0840 1038

ИНН 7715210452--

КПП 771501001 Стр. 000003

Раздел 2. Определение налоговой базы и исчисление суммы налога в отношении подлежащего налогообложению имущества российских организаций и иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства

Код вида имущества 3

Код по ОКАТО (код строки 010) 45283587000

Данные для расчета среднегодовой стоимости имущества за налоговый период

По состоянию на:	Код строки	Остаточная стоимость основных средств	
		Всего	в т.ч. стоимость льготируемого имущества
1	2	3	4
01.01	020	12000000----------	----------
01.02	030	23000000----------	----------
01.03	040	22000000----------	----------
01.04	050	28000000----------	----------
01.05	060	27000000----------	----------
01.06	070	26000000----------	----------
01.07	080	25000000----------	----------
01.08	090	24000000----------	----------
01.09	100	23000000----------	----------
01.10	110	25000000----------	----------
01.11	120	24000000----------	----------
01.12	130	23000000----------	----------
31.12	140	22000000----------	----------

Расчет суммы налога

Показатели	Код строки	Значение показателей
1	2	3
Среднегодовая стоимость имущества за налоговый период	150	2338462-------
Код налоговой льготы	160	-------
Среднегодовая стоимость необлагаемого налогом имущества за налоговый период	170	-------------
Доля балансовой стоимости объекта недвижимого имущества на территории соответствующего субъекта Российской Федерации	180	---------/---------
Налоговая база	190	2338462-------
Код налоговой льготы (установленной в виде понижения налоговой ставки)	200	-------
Налоговая ставка (%)	210	2.20
Сумма налога за налоговый период	220	51446----------
Сумма авансовых платежей, исчисленная за отчетные периоды	230	37420----------
Код налоговой льготы (в виде уменьшения суммы налога, подлежащей уплате в бюджет)	240	-------
Сумма налоговой льготы, уменьшающей сумму налога, подлежащую уплате в бюджет	250	----------
Сумма налога, уплаченная за пределами Российской Федерации	260	----------

☐ ☐

Как заполнить расчет за отчетный период

Расчет состоит из следующих частей:

- титульного листа;
- разд. 1 "Сумма авансового платежа по налогу, подлежащая уплате в бюджет по данным налогоплательщика";
- разд. 2 "Исчисление суммы авансового платежа по налогу в отношении подлежащего налогообложению имущества российских организаций и иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства";
- разд. 3 "Исчисление суммы авансового платежа по налогу за отчетный период по объекту недвижимого имущества иностранной организации, не относящемуся к ее деятельности в Российской Федерации через постоянное представительство".

Титульный лист

В этом листе отражаются общие сведения о налогоплательщике и данные, характеризующие налоговый расчет:

- отчетный период и год, за который сдается отчет (текущий налоговый период);
- вид представляемого налогового расчета (первичный или корректирующий);
- полное наименование организации;
- ИНН и КПП, который присвоен организации тем налоговым органом, в который представляется расчет;
- код вида экономической деятельности по Общероссийскому классификатору видов экономической деятельности ОК 029-2001 (ОКВЭД);

- номер контактного телефона налогоплательщика;

- количество страниц, на которых составлен расчет;

- число листов подтверждающих документов или их копий, включая документы или их копии, подтверждающие полномочия представителя налогоплательщика, приложенных к расчету.

При представлении отчета самим налогоплательщиком по строке "Фамилия, имя, отчество" указываются построчно фамилия, имя, отчество руководителя организации полностью. Проставляется личная подпись руководителя организации, заверяемая печатью организации, и дата подписания.

Как заполнить раздел 1

Данный раздел заполняется в отношении суммы авансового платежа по налогу, подлежащей уплате по месту нахождения:

- организации (месту постановки постоянного представительства иностранной организации на учет в налоговом органе);

- обособленного подразделения российской организации, имеющего отдельный баланс;

- недвижимого имущества.

При этом в каждом блоке строк с кодами 010 - 030 следует указать:

1) по строке с кодом 010 - код по ОКАТО, по которому подлежит уплате сумма авансового платежа по налогу, указанная по строке 030 данного блока;

2) по строке с кодом 020 - код бюджетной классификации (далее - КБК), по которому подлежит зачислению сумма авансового платежа по налогу, указанная по строке с кодом 030 данного блока;

3) по строке с кодом 030 - сумма авансового платежа по налогу, подлежащая уплате в бюджет по месту представления расчета по соответствующим кодам ОКАТО и КБК.

Значение строки с кодом 030 определяется путем суммирования разностей значений строк с кодами 180 и 200 всех разд. 2 расчета с соответствующими кодами по ОКАТО и разностей значений строк с кодами 090 и 110 всех разд. 3 расчета с соответствующими кодами по ОКАТО.

Сведения, указанные в разд. 1 расчета, подтверждаются по строке "Достоверность и полноту сведений, указанных на данной странице, подтверждаю".

Как заполнить раздел 2

Этот раздел заполняют отдельно в отношении:

- имущества, подлежащего налогообложению по месту нахождения организации (осуществления деятельности иностранной организации через постоянное представительство);

- имущества каждого обособленного подразделения российской организации, имеющего отдельный баланс;

- недвижимого имущества, находящегося вне места нахождения российской организации и обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс;

- имущества, облагаемого по разным налоговым ставкам;

- объектов недвижимого имущества, входящего в состав Единой системы газоснабжения (далее - ЕСГС) в соответствии с Федеральным законом от 31 марта 1999 г. N 69-ФЗ "О газоснабжении в Российской Федерации";

- каждого объекта недвижимого имущества российской организации, имеющего место фактического нахождения на территориях разных субъектов Российской Федерации либо на территории субъекта Российской Федерации и в территориальном море Российской Федерации (на континентальном шельфе Российской Федерации или в исключительной экономической зоне Российской Федерации);

- льготируемого по конкретной налоговой льготе (за исключением налоговых льгот в виде уменьшения суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, и налоговой льготы, установленной в виде понижения налоговой ставки) имущества.

Также необходимо указать код вида имущества, в отношении которого заполняется этот раздел. В отношении объектов недвижимого имущества ЕСГС по строке "Код вида имущества" делается отметка "1". По объекту недвижимости российской организации, фактически находящемуся на территориях разных субъектов РФ либо на территории субъекта РФ и в территориальном море РФ (на континентальном шельфе РФ или в исключительной экономической зоне РФ), по строке "Код вида имущества" ставится отметка "2". Во всех остальных случаях по строке "Код вида имущества" делается отметка "3".

По строке с кодом 010 указывается код по ОКАТО, по которому подлежит уплате сумма авансового платежа;

Значения строк с кодами 020 - 110 заполняются следующим образом:

- при представлении расчета за первый квартал заполняются строки с кодами 020 - 050;

- при представлении расчета за полугодие заполняются строки с кодами 020 - 080;

- при представлении расчета за 9 месяцев заполняются строки с кодами 020 - 110.

При этом в соответствующих строках по графам 3 - 4 отражаются сведения об остаточной стоимости основных средств за отчетный период по состоянию на соответствующую дату:

- по графе 3 указывается остаточная стоимость основных средств за отчетный период для целей налогообложения;

- по графе 4 указывается остаточная стоимость льготируемого имущества.

По строке с кодом 120 указывается средняя стоимость имущества за отчетный период, исчисленная следующим образом:

- при представлении расчета за I квартал - как частное от деления на 4 суммы значений по графе 3 строк с кодами 020 - 050;

- при представлении расчета за полугодие - как частное от деления на 7 суммы значений по графе 3 строк с кодами 020 - 080;

- при представлении расчета по авансовому платежу за 9 месяцев - как частное от деления на 10 суммы значений по графе 3 строк с кодами 020 - 110.

По строке с кодом 130 указывается код налоговой льготы.

По льготам, установленным законом субъекта РФ в виде снижения ставки налога и в виде уменьшения суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, строка с кодом 130 не заполняется.

По строке 140 указывается средняя стоимость не облагаемого налогом имущества за отчетный период, рассчитанная следующим образом:

- при представлении расчета за I квартал - как частное от деления на 4 суммы значений по графе 4 строк с кодами 020 - 050;

- при представлении расчета за полугодие - как частное от деления на 7 суммы значений по графе 4 строк с кодами 020 - 080;

- при представлении расчета за 9 месяцев - как частное от деления на 10 суммы значений по графе 4 строк с кодами 020 - 110.

Строка с кодом 150 заполняется только в разд. 2 расчета с отметками "1" или "2" по строке "Код вида имущества".

По строке 160 отражается код налоговой льготы 2012000, установленной законом субъекта Российской Федерации в виде понижения налоговой ставки для данной категории налогоплательщиков по данному имуществу. В случае если для данной категории налогоплательщиков по данному имуществу не установлена льгота по налогу в виде понижения ставки, по строке с кодом 160 ставится прочерк.

По строке с кодом 170 отражается налоговая ставка, установленная законом субъекта РФ для данной категории налогоплательщиков по соответствующему имуществу (видам имущества). В случае установления законом субъекта РФ льготы для данной категории налогоплательщиков по данному имуществу в виде понижения ставки налога по строке с кодом 170 отражается налоговая ставка с учетом предоставляемой льготы (пониженная ставка налога).

В строке 180 отражается сумма авансового платежа за отчетный период, исчисленная как:

- одна четвертая произведения разности значений строк с кодами 120 и 140 и значения строки с кодом 170, деленного на 100, - при заполнении разд. 2 расчета с отметкой "3" по строке "Код вида имущества";

- одна четвертая произведения разности значений строк с кодами 120 и 140 и значения строки с кодом 150 и значения строки с кодом 170, деленного на 100, - при заполнении разд. 2 расчета с отметками "1" или "2" по строке "Код вида имущества".

Строки с кодами 190 и 200 заполняются только в случае установления законом субъекта РФ для отдельной категории плательщиков налоговой льготы в виде уменьшения суммы налога, подлежащей уплате в бюджет.

По строке с кодом 190 указывается код налоговой льготы 2012000, установленной законом субъекта РФ для соответствующей категории налогоплательщиков, в виде уменьшения суммы налога, подлежащей уплате в бюджет.

В строке с кодом 200 указывается сумма налоговой льготы, уменьшающей сумму авансового платежа, подлежащую уплате в бюджет.

Например, если законом субъекта Российской Федерации установлена льгота для данной категории налогоплательщиков в виде уплаты в бюджет 80% суммы исчисленного налога, то значение по строке с кодом 200 должно быть подсчитано следующим образом: 1/4 значения строки с кодом 180 x (100% - 80%) : 100%.

Как заполнить раздел 3

Этот раздел заполняется иностранными организациями в отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в РФ через постоянные представительства, а также в отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не относящихся к деятельности иностранных организаций в РФ через постоянные представительства.

В строке 010 указывается код по ОКАТО, по которому подлежит уплате сумма авансового платежа по налогу.

По строке с кодом 020 проставляется инвентаризационная стоимость объекта недвижимого имущества по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

В строке с кодом 030 указывается не облагаемая налогом инвентаризационная стоимость объекта недвижимого имущества по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

По строке 040 отражается код налоговой льготы в соответствии с Приложением N 4 к Порядку заполнения налогового расчета по авансовому платежу по налогу на имущество организаций.

В строке с кодом 050 указывается доля инвентаризационной стоимости объекта недвижимого имущества на территории субъекта РФ (в виде правильной простой дроби). Делается это в случае заполнения разд. 3 расчета по объекту недвижимого имущества, имеющему фактическое место нахождения на территориях

разных субъектов РФ либо на территории субъекта РФ и в территориальном море РФ (на континентальном шельфе РФ или в исключительной экономической зоне РФ).

Строка 060 заполняется только в случае установления законом субъекта РФ для данной категории налогоплательщиков по данному имуществу льготы в виде понижения ставки. При этом здесь отражается код налоговой льготы 2012000. В случае если для данной категории налогоплательщиков по данному имуществу не установлена льгота по налогу в виде понижения ставки, по строке с кодом 060 ставится прочерк.

По строке с кодом 070 отражается налоговая ставка, установленная законом субъекта РФ для данной категории налогоплательщиков. В случае установления льготы в виде понижения ставки налога по строке с кодом 070 отражается налоговая ставка с учетом предоставляемой льготы.

Строка 080 заполняется только в случае возникновения (прекращения) у налогоплательщика в течение отчетного периода права собственности на объект недвижимого имущества, в отношении которого заполняется данный разд. 3 расчета. По строке с кодом 080 отражается коэффициент К, определяемый как отношение числа полных месяцев, в течение которых данный объект недвижимого имущества находился в собственности налогоплательщика в отчетном периоде, к числу месяцев в отчетном периоде. Значение по строке с кодом 080 приводится в виде правильной простой дроби.

В строку 090 вносится сумма авансового платежа по налогу за отчетный период, определяемая следующим образом:

- как одна четвертая произведения разности значений строк с кодами 020 и 030 и значений строк с кодами 050, 070 и 080, деленного на 100, - в случае возникновения (прекращения) у налогоплательщика в течение отчетного периода права собственности на объект недвижимого имущества, в отношении которого заполняется разд. 3 расчета;

- как одна четвертая произведения разности значений строк с кодами 020 и 030 и значений строк с кодами 050 и 070, деленного на 100, - во всех остальных случаях.

Строки с кодами 100 и 110 заполняются только в случае установления законом субъекта РФ для отдельной категории налогоплательщиков налоговой льготы в виде уменьшения суммы налога, подлежащей уплате в бюджет.

По строке 100 указывается код налоговой льготы 2012000, установленной законом субъекта РФ для соответствующей категории налогоплательщиков, в виде уменьшения суммы налога, подлежащей уплате в бюджет.

В строке с кодом 110 указывается сумма налоговой льготы, уменьшающей сумму авансового платежа, подлежащую уплате в бюджет.

Пример. Воспользуемся данными предыдущего примера, которые использовались для расчета стоимости имущества за год. На основании этих данных на следующих страницах показано, как будет заполнена расчет за первый квартал 2008 г.

0850 1011

ИНН 7715210452--

КПП 771501001 Стр. 000001

Форма по КНД 1152028

Налоговый расчет по авансовому платежу по налогу на имущество организаций

Номер корректировки 0-- Отчетный период (код) 21 Отчетный год 2008

Представляется в налоговый орган (код) 7715 по месту нахождения (учета) (код) 214

ЗАО"Актив"

(налогоплательщик)

Код вида экономической деятельности по классификатору ОКВЭД 15.51.14

Номер контактного телефона 156-35-46

На 000003 страницах с приложением подтверждающих документов или их копий на 000001 листах

Достоверность и полноту сведений, указанных в настоящей декларации, подтверждаю:

2 1 - налогоплательщик, 2 - представитель налогоплательщика

Сидоров

Петр

Петрович

(фамилия, имя, отчество полностью)

(наименование организации - представителя налогоплательщика)

Подпись ------ Сидоров Дата 30.04.2008

М.П.

Наименование документа, подтверждающего полномочия представителя

Доверенность N53от

20марта2008года

Заполняется работником налогового органа

Сведения о представлении декларации

Данная декларация представлена (код)

на страницах

с приложением подтверждающих документов и (или) их копий на листах

Дата представления декларации . .

Зарегистрирована за N

Фамилия, И.О. Подпись

0850 1028

ИНН 7715210452--

КПП 771501001 Стр. 000002

Раздел 1. Сумма авансового платежа по налогу, подлежащая уплате в бюджет по данным налогоплательщика

Показатели	Код строки	Значения показателей
Код по ОКАТО	010	45283587000
Код бюджетной классификации	020	18210904010021000110
Сумма авансового платежа по налогу, подлежащая уплате в бюджет (руб.)	030	14026-----------
Код по ОКАТО	010	----------
Код бюджетной классификации	020	----------
Сумма авансового платежа по налогу, подлежащая уплате в бюджет (руб.)	030	----------
Код по ОКАТО	010	----------
Код бюджетной классификации	020	----------
Сумма авансового платежа по налогу, подлежащая уплате в бюджет (руб.)	030	----------
Код по ОКАТО	010	----------
Код бюджетной классификации	020	----------
Сумма авансового платежа по налогу, подлежащая уплате в бюджет (руб.)	030	----------
Код по ОКАТО	010	----------
Код бюджетной классификации	020	----------
Сумма авансового платежа по налогу, подлежащая уплате в бюджет (руб.)	030	----------
Код по ОКАТО	010	----------
Код бюджетной классификации	020	----------
Сумма авансового платежа по налогу, подлежащая уплате в бюджет (руб.)	030	----------

Достоверность и полноту сведений, указанных на данной странице, подтверждаю:

Сидоров ---------- (подпись) 30 апреля 2008 г. ---------- (дата)

0850 1035

ИНН 7715210452--

КПП 771501001 Стр. 000003

Раздел 2. Исчисление суммы авансового платежа по налогу в отношении подлежащего налогообложению имущества российских организаций и иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства

Код вида имущества 3

Код по ОКАТО (код строки 010) 45283587000

Данные для расчета средней стоимости имущества за отчетный период

По состоянию на:	Код строки	Остаточная стоимость основных средств	
		Всего	в т.ч. стоимость льготируемого имущества
1	2	3	4
01.01	020	12000000	
01.02	030	23000000	
01.03	040	22000000	
01.04	050	28000000	
01.05	060		
01.06	070		
01.07	080		
01.08	090		
01.09	100		
01.10	110		

Расчет суммы авансового платежа по налогу

Показатели	Код строки	Значение показателей
1	2	3
Показатели	Код строки	Значение показателей
1	2	3
Средняя стоимость имущества за отчетный период	120	21250000
Код налоговой льготы	130	
Средняя стоимость необлагаемого налогом имущества за отчетный период	140	
Доля балансовой стоимости объекта недвижимого имущества на территории соответствующего субъекта Российской Федерации	150	/
Код налоговой льготы (установленной в виде понижения налоговой ставки)	160	
Налоговая ставка (%)	170	2.2
Сумма авансового платежа	180	46750
Код налоговой льготы (в виде уменьшения суммы налога, подлежащей уплате в бюджет)	190	
Сумма льготы по авансовому платежу, уменьшающей сумму авансового платежа по налогу, подлежащую уплате в бюджет	200	

☐ ☐

ТРАНСПОРТНЫЙ НАЛОГ

Транспортный налог является региональным. Поэтому регионы должны сами установить ставку налога, порядок, сроки его уплаты, а также льготы по нему.

Общий порядок уплаты налога

Транспортный налог платят фирмы, на которые зарегистрирован транспорт. Перечень транспортных средств, которые облагают налогом, есть в ст. 358 Налогового кодекса. В частности, к ним относят:

- автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины и механизмы на гусеничном и пневматическом ходу;
- самолеты, вертолеты;
- теплоходы, яхты, парусные суда, катера;
- снегоходы;
- мотосани, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые) суда и другие водные и воздушные транспортные средства.

Не облагают налогом, в частности:

- весельные и моторные лодки с двигателем мощностью не более 5 лошадиных сил;
- легковые автомобили, специально оборудованные для водителей-инвалидов;
- легковые автомобили с мощностью двигателя до 100 лошадиных сил, которые фирме предоставили органы социальной защиты населения;
- промысловые морские и речные суда;
- пассажирские и грузовые морские, речные и воздушные суда, если основная деятельность фирмы-владельца - пассажирские и грузовые перевозки;
- тракторы, самоходные комбайны, специальные автомашины, принадлежащие аграрным фирмам;
- транспортные средства, которые находятся в розыске;
- самолеты и вертолеты санитарной авиации и медицинской службы.

Помимо этого, не облагаются налогом транспортные средства, которые не были поставлены на учет. Такой вывод содержится в Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 14 декабря 2006 г. N А05-7361/2006-22. Логика судей была такая.

Незарегистрированное транспортное средство не может беспрепятственно передвигаться по российским дорогам. Следовательно, оно не будет воздействовать на состояние дорог общего пользования, поэтому экономических оснований для обложения такого автомобиля налогом нет.

Организациям, имеющим на балансе морские суда, следует обратить внимание на Письмо Минфина России от 13 февраля 2007 г. N 03-05-06-04/05. В нем указано, что судно, не зарегистрированное ни в одном из реестров судов Российской Федерации, не является объектом обложения транспортным налогом.

Корабли, зарегистрированные в Российском международном реестре судов, также не являются объектом обложения транспортным налогом.

Налоговая база зависит от вида транспорта. У транспортных средств, имеющих двигатели, налоговой базой является мощность двигателя в лошадиных силах. У водного несамоходного (буксируемого) транспорта налоговой базой служит валовая вместимость в регистровых тоннах. У остальных водных и воздушных транспортных средств налоговая база - это единица транспортного средства.

Иногда непросто определить и облагаемую базу, и ставку налога. Так как не всегда легко понять, к какой категории транспорта относится имущество организации. По этому поводу есть также свежие указания финансового ведомства.

Так, владельцам специальных автомобилей следует обратить внимание на Письмо ФНС России от 6 июля 2007 г. N 18-0-09/0204. В нем разъяснено, что специальные автомобили различных марок, моделей и модификаций, на шасси которых установлены различное оборудование, агрегаты и установки, относятся к грузовым автомобилям. Следовательно, по отношению к таким автомобилям следует применять налоговые ставки, предусмотренные для грузовых автомобилей, в зависимости от мощности их двигателя.

И наконец, очень часто встречающийся вопрос: к какой категории автотранспорта относятся автомобили "ГАЗ", "УАЗ" и "Газель" - грузовой или легковой. Здесь ориентиром должен быть технический паспорт транспортного средства. Если в нем указано "легковой автомобиль", значит, применяем налоговую ставку как по "легковушке", если грузовой - то как для грузового авто.

Налоговую базу нужно определять отдельно по каждому транспортному средству.

Налоговым периодом по транспортному налогу является календарный год.

Ставки по транспортному налогу есть в ст. 361 Налогового кодекса. Региональные законы могут увеличить или уменьшить эти ставки, но не более чем в 5 раз.

Сумму налога рассчитывают умножением ставки на налоговую базу. Однако такой расчет будет справедлив только для тех транспортных средств, которые числились за налогоплательщиком в течение всего календарного года.

В противном случае сумму налога нужно пропорционально уменьшить. Для этого полученную сумму налога умножьте на поправочный коэффициент, который рассчитывают по формуле:

Поправочный коэффициент = Число полных месяцев, в течение которых транспортное средство было зарегистрировано на налогоплательщика : 12

При этом месяц регистрации транспортного средства, а также месяц, в котором транспортное средство снято с регистрации, принимают за полные месяцы. Если регистрация и снятие с нее произошли в одном месяце, то этот месяц для расчетов принимают за один полный месяц.

Пример. ЗАО "Актив" имеет на балансе 3 зарегистрированных транспортных средства: 2 автомобиля "ВАЗ-2104" и катер. Мощности транспортных средств следующие:

- автомобиль "ВАЗ-2104" N 1 - 75 л. с.;
- автомобиль "ВАЗ-2104" N 2 - 75 л. с.;
- катер - 110 л. с.

Ставки налога, установленные законодательством региона, следующие:

- для автомобилей "ВАЗ-2104" - 5 руб/л. с.;
- для катера - 20 руб/л. с.

ЗАО "Актив" ставило на учет и снимало с учета имеющиеся у него транспортные средства в следующие сроки:

- автомобиль "ВАЗ-2104" N 1 - поставлен на учет 28 января 2008 г., с учета не снят;
- автомобиль "ВАЗ-2104" N 2 - поставлен на учет 20 марта 2008 г., снят с учета 3 октября 2008 г.;
- катер - поставлен на учет 2 июля 2008 г., снят с учета 25 июля 2008 г.

"Актив" исчисляет сумму налога за 2008 г. Значения коэффициентов будут такими:

- "ВАЗ-2104" N 2 - 0,67 (8 мес. : 12 мес.);
- катер - 0,08 (1 мес. : 12 мес.).

По автомобилю "ВАЗ-2104" N 1 поправочный коэффициент не рассчитывают, так как автомобиль был зарегистрирован за налогоплательщиком в течение всего 2008 г.

Сумма налога по отдельным транспортным средствам будет равна:

"ВАЗ-2104" N 1

75 л. с. x 5 руб/л. с. = 375 руб.;

"ВАЗ-2104" N 2

75 л. с. x 5 руб/л. с. x 0,67 = 251 руб.;

катер

110 л. с. x 20 руб/л. с. x 0,08 = 176 руб.

Общая сумма транспортного налога за 2008 г. составила 802 руб. (375 + 251 + 176).

Обратите внимание: даже если предприятие приобрело машину с целью разобрать на комплектующие, ему все равно придется платить транспортный налог, пока автомобиль зарегистрирован на фирму. Согласно ст. 358 Налогового кодекса, обязанность по уплате налога поставлена в зависимость от регистрации транспортного средства, а не от его фактического использования. Налогоплательщиком признают лицо, на которое зарегистрировано транспортное средство. Такое пояснение сделали сотрудники финансового ведомства в Письме от 6 мая 2006 г. N 03-06-04-04/15.

Кстати, если автомобиль находится в другом регионе более двух месяцев, вы можете поставить его на временный учет (п. 51 Правил регистрации автотранспорта).

Делать это не обязательно, зато вы сможете проходить техосмотр, так сказать, "на месте", а не по месту "постоянной прописки" авто. Причем платить налог по месту временной регистрации не нужно.

Об этом сказано в п. 40 методички по транспортному налогу (Приказ МНС России от 9 апреля 2003 г. N БГ-3-21/177).

Арендованное авто

Некоторые фирмы получают автомобили по договору лизинга. Какая из сторон договора финансовой аренды должна платить транспортный налог? Давайте разберемся. Напомним: плательщиками признают лица, на которых зарегистрировано транспортное средство (ст. 357 НК РФ). Согласно п. 2 ст. 20 Федерального закона от 29 октября 1998 г. N 164-ФЗ "О финансовой аренде (лизинге)", предметы лизинга регистрируют или на лизингодателя, или на лизингополучателя. Это определяется соглашением сторон.

О том, что автомобиль может быть временно зарегистрирован на лизингополучателя, сказано в п. 52.2 Правил, которые утверждены Приказом МВД России от 27 января 2003 г. N 59. В таком случае в графе "Собственник" свидетельства о регистрации сотрудники ГИБДД делают запись "лизингополучатель". Далее они записывают данные лизингополучателя, а в графе "Особые отметки" указывают дату окончания временной регистрации транспортного средства и проставляют номер и дату договора лизинга (разд. X Правил).

Таким образом, в случае регистрации автомобиля на лизингополучателя именно он будет платить транспортный налог (Письмо Минфина России от 6 марта 2006 г. N 03-06-04-04/07). Кроме того, не забудьте предусмотреть в договоре лизинга пункт о том, кто учитывает на балансе транспортное средство и регистрирует его. От этого и будет зависеть, кто должен платить налог - лизингодатель или лизингополучатель (Письмо Минфина России от 20 января 2005 г. N 03-06-04-04/1).Если фирма получила автомобиль по договору аренды, а не по договору лизинга, она не будет платить транспортный налог, поскольку не является собственником машины.

Не считается арендатор налогоплательщиком, даже если автомобиль ему передали по доверенности с так называемой временной регистрацией. Дело в том, что обязанность по уплате налога к временному владельцу не переходит (п. 40 методички по транспортному налогу).

Транспорт филиала

Напомним, что платить транспортный налог нужно по месту нахождения транспортных средств (п. 1 ст. 363 НК РФ). А что означает "местонахождение", если у фирмы есть филиал и авто записано на него? Ведь в свидетельстве о регистрации и техпаспорте как собственник автомобиля указана сама фирма, а в графах с адресными данными записано местонахождение обособленного подразделения. В таком случае непонятно, где платить налог - по месту головного отделения или филиала.

Разъяснения по этому вопросу можно найти в Письме Минфина России от 27 марта 2007 г. N 03-05-06-04/16. В нем указано, что если автомобиль зарегистрирован по месту нахождения филиала, то и налог надлежит платить по месту нахождения филиала. Здесь же подается и налоговая декларация. Если транспортные средства поставлены по месту нахождения филиала на временный учет, то уплата транспортного налога по месту их временной регистрации не производится. В этом случае транспортный налог подлежит уплате по месту постоянной государственной регистрации транспортного средства.

Если снятие с учета в одном субъекте РФ и регистрация (перерегистрация) транспортного средства на того же налогоплательщика в другом субъекте РФ осуществлены в одном месяце, местом нахождения транспортного средства в этом месяце признается место его регистрации по состоянию на 1-е число этого месяца.

Начиная с месяца, следующего за месяцем перерегистрации этого транспортного средства на другой филиал, транспортный налог подлежит уплате в бюджет по месту нахождения филиала. Причем по ставкам, которые действуют в данном регионе. При расчете налога необходимо учесть количество месяцев регистрации транспортного средства по каждому адресу. Как разъяснил Минфин, местом нахождения автомобиля в данном месяце считается место его регистрации по состоянию на 1-е число этого месяца (Письмо от 9 апреля 2004 г. N 04-05-12/20). Поэтому если фирма передает автомобиль филиалу, например, 14 июля, то за июль транспортный налог платит головная организация. И только начиная с августа эта обязанность переходит к филиалу.

Когда объект украден

Чем солиднее ваш фирменный автомобиль, тем выше вероятность, что на него позарятся злоумышленники. Иными словами, его могут попросту угнать. Найдут авто сотрудники милиции или нет, вопрос десятый. Но пока транспорт зарегистрирован на вашу фирму, вы должны перечислять налог. Однако есть шанс его не платить.

В Налоговом кодексе сказано, что транспортные средства, которые находятся в розыске, объектом налогообложения не являются (пп. 7 п. 2 ст. 358 НК РФ). Единственное условие: вы должны подтвердить факт кражи автомобиля, то есть у вас на руках должны быть документы, подтверждающие факт угона, и справка о том, что заведено уголовное дело. Все необходимые бумаги вы можете получить в органах МВД, которые будут расследовать ваше дело. На основании представленных документов налоговая инспекция пересчитает уплаченный вами ранее налог. В этом уверяют московские контролеры (Письмо УМНС России по г. Москве от 21 июля 2004 г. N 23-01/3/48251).

Как заполнить декларацию по налогу

В конце 2006 г. в Приказ Минфина России от 13 апреля 2006 г. N 65н, которым была утверждена налоговая декларация по транспортному налогу, были внесены изменения.

Надо отметить, что поправки были не очень серьезные - изменения затронули титульный лист и разд. 1 декларации. Так, декларация теперь заверяется только подписью руководителя организации. Ранее также требовалась подпись главного бухгалтера организации.

В титульном листе декларации вместо ОГРН или ОГРНИП налогоплательщикам теперь необходимо указывать код ОКВЭД.

Декларацию по транспортному налогу представляют не позднее 1 февраля нового года.

Декларация состоит:

- из титульного листа;
- из разд. 1 "Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет (по данным налогоплательщика)" (на одном листе);
- из разд. 2 "Расчет суммы налога по каждому транспортному средству (по данным налогоплательщика)" (на одном листе).

Как и большинство деклараций, эту форму заполняют с конца. Прежде всего оформите разд. 2. Затем данные из него перенесите в разд. 1 и заполните титульный лист.

Раздел 2 "Расчет суммы налога по каждому транспортному средству (по данным налогоплательщика)"

В этом разделе рассчитайте налоговую базу и сумму налога.

По строке 010 укажите код ОКАТО той территории, где зарегистрирован транспорт. Кстати, если у фирмы есть машины, которые зарегистрированы на территориях с разными кодами ОКАТО, этот раздел заполняют по каждому месту регистрации транспорта (то есть по каждому коду отдельно).

Далее заполните специальную таблицу. В графу 2 впишите код вида транспорта. Его выбирают из справочника, который есть в Приложении 1 к Порядку заполнения декларации.

По графам 3 и 4 укажите идентификационный номер (по автомобилю это будет VIN) и марку машины. Все эти данные возьмите из документов о госрегистрации.

Затем впишите в графу 5 регистрационный знак автомобиля, регистрационный номер судна (по водному транспорту) либо регистрационный знак судна (по воздушному транспорту).

В графе 6 укажите налоговую базу: мощность двигателя в лошадиных силах, валовую вместимость судна в регистровых тоннах или количество единиц транспорта.

В графу 7 впишите код единицы измерения налоговой базы. Эти коды есть в Приложении 2 к Порядку заполнения декларации. Например, лошадиные силы имеют код 251.

Графу 8 заполняют, если в регионе, где зарегистрирован транспорт, местными властями установлены дифференцированные ставки налога. Напомним, что ставка налога может зависеть от количества лет эксплуатации транспорта. В графе 8 отражают количество полных лет использования транспорта (начиная с года, следующего за годом его выпуска) по состоянию на 1 января текущего года. Например, если машина, которая принадлежит фирме, выпущена в 1997 г., в декларации за 2008 г. в графу 8 нужно вписать "10 лет".

В графе 9 укажите специальный (поправочный) коэффициент. Как было сказано выше, чтобы его рассчитать, разделите количество месяцев, в течение которых транспорт был зарегистрирован на фирму, на 12 месяцев. При этом месяц регистрации и месяц снятия с учета транспорта считаются полными. Коэффициент отражают с точностью до сотых долей. Например, автомобиль зарегистрирован на фирму 21 июня. Это семь полных месяцев (с июня по декабрь). Коэффициент составит 0,58 (7 мес. : 12 мес.). Его учитывают при расчете суммы налога.

В графе 10 отразите ставку налога, которая действует в вашем регионе для данного вида транспортного средства. Ее устанавливают местные власти.

В графе 11 укажите начисленную сумму налога. Для этого налоговую базу (показатель по графе 6) умножьте на ставку налога (показатель по графе 10) и на специальный коэффициент (показатель по графе 9).

В графы 12 и 13 впишите данные о льготах по транспортному налогу, которые установлены в регионе, где зарегистрирован транспорт. Прежде всего отразите код налоговой льготы (графа 12).

Таких кодов всего два:

20200 - льготы, установленные местными властями;

30200 - льготы, предусмотренные международными договорами России.

В графу 13 впишите сумму налоговой льготы. Способ заполнения этой графы зависит от того, в каком порядке льготу предоставляют.

Транспорт фирмы может быть полностью освобожден от налога. Например, в Москве такой льготой пользуются организации, занятые перевозками населения городским пассажирским транспортом.

В этом случае в графу 13 перенесите показатель из графы 11.

Если льгота - уменьшение налога на тот или иной процент (например, на 50%), в графе 13 отразите сумму, на которую уменьшается налог. Для этого перемножьте начисленную сумму налога (графа 11) и процент, на который она уменьшается.

Например, местными властями установлено, что фирма может уменьшить налог на 30 процентов.

Сумма начисленного налога, отраженная в графе 11, составила 100 000 руб. В графу 13 впишите 30 000 руб. (100 000 руб. x 30%).

Если в качестве льготы местные власти предусмотрели снижение налоговой ставки, то в графе 13 отразите разницу между полной суммой налога (графа 11) и суммой налога, рассчитанной по пониженной ставке.

В графе 14 укажите разницу между данными граф 11 и 13. Это сумма налога, которую нужно перечислить в бюджет. Если по закону местных властей тот или иной транспорт полностью освобожден от налога, в этой графе поставьте прочерк.

Раздел 1 "Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет (по данным налогоплательщика)"

После подготовки разд. 2 перейдите к заполнению разд. 1. В нем указывают сумму налога, начисленного по декларации. Этот раздел заполняют по каждому коду ОКАТО, по которому перечисляют налог.

В строке 010 укажите код бюджетной классификации, по которому транспортный налог зачисляется в бюджет. В строку 020 впишите код ОКАТО той местности, на территории которой зарегистрирован транспорт.

По строке 030 отразите сумму налога, начисленную к уплате в бюджет. Ее переносят из графы 14 разд. 2. Если в разд. 2 заполнено несколько строк, то показатели в них нужно сложить.

В строке 040 укажите сумму авансовых платежей по налогу, которую фирма перечисляла в бюджет в течение года. Эту строку не нужно заполнять, если на территории, где зарегистрирован транспорт, отчетный период не установлен.

Обратите внимание: если законом субъекта Российской Федерации отчетный период по транспортному налогу установлен, фирмы обязаны уплатить аванс по нему за I, II и III кварталы, а также представить в инспекцию соответствующие расчеты за эти периоды.

В 2008 г. Расчет авансовых платежей подавался с учетом изменений, внесенных Приказом Минфина России от 19 декабря 2006 г. N 179н.

Промежуточную отчетность по транспортному налогу сдают за каждый квартал отдельно (то есть не нарастающим итогом) и заполняют аналогично декларации.

Если власти вашего региона предусмотрели уплату авансовых платежей, нужно иметь в виду следующее. Срок уплаты авансов не может быть установлен ранее даты сдачи расчета (п. 1 ст. 363 НК РФ), который нужно сдать не позднее последнего числа месяца, следующего за отчетным периодом (п. 3 ст. 363.1 НК РФ). Знать такой нюанс необходимо, ибо, если вы перечислите авансовые платежи позже установленного срока, инспекторы начислят пени. Их величину определяют в размере 1/300 ставки рефинансирования от неуплаченной суммы за каждый календарный день просрочки начиная со дня, который следует за последней датой платежа (п. п. 3, 4 ст. 75 НК РФ). Поэтому инспекторы могут начислить пени за несвоевременный расчет с бюджетом по итогам, например, II квартала только с 1 августа.

Сумма авансового платежа рассчитывается по формуле

```
   Квартальный    = Налоговая x Ставка x 1/4
авансовый платеж       база      налога
```

Приведем пример расчета авансового платежа по транспортному налогу.

Пример. В 2008 г. ООО "Весна" приобрело автомобиль мощностью 140 л. с. Он зарегистрирован на фирму 13 марта 2008 г.

В соответствии с региональным законом организации обязаны перечислять авансовые платежи по транспортному налогу. Его ставка на автомобили мощностью 140 л. с. составляет 7 руб/л. с.

Так как фирма владеет машиной не с начала года, бухгалтер должен рассчитать поправочный коэффициент. В I квартале он составит 0,33 (1 мес. : 3 мес.).

Тогда аванс по налогу будет равен:

- в I квартале - 81 руб. (140 л. с. x 7 руб/л. с. x 0,33 x 1/4);
- во II и III кварталах - по 245 руб. (140 л. с. x 7 руб/л. с. x 1/4).

Обратите внимание: региональные власти могут освободить отдельные категории плательщиков от перечисления авансов (п. 6 ст. 362 НК РФ).

По строке 050 укажите сумму налога, которую надо заплатить. Его рассчитывают как разницу между строками 030 и 040.

Строку 060 заполняют, если сумма авансовых платежей оказалась больше налога, рассчитанного по итогам года. Здесь отражают сумму налога, которая должна быть возвращена из бюджета.

Титульный лист

Титульный лист имеет типовую форму.

Его заполняют полностью, за исключением раздела "Заполняется работником налогового органа". Вверху страницы укажите ИНН и КПП вашей фирмы. Затем отразите код вида документа. Если Декларация подается впервые, в ячейке поставьте цифру 1, если подается уточненная декларация - 3. Причем, когда фирма сдает несколько уточненных деклараций по одному и тому же налогу за один период, в дополнительной ячейке через дробь указывают порядковый номер корректировки. Например, фирма дважды сдавала уточненные декларации по транспортному налогу за 2008 г. В такой ситуации в графу "Вид документа" запишите "3/2".

После того как вы заполните все разделы декларации, впишите в титульный лист количество ее страниц. Декларацию должен подписать руководитель организации. Как заполнить декларацию, покажет пример.

Пример. ЗАО "Актив" (ИНН 007729097377, КПП 772901001, ОКВЭД 51.70, тел. (495) 130-62-78) имеет в собственности легковой автомобиль "Audi 100" (регистрационный знак - Т369ОВ77, VIN WAUZZZ4AZNN098443). Мощность машины - 150 л. с. Она зарегистрирована на фирму в июне 2008 г. Следовательно, в налоговом периоде фирма владела машиной 7 полных месяцев (с июня по декабрь).

Специальный коэффициент по этой машине (гр. 9 разд. 2) составит 0,58 (7 мес. : 12 мес.).

В регионе, где работает "Актив", ставка транспортного налога на автомобиль такой мощности составляет 20 руб/л. с. Налог по автомобилю "Audi 100" за 2008 г. составил:

150 л. с. x 20 руб/л. с. x 0,58 = 1740 руб.

Кроме того, "Актив" владеет грузовым автомобилем "Газель" ГАЗ-33021 (регистрационный знак - Н256АР77, VIN XTH330210X0008471). Мощность двигателя составляет 100 л. с. "Газель" зарегистрирована на фирму в январе 2008 г.

Ставка налога на этот автомобиль составляет 5 руб/л. с. Налог "Актив" рассчитал так:
100 л. с. x 5 руб/л. с. x 1 = 500 руб.

Сумма авансовых платежей, которую "Актив" перечислил в бюджет в течение 2008 г., составила 1373 руб.

Декларация будет заполнена так:

52004018

ИНН 0 0 7 7 2 9 0 9 7 3 7 7

КПП 7 7 2 9 0 1 0 0 1 Стр. 0 0 1

Форма по КНД 1152004

Налоговая декларация по транспортному налогу

Вид документа: 1 - первичный, 3 - корректирующий
(через дробь номер корректировки)

Вид документа 1 / ☐

Отчетный год 2 0 0 8

Представляется в ИФНС по г. Москве N 29 ---------- Код 7 0 2 9
(наименование налогового органа)

Закрытое акционерное общество "Актив"

(полное наименование российской организации)

(полное наименование иностранной организации)

Код вида экономической деятельности (ОКВЭД) 5 1 . 7 0 . ☐☐

Номер контактного телефона налогоплательщика (495) 130-62-78

Данная декларация составлена на 0 0 3 страницах с приложением подтверждающих документов или их копий на ☐☐☐ листах

Достоверность и полноту сведений, указанных в настоящей декларации, подтверждаю:

Руководитель Иванов Николай Петрович
(фамилия, имя, отчество (полностью))

Подпись Иванов ------- Дата 3 0 0 1 2 0 0 9
М.П.

Представитель налогоплательщика Петрова Наталья Семеновна
(фамилия, имя, отчество (полностью))

Подпись Петрова ------- Дата 3 0 0 1 2 0 0 9
М.П.

наименование документа, подтверждающего

полномочия представителя

Заполняется работником налогового органа

Сведения о представлении налоговой декларации

Данная декларация представлена (нужное отметить знаком V)

лично ☐ по почте ☐ по телекоммуникационным каналам связи ☐

на ☐☐☐ страницах

с приложением подтверждающих документов или их копий на ☐☐☐ листах

Дата представления декларации ☐☐ ☐☐ ☐☐☐☐

Зарегистрирована за N ☐☐☐☐☐☐☐☐☐☐

Фамилия, И.О. _____ Подпись _____

52004025

ИНН 0 0 7 7 2 9 0 9 7 3 7 7

КПП 7 7 2 9 0 1 0 0 1 Стр. 0 0 2

Форма по КНД 1152004
Раздел 00001

Раздел 1. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет (по данным налогоплательщика)

Показатели	Код строки	Значения показателей
Код бюджетной классификации	010	1 8 2 1 0 6 0 4 0 1 1 0 2 1 0 0 0 1 1 0
Код по ОКАТО	020	4 5 2 6 3 5 9 4 0 0 0
Исчисленная сумма налога, подлежащая уплате в бюджет (руб.)	030	2 2 4 0
Сумма авансовых платежей, подлежащая уплате в бюджет в течение налогового периода (руб.)	040	1 3 7 3
Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода (руб.)	050	8 6 7
Сумма налога к уменьшению (руб.)	060	

Достоверность и полноту сведений, указанных на данной странице, подтверждаю:

Руководитель организации

Подпись ---------- Иванов ---------- Дата 3 0 0 1 2 0 0 9

Представитель налогоплательщика

Подпись ---------- Петрова ---------- Дата 3 0 0 1 2 0 0 9

Раздел 00002

5
2
0
0
4
0
3
2

Раздел 2. Расчет суммы налога по каждому транспортному средству (по данным налогоплательщика)

Код по ОКАТО 010 | 4 | 5 | 2 | 6 | 3 | 5 | 9 | 4 | 0 | 0 | 0 |

Код строки 020

КПП: 7 7 2 9 0 1 0 0 1

ИНН: 0 0 2 7 7 2 9 7 3 7 7

Стр. 0 0 3

N п/п	Код вида транспортного средства	Идентификационный номер транспортного средства	Марка транспортного средства	Регистрац. знак транспортного средства	Налоговая база	Единица измерения налоговой базы по ОКЕИ	Срок использования (полных лет)	Коэффициент, определяемый в соответствии с п. 3 ст. 362 НК РФ	Ставка налога	Исчисленная сумма налога	Код налоговой льготы	Сумма налоговой льготы (руб.)	Исчисленная сумма налога, подлежащая уплате в бюджет
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1	51004	WAUZZZ4AZNN098443	Audi 100	Т369ОВ77	150	251	-	0,58	20	1740	-	-	1740
2	51004	XTH330210X0008471	"Газель" ГАЗ-33021	Н256АР77	100	251	-	1	5	500	-	-	500

Форма по КНД 1152004

¶

УПРОЩЕННАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Упрощенная система дает возможность фирмам и предпринимателям добровольно перейти (при определенных условиях) на уплату лишь одного налога.

Для фирм уплата этого налога заменяет:

- налог на прибыль;
- НДС;
- налог на имущество;
- ЕСН.

Вместо них нужно перечислять в бюджет единый налог. Остальные налоги "упрощенцы" платят в общем порядке. Кроме того, они обязаны платить взносы на обязательное пенсионное страхование.

Объект налогообложения и налоговая база

Объектом налогообложения и налоговой базой при "упрощенке" может быть один из двух показателей: доходы или доходы, уменьшенные на величину расходов.

Выбор вы можете сделать сами, когда будете подавать заявление на применение упрощенной системы налогообложения. В качестве метода признания доходов и расходов применяйте кассовый метод.

Что включают в доходы

Начиная с 2006 г. порядок определения доходов одинаков для всех "упрощенцев". Это перечень доходов, установленный гл. 25 Налогового кодекса.

У фирм в доходы включают:

- доходы от реализации товаров и имущественных прав (в том числе авансы в счет будущих поставок);
- внереализационные доходы.

Если вы по договоренности с покупателем или по ошибке выставили счет-фактуру с выделенным НДС, то в состав доходов налог включать не нужно. Однако его придется перечислить в бюджет.

Что включают в расходы

Состав расходов, уменьшающих налоговую базу при расчете налога, определен в ст. 346.16 Налогового кодекса. В них, в частности, включают:

- расходы на приобретение основных средств и нематериальных активов;
- расходы на ремонт основных средств (в том числе арендованных);
- материальные расходы;
- расходы на оплату труда;
- расходы на обязательное страхование работников и имущества, производимые в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- суммы НДС по приобретенным товарам (работам и услугам);
- проценты по кредитам и займам, а также расходы, связанные с оплатой банковских услуг;
- расходы на обеспечение пожарной безопасности фирмы, охрану имущества, обслуживание охранно-пожарной сигнализации и иные охранные услуги;
- арендные платежи за арендуемое имущество;
- расходы на содержание служебного транспорта, компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов (в пределах норм);
- расходы на командировки;
- расходы на канцелярские товары;
- расходы на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги;
- расходы на рекламу товаров (работ, услуг), товарного знака и знака обслуживания;
- расходы на подготовку и освоение новых производств, цехов и агрегатов;
- расходы на покупку товаров.

Эти расходы учитывают, если они соответствуют критериям и порядку, которые установлены для целей налогообложения прибыли в гл. 25 Налогового кодекса.

Исключение составляют расходы на приобретение основных средств. Их учитывают в порядке, установленном п. 3 ст. 346.16 Налогового кодекса.

В частности, если основные средства приобретены в период применения упрощенной системы, расходы по ним учитывают в момент ввода объектов в эксплуатацию.

Если основные средства приобрели до перехода на упрощенную систему, то в период действия "упрощенки" их стоимость включают в расходы в зависимости от срока полезного использования.

Стоимость имущества, купленного до перехода на упрощенную систему, принимают равной его налоговой остаточной стоимости на момент перехода.

Списывают ее в порядке, указанном в п. 3 ст. 346.16 Налогового кодекса.

Пример. ЗАО "Актив" перешло на упрощенную систему налогообложения с 1 января 2008 г. На момент перехода у "Актива" числились следующие основные средства:

- строительно-монтажные механизированные инструменты со сроком полезного использования до 3 лет включительно и остаточной стоимостью 12 000 руб.;

- деревообрабатывающее оборудование со сроком полезного использования от 7 до 10 лет включительно и остаточной стоимостью 180 000 руб.;

- металлический сейф со сроком полезного использования от 20 до 25 лет включительно и остаточной стоимостью 15 000 руб.

В 1-й год применения упрощенной системы "Актив" приобрел круглопильный станок стоимостью 200 000 руб. со сроком полезного использования от 3 до 5 лет (НДС в данном примере не рассматривается).

"Актив" формирует расходы на приобретение основных средств в следующем порядке:

1-й год применения упрощенной системы

- строительно-монтажные механизированные инструменты - 12 000 руб.;
- деревообрабатывающее оборудование - 90 000 руб. (180 000 руб. x 50%);
- металлический сейф - 1500 руб. (15 000 руб. / 10 лет);
- круглопильный станок - 200 000 руб. в момент ввода в эксплуатацию;

2-й год применения упрощенной системы

- деревообрабатывающее оборудование - 54 000 руб. (180 000 руб. x 30%);
- металлический сейф - 1500 руб. (15 000 руб. / 10 лет);

3-й год применения упрощенной системы

- деревообрабатывающее оборудование - 36 000 руб. (180 000 руб. x 20%);
- металлический сейф - 1500 руб. (15 000 руб. / 10 лет).

В последующие годы "Актив" будет списывать только стоимость металлического сейфа (1500 руб. в год) при условии, что новые основные средства не приобретаются.

Перечень расходов для упрощенной системы является закрытым.

Однако на некоторые расходы, которые не указаны в ст. 346.16 НК РФ, все же можно сократить налог.

Например, услуги Интернета, которых нет в закрытом перечне. Включить их в расходы все же можно.

Дело в том, что ст. 346.16 Налогового кодекса содержит такой вид расходов, как затраты на оплату услуг связи.

Чтобы определить, является Интернет услугами связи или нет, нужно открыть Федеральный закон от 7 июля 2003 г. N 126-ФЗ.

В нем под услугами связи понимается деятельность по приему, обработке, хранению, передаче, доставке сообщений электросвязи или почтовых отправлений, включая Интернет.

Значит, затраты на интернет-услуги вполне можно отразить в составе расходов при расчете налога.

Налоговые ставки

Ставка налога зависит от объекта налогообложения. С доходов налог платят по ставке 6 процентов.

Если объектом налогообложения являются доходы за вычетом расходов, то ставка равна 15 процентам.

Порядок исчисления налога

Фирмы налог рассчитывают по следующим формулам:

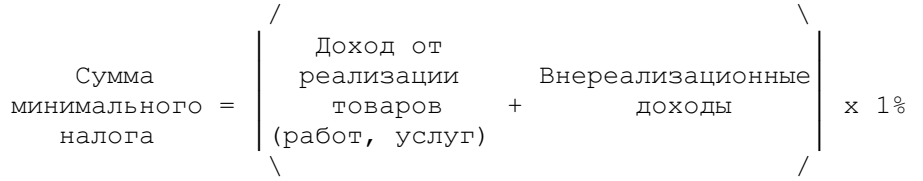
1. Если объектом налогообложения являются доходы:

$$\text{Сумма налога} = \left(\text{Доход от реализации товаров (работ, услуг)} + \text{Внереализационные доходы}\right) \times 6\%$$

2. Если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов:

$$\text{Сумма налога} = \left(\text{Доход от реализации товаров (работ, услуг)} + \text{Внереализационные доходы} - \text{Признанные расходы}\right) \times 15\%$$

Если сумма налога в данном случае получится меньше 1 процента от доходов фирмы, то в бюджет надо заплатить сумму минимального налога:



Пример. Предприниматель выбрал объект налогообложения в виде разницы между доходами и расходами. Сумма доходов от реализации и внереализационных доходов за отчетный период составила 100 000 руб., а сумма расходов - 98 000 руб. Предположим, что все понесенные расходы могут уменьшать налогооблагаемую базу.

Налоговая база равна 2000 руб. (100 000 - 98 000).

Сумма исчисленного налога составит 300 руб. (2000 руб. x 15%).

Минимальный налог равен 1000 руб. (100 000 руб. x 1%).

Поскольку минимальный налог оказался больше обычного налога, в бюджет следует уплатить 1000 руб.

Обратите внимание: "упрощенцы" ведут учет доходов и расходов кассовым методом. Это означает, что налогом облагают только реально полученные доходы (например, выручку, поступившую на расчетный счет или в кассу). Расходы (для тех, кто считает налог с разницы между доходами и расходами) также можно учесть лишь при условии, что они были оплачены. В противном случае они не уменьшают базу, облагаемую налогом.

Порядок уплаты налога

Сумму налога за 2008 г. нужно перечислить в бюджет не позднее 31 марта 2009 г. При этом, согласно гл. 26.2 Налогового кодекса, налог надо платить авансовыми платежами. Сумму авансов перечисляют в бюджет не позднее 25 дней по окончании I квартала, полугодия и 9 месяцев 2008 г. Порядок их расчета зависит от выбранного объекта налогообложения.

Если объект налогообложения - доходы

Сумму авансового платежа исчисляют по итогам каждого отчетного периода. Доходы определяют нарастающим итогом с начала года.

Сумму квартального платежа уменьшают на страховые взносы по обязательному пенсионному страхованию и сумму пособий по больничным листам, выплаченную за тот же период. При этом авансовый платеж не может быть уменьшен более чем наполовину.

Пример. ООО "Пассив" перешло на упрощенную систему и использует в качестве объекта налогообложения полученный доход. Сумма доходов за I квартал 2008 г. составила 120 000 руб., а за полугодие - 310 000 руб. За соответствующие периоды уплачены страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в размере 8400 и 17 400 руб.

Авансовый платеж за I квартал равен:

120 000 руб. x 6% = 7200 руб.

Авансовый платеж не может быть уменьшен более чем на 50%:

7200 руб. x 50% = 3600 руб.

Таким образом, "Пассив" должен заплатить по итогам I квартала 2008 г. налог в сумме 3600 руб. (7200 - 3600).

А расходы на обязательное пенсионное страхование остаются частично не зачтенными:

8400 руб. - 3600 руб. = 4800 руб.

Авансовый платеж по налогу за полугодие равен:

310 000 руб. x 6% = 18 600 руб.

Он не может быть уменьшен более чем на 50%, то есть на 9300 руб. (18 600 руб. x 50%).

К уплате в бюджет за полугодие причитается 9300 руб. (18 600 - 9300). При этом надо зачесть авансовый платеж, уплаченный за I квартал 2008 г. Так что за полугодие надо заплатить налог в сумме 5700 руб. (9300 - 3600).

Часть расходов на обязательное пенсионное страхование в сумме 8100 руб. (17 400 - 9300) при этом не засчитывают.

Если объект налогообложения - доходы за минусом расходов

Сумму авансового платежа рассчитывают исходя из ставки налога и фактически полученных доходов за минусом расходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала года. Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование относят в данном случае к расходам.

Пример. Воспользуемся данными предыдущего примера. Предположим, что у "Пассива" были расходы только в виде заработной платы и начисления взносов в Пенсионный фонд. Расходы на оплату труда в I

квартале составили 60 000 руб., пенсионные взносы - 8400 руб. Расходы на оплату труда за полугодие составили 124 286 руб., начисленные пенсионные взносы - 17 400 руб.

Рассчитаем налоговую базу за I квартал 2008 г.:

120 000 руб. - 60 000 руб. - 8400 руб. = 51 600 руб.

Сумма квартального авансового платежа равна 7740 руб. (51 600 руб. x 15%).

Налоговая база за полугодие составит:

310 000 руб. - 124 286 руб. - 17 400 руб. = 168 314 руб.

Сумма авансового платежа за полугодие равна 25 247 руб. (168 314 руб. x 15%).

При этом нужно зачесть авансовый платеж, уплаченный за I квартал. Тогда авансовый платеж по налогу за полугодие составит 17 507 руб. (25 247 - 7740).

Декларация по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН

Форма декларации и инструкция по ее заполнению утверждены Приказом Минфина России от 17 января 2006 г. N 7н.

Представить декларацию в налоговую инспекцию фирма должна в течение 25 дней после окончания квартала. Годовую декларацию подают до 31 марта следующего года.

Если вы не вовремя подадите декларацию, то вас оштрафуют. Размер штрафа установлен ст. 119 Налогового кодекса и зависит от срока ее представления.

Так, если опоздание не превышает 180 дней, с фирмы за каждый полный или неполный месяц просрочки возьмут 5 процентов от суммы налога, указанной в декларации. При этом минимальная сумма штрафа не может быть меньше 100 руб.

Если же фирма задержала подачу декларации более чем на 180 дней, штраф делится на две части. Фиксированная составляет 30 процентов от суммы налога; дополнительная - 10 процентов от суммы налога за каждый полный или неполный месяц просрочки начиная со 181-го дня.

Кроме того, могут оштрафовать и руководителя организации. Сумма штрафа составит от 300 до 500 руб. (ст. 15.5 КоАП РФ).

Декларация состоит:

- из титульного листа;
- из разд. 1 "Сумма налога (минимального налога), уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогоплательщика";
- из разд. 2 "Расчет налога (минимального налога)".

Прежде всего заполните разд. 2. Затем данные из него перенесите в разд. 1.

Порядок заполнения декларации зависит от того, какой объект налогообложения вы выбрали, перейдя на "упрощенку".

Есть два варианта:

- доходы;
- доходы, уменьшенные на расходы.

Как заполнить декларацию, если налогом облагаются доходы

Если в качестве налоговой базы вы выбрали доходы, заполните графу 3 разд. 2 декларации. Во всех свободных ячейках графы 4 поставьте прочерки.

По строке 010 отразите все полученные доходы. Эту же сумму перенесите в строку 060. Перечень доходов, которые облагают налогом, есть в ст. ст. 249 и 250 Налогового кодекса.

Обратите внимание: доходы, перечисленные в ст. 251 Налогового кодекса, налогом не облагают, поэтому в строках 010 и 060 их не указывают.

Чтобы рассчитать сумму налога, умножьте показатель по строке 060 на ставку налога. Ставка составляет 6 процентов. Она уже вписана в форму декларации (строка 070). Полученное значение отразите по строке 080.

Фирмы, которые применяют упрощенную систему налогообложения, должны оплачивать своим работникам больничные листы.

Фонд социального страхования компенсирует им больничный только в пределах минимального размера оплаты труда в месяц на одного работника, если такие организации не будут добровольно уплачивать страховые взносы на социальное страхование работников на случай временной нетрудоспособности.

Оставшаяся часть считается выплаченной за счет фирмы. На нее уменьшают налог. Кроме того, налог можно уменьшить на сумму взносов по обязательному пенсионному страхованию.

Однако помните: после этого сумма налога не должна сократиться более чем в 2 раза. Например, если сумма налога равна 2000 руб., сумма вычета не должна быть больше 1000 руб. (2000 руб. : 2).

Сумму выплат по больничным и пенсионному страхованию, на которую можно уменьшить налог, отразите по строке 110 декларации. Причем по этой строке можно указать только ту сумму, которая была фактически выдана в оплату больничных листов из кассы фирмы или перечислена в Пенсионный фонд с ее расчетного счета.

В строку 120 впишите сумму авансовых платежей по налогу, начисленную в течение текущего года.

Сумму налога, которую надо доплатить в бюджет по итогам текущего отчетного или налогового периода, укажите по строке 130.

Показатель этой строки определяют так:

Строка 130 = Строка 080 - Строка 110 - Строка 120

Если показатель получился отрицательным, поставьте в этой строке прочерк.

Данные строки 130 разд. 2 перенесите в строку 030 разд. 1 декларации.

Сумму налога, которую следует вернуть из бюджета по итогам текущего отчетного или налогового периода, укажите по строке 140.

Показатель этой строки определяют так:

Строка 140 = Строка 120 - Строка 080 - Строка 110

Если показатель получился отрицательным, поставьте в этой строке прочерк.

Данные строки 140 разд. 2 перенесите в строку 060 разд. 1 декларации.

После оформления разд. 2 заполните разд. 1 декларации. Если по итогам отчетного (налогового) периода вам нужно доплатить налог, заполните строки 010, 020 и 030. Если вы переплатили налог, то заполните строки 040, 050 и 060.

По строке 010 (040) этого раздела укажите код бюджетной классификации, по которому будет платиться (возвращаться) налог.

В строку 020 (050) впишите код фирмы по Общероссийскому классификатору объектов административно-территориального деления (ОК 019-95).

По строке 030 укажите сумму налога к доплате (строка 130 разд. 2). Сумму налога, которую вы возвращаете, отразите по строке 060 (строка 140 разд. 2).

Пример. ЗАО "Актив" применяет упрощенную систему налогообложения. В качестве объекта налогообложения "Актив" выбрал доходы.

В отчетном году "Актив" получил доходы в сумме 500 000 руб. Сумма, потраченная на оплату больничных и взносов по обязательному пенсионному страхованию, составила 27 000 руб. За 9 месяцев отчетного года фирма заплатила квартальные авансовые платежи в сумме 12 000 руб.

Как заполнить декларацию в этом случае, показано на следующих страницах.

52017032

ИНН 0 0 7 7 0 5 2 5 2 2 7 4

КПП 7 7 0 5 0 1 0 0 1 Стр. 0 0 3

Форма по КНД 1152017
Раздел 00002

Раздел 2. Расчет налога (минимального налога)

(в рублях)

Наименование показателей	Код строки	Значения показателей	
		Объект налогообложения	
		Доходы	Доходы, уменьшенные на величину расходов
1	2	3	4
Сумма полученных доходов	010	500 000	-
Сумма произведенных расходов	020	X	-
Сумма разницы между суммой уплаченного минимального налога и суммой исчисленного в общем порядке единого налога за предыдущий налоговый период	030	X	-
Итого получено: - доходов (код стр. 010 - код стр. 020 - код стр. 030)	040	X	-
- убытков (код стр. 020 + код стр. 030) - код стр. 010)	041	X	-
Сумма убытка, полученного в предыдущем (предыдущих) налоговом (налоговых) периоде (периодах), уменьшающая (но не более чем на 30%) налоговую базу за налоговый период по коду стр. 040	050	X	-
Налоговая база для исчисления налога (по гр. 3 - код стр. 010; по гр. 4 - (код стр. 040 - код стр. 050))	060	500 000	-
Ставка налога (%)	070	6	15
Сумма исчисленного налога (код стр. 060 х код стр. 070)	080	30 000	-
Ставка минимального налога (%)	090	X	1
Сумма исчисленного минимального налога за налоговый период (код стр. 010 х код стр. 090 декларации за налоговый период)	100	X	-
Сумма уплаченных за налоговый (отчетный) период страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, а также выплаченных работникам в течение налогового (отчетного) периода из средств налогоплательщика пособий по временной нетрудоспособности, уменьшающая (но не более чем на 50%) сумму исчисленного налога по коду стр. 080	110	15 000	X
Исчислено налога за предыдущие отчетные периоды (сумма кодов стр. 130 - сумма кодов стр. 140 деклараций за предыдущие отчетные периоды)	120	12 000	-
Сумма налога, подлежащая уплате по итогам налогового (отчетного) периода (по гр. 3 - (код стр. 080 - код стр. 110 - код стр. 120); по гр. 4 - (код стр. 080 - код стр. 120)) (указывается по коду стр. 030 раздела 1 декларации за налоговый (отчетный) период)	130	3 000	-
Сумма налога к уменьшению за налоговый (отчетный) период (по гр. 3 - (код стр. 120 - (код стр. 080 - код стр. 110); по гр. 4 - (код стр. 120 - код стр. 080)) (указывается по коду стр. 060 раздела 1 декларации за налоговый (отчетный) период)	140	-	-
Сумма минимального налога, подлежащая уплате за налоговый период (код стр. 100 декларации за налоговый период) (уплачивается при условии превышения значения по коду стр. 100 над значением по коду стр. 080) (указывается по коду стр. 030 раздела 1 декларации за налоговый период)	150	X	-

52017025

ИНН 0 0 7 7 0 5 2 5 2 2 7 4

КПП 7 7 0 5 0 1 0 0 1 Стр. 0 0 2

Форма по КНД 1152017
Раздел 00001

Раздел 1. Сумма налога (минимального налога), уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогоплательщика

Показатели	Код строки	Значения показателей
Код бюджетной классификации	010	1 8 2 1 0 5 0 1 0 1 0 0 1 1 0 0 0 1 1 0
Код по ОКАТО	020	4 5 2 9 6 5 5 7 0 0 0
Сумма налога (минимального налога), подлежащая уплате в бюджет за налоговый (отчетный) период (руб.)	030	3 0 0 0
Код бюджетной классификации	040	
Код по ОКАТО	050	
Сумма налога, к уменьшению за налоговый (отчетный) период (руб.)	060	

Достоверность и полноту сведений, указанных на данной странице, подтверждаю:

Руководитель организации

Иванов

Подпись

Дата 3 0 0 3 2 0 0 9

Индивидуальный предприниматель

_____
Подпись

Дата

Представитель налогоплательщика

_____
Подпись

Дата

Как заполнить декларацию, если налогом облагаются доходы за вычетом расходов

Если в качестве налоговой базы вы выбрали доходы за вычетом расходов, заполните графу 4 разд. 2 декларации. Во всех свободных ячейках графы 3 поставьте прочерки.

По строке 010 разд. 2 отразите все полученные доходы. Перечень доходов, которые облагают налогом, есть в ст. ст. 249 и 250 Налогового кодекса.

Обратите внимание: доходы, перечисленные в ст. 251 Налогового кодекса, налогом не облагают, поэтому по строке 010 их не указывают.

По строке 020 отразите расходы фирмы, которые уменьшают облагаемую базу. Перечень таких расходов дан в ст. 346.16 Налогового кодекса.

Напомним, что уплатить "минимальный" налог нужно и в том случае, если сумма доходов фирмы окажется меньше ее расходов (то есть если фирма получит убыток). Сумму "минимального" налога определяют как 1 процент от доходов, полученных за год.

Разницу между "обычным" и "минимальным" налогами, которые были начислены за прошлый год, можно включить в расходы в текущем году. Эту разницу впишите в строку 030 разд. 2 декларации. Если в прошлых налоговых периодах фирма получила убыток (то есть "обычный" налог начислен не был), то сумму "минимального" налога здесь не указывают. Ее отражают по строке 050 в составе общей суммы убытков фирмы.

Если по итогам отчетного (налогового) периода доходы фирмы превышают ее расходы, заполните строку 040. Ее показатель рассчитывают так:

Строка 040 = Строка 010 - Строка 020 - Строка 030

Если по итогам отчетного (налогового) периода расходы фирмы превышают ее доходы, заполните строку 041.

Ее показатель определяют по формуле:

Строка 041 = Строка 020 + Строка 030 - Строка 010

Сумму убытков прошлых лет, на которую можно уменьшить налоговую базу, впишите в строку 050. Однако помните, что налоговая база не может быть уменьшена более чем на 30 процентов. Например, если сумма доходов за вычетом расходов составляет 6000 руб. (строка 040), то сумма убытка, который учитывается при налогообложении, не должна превышать 1800 руб. (6000 руб. x 30%).

Вы должны хранить документы, подтверждающие размер убытка, и документы, подтверждающие сумму уменьшения облагаемой базы по каждому налоговому периоду, в течение всего срока уменьшения базы на сумму убытка.

По строке 060 укажите разницу между показателями строк 040 и 050.

Чтобы рассчитать сумму налога, умножьте показатель в строке 060 на ставку налога. Ставка составляет 15 процентов. Она уже вписана в форму декларации (строка 070). Полученное значение отразите по строке 080 декларации.

Если вы заполняете декларацию по итогам года, вам нужно рассчитать сумму "минимального" налога. Для этого умножьте полученные доходы (строка 010) на 1 процент. Результат впишите в строку 100 разд. 2 декларации.

В строку 120 впишите сумму авансовых платежей по налогу, начисленную в течение текущего года.

Сумму налога, которую надо доплатить в бюджет по итогам текущего отчетного или налогового периода, укажите по строке 130.

Показатель этой строки определяют так:

Строка 130 = Строка 080 - Строка 110 - Строка 120

Если показатель получился отрицательным, поставьте в этой строке прочерк. Кроме того, прочерк здесь ставят, если по итогам года вы обязаны заплатить "минимальный" налог.

Данные строки 130 разд. 2 перенесите в строку 030 разд. 1.

Сумму налога, которую следует вернуть из бюджета по итогам текущего отчетного или налогового периода, укажите по строке 140.

Показатель этой строки определяют так:

Строка 140 = Строка 120 - Строка 080 - Строка 110

Если показатель получился отрицательным, поставьте в этой строке прочерк. Если по итогам года вы обязаны заплатить "минимальный" налог, то в строке 140 укажите тот же показатель, что и в строке 120.

Данные строки 140 разд. 2 перенесите в строку 060 разд. 1.

Если показатель по строке 080 будет меньше суммы, отраженной по строке 100 декларации, вам нужно заполнить строку 150. В ней указывают сумму "минимального" налога, которую следует перечислить в бюджет.

При уходе с "упрощенки" важно правильно рассчитать налог. Налоговый период по нему - календарный год (п. 1 ст. 346.19 НК РФ). Если фирма до конца года на УСН не доработала, специалисты Минфина объяснили, что делать в подобной ситуации. Так, по утверждению чиновников, налоговым периодом будет отчетный период, предшествующий кварталу, в котором было утрачено право на "упрощенку" (Письмо Минфина России от 8 июня 2005 г. N 03-03-02-04/1-138). Сданная за него декларация будет считаться итоговой. Тем "упрощенцам", кто платит 15 процентов с разницы между доходами и расходами, придется рассчитать "минимальный" налог (п. 6 ст. 346.18 НК РФ). Размер такого налога - 1 процент от суммы полученного дохода. Обязанность уплатить "минимальный" налог возникает, если его величина будет больше уже перечисленного "обычного" налога.

В этом случае налоговые декларации за налоговый период представляются и "минимальный" налог уплачивается по истечении отчетного периода, в котором было утрачено право на применение УСН, но не позднее сроков, установленных гл. 26.2 НК РФ для представления налоговых деклараций и уплаты квартальных авансовых платежей по налогу за этот отчетный период (Письма Минфина России от 8 июня 2005 г. N 03-03-02-04/1-138 и ФНС России от 21 февраля 2005 г. N 22-2-14/224@).

Пример. ЗАО "Актив" работало в течение 2008 г. на упрощенной системе налогообложения (доходы минус расходы). За 9 месяцев 2008 г. был получен доход - 11 000 000 руб., расход за этот период составил 10 500 000 руб.

В декабре доход фирмы превысил допустимую границу (15 000 000 руб.) на 1000 руб. В результате право на упрощенный режим компания потеряла с 1 октября 2008 г.

В итоге налоговый период для "Актива" - с 1 января по 30 сентября 2008 г. Сумма авансового платежа по налогу за 9 месяцев составила:

(11 000 000 руб. - 10 500 000 руб.) x 15% = 75 000 руб.

Сумма "минимального" налога за налоговый период равна:

11 000 000 руб. x 1% = 110 000 руб.

Так как сумма "минимального" налога получилась больше суммы "обычного" налога, фирма обязана до 31 марта 2009 г. сдать итоговую декларацию и уплатить "минимальный" налог.

Рассмотрим еще одну ситуацию. "Упрощенец" в течение года авансом перечислял в бюджет суммы "обычного" налога. Можно ли зачесть их в счет уплаты "минимального" налога, ведь эти налоги распределяют между различными бюджетами?

Долгое время этот вопрос вызывал много споров между компаниями и налоговиками.

Налоговики были против такого зачета (Письмо УФНС России по г. Москве от 9 ноября 2004 г. N 21-09/72180). Судьи же вставали на сторону "упрощенцев" и подтверждали их право на зачет (Постановление Президиума ВАС РФ от 1 сентября 2005 г. N 5767/05). С 1 января 2008 г. никаких споров быть не может. Так как теперь зачет переплаты производят по соответствующим видам налогов, то есть федеральные засчитывают в счет федеральных, региональные - в счет региональных, местные - в счет местных.

Так как "упрощенный" налог является федеральным (п. 7 ст. 12 НК РФ), то авансовые платежи по налогу можно зачесть в счет уплаты "минимального" налога (п. 14 ст. 78 НК РФ).

Продолжим заполнять декларацию.

В строку 150 впишите данные из строки 100.

Обратите внимание: рассчитывать и платить "минимальный" налог нужно только по итогам года. Следовательно, в декларации за I квартал, полугодие и 9 месяцев в строках 100 и 150 нужно поставить прочерки.

Данные строки 150 разд. 2 перенесите в строку 030 разд. 1.

После заполнения разд. 2 заполните разд. 1.

Если по итогам отчетного (налогового) периода вам нужно доплатить налог, заполните строки 010, 020 и 030.

Если вы переплатили налог, то заполните строки 040, 050 и 060.

По строке 010 (040) этого раздела укажите код бюджетной классификации, по которому будет платиться (возвращаться) налог.

В строку 020 (050) впишите код фирмы по Общероссийскому классификатору объектов административно-территориального деления (ОКАТО).

По строке 030 укажите сумму налога к доплате (строка 130 разд. 2). Сумму налога, которую вы возвращаете, отразите по строке 060 (строка 140 разд. 2).

Пример. ЗАО "Актив" применяет упрощенную систему налогообложения. В качестве объекта налогообложения "Актив" выбрал доходы за минусом расходов.

По результатам предыдущего года фирма получила убыток в сумме 4000 руб., в который включен уплаченный в связи с этим "минимальный" налог. В отчетном году "Актив" получил доходы в сумме 50 000 руб. Сумма расходов составила 45 000 руб. Сумма убытка, которую можно учесть при налогообложении, составит:

(50 000 руб. - 45 000 руб.) x 30% = 1500 руб.

Оставшаяся сумма убытка в размере 2500 руб. (4000 - 1500) может быть перенесена на следующий год.

За 9 месяцев отчетного года фирма заплатила квартальные авансовые платежи в сумме 230 руб.

Декларация будет заполнена так:

52017032

ИНН 0 0 7 7 0 5 2 5 2 2 7 4

КПП 7 7 0 5 0 1 0 0 1 Стр. 0 0 3

Форма по КНД 1152017
Раздел 00002

Раздел 2. Расчет налога (минимального налога)

(в рублях)

Наименование показателей	Код строки	Значения показателей	
		Объект налогообложения	
		Доходы	Доходы, уменьшенные на величину расходов
1	2	3	4
Сумма полученных доходов	010	-	50 000
Сумма произведенных расходов	020	X	45 000
Сумма разницы между суммой уплаченного минимального налога и суммой исчисленного в общем порядке единого налога за предыдущий налоговый период	030	X	-
Итого получено: - доходов (код стр. 010 - код стр. 020 - код стр. 030)	040	X	5 000
- убытков (код стр. 020 + код стр. 030 - код стр. 010)	041	X	-
Сумма убытка, полученного в предыдущем (предыдущих) налоговом (налоговых) периоде (периодах), уменьшающая (но не более чем на 30%) налоговую базу за налоговый период по коду стр. 040	050	X	1 500
Налоговая база для исчисления налога (по гр. 3 - код стр. 010; по гр. 4 - (код стр. 040 - код стр. 050))	060	-	3 500
Ставка налога (%)	070	6	15
Сумма исчисленного налога (код стр. 060 х код стр. 070)	080	-	525
Ставка минимального налога (%)	090	X	1
Сумма исчисленного минимального налога за налоговый период (код стр. 010 х код стр. 090 декларации за налоговый период)	100	X	500
Сумма уплаченных за налоговый (отчетный) период страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, а также выплаченных работникам в течение налогового (отчетного) периода из средств налогоплательщика пособий по временной нетрудоспособности, уменьшающая (но не более чем на 50%) сумму исчисленного налога по коду стр. 080	110	-	X
Исчислено налога за предыдущие отчетные периоды (сумма кодов стр. 130 - сумма кодов стр. 140 деклараций за предыдущие отчетные периоды)	120	-	230
Сумма налога, подлежащая уплате по итогам налогового (отчетного) периода (по гр. 3 - (код стр. 080 - код стр. 110 - код стр. 120); по гр. 4 - (код стр. 080 - код стр. 120)) (указывается по коду стр. 030 раздела 1 декларации за налоговый (отчетный) период)	130	-	295
Сумма налога к уменьшению за налоговый (отчетный) период (по гр. 3 - (код стр. 120 - (код стр. 080 - код стр. 110); по гр. 4 - (код стр. 120 - код стр. 080)) (указывается по коду стр. 060 раздела 1 декларации за налоговый (отчетный) период)	140	-	-
Сумма минимального налога, подлежащая уплате за налоговый период (код стр. 100 декларации за налоговый период) (уплачивается при условии превышения значения по коду стр. 100 над значением по коду стр. 080) (указывается по коду стр. 030 раздела 1 декларации за налоговый период)	150	X	-

52017025

ИНН 0 0 7 7 0 5 2 5 2 2 7 4

КПП 7 7 0 5 0 1 0 0 1 Стр. 0 0 2

Форма по КНД 1152017
Раздел 00001

Раздел 1. Сумма налога (минимального налога), уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогоплательщика

Показатели	Код строки	Значения показателей
Код бюджетной классификации	010	1 8 2 1 0 5 0 1 0 2 0 0 1 1 0 0 0 1 1 0
Код по ОКАТО	020	4 5 2 9 6 5 5 7 0 0 0
Сумма налога (минимального налога), подлежащая уплате в бюджет за налоговый (отчетный) период (руб.)	030	2 9 5
Код бюджетной классификации	040	
Код по ОКАТО	050	
Сумма налога, к уменьшению за налоговый (отчетный) период (руб.)	060	

Достоверность и полноту сведений, указанных на данной странице, подтверждаю:

Руководитель организации

Иванов

Подпись

Дата 3 0 0 3 2 0 0 9

Индивидуальный предприниматель

_____
Подпись

Дата

Представитель налогоплательщика

_____
Подпись

Дата

ЕДИНЫЙ НАЛОГ НА ВМЕНЕННЫЙ ДОХОД

Единый налог на вмененный доход (ЕНВД) заменяет уплату некоторых налогов. В гл. 26.3 Налогового кодекса эти налоги перечислены. К ним относят: налог на прибыль; налог на имущество; ЕСН; НДС (за исключением "ввозного" НДС, уплачиваемого на таможне).

Этот перечень един для фирм и предпринимателей. Кроме того, предприниматели не уплачивают налог на доходы физических лиц (вместо налога на прибыль - у организаций).

Все остальные налоги те, кто перешел на ЕНВД, должны платить. Кроме того, им нужно перечислять взносы на обязательное пенсионное страхование. Эти взносы вместе с "больничными" выплатами уменьшают сумму единого налога на вмененный доход, являясь вычетом по нему. Однако этот вычет не должен уменьшать размер ЕНВД более чем наполовину.

Общий порядок расчета

Общий порядок расчета ЕНВД вводят на своей территории власти муниципальных районов и городских округов. Они также выбирают из специального перечня и утверждают те виды деятельности, с которых его надо платить. Причем переход на ЕНВД является не добровольным, а обязательным.

Перечень облагаемых налогом видов деятельности можно посмотреть в ст. 346.26 Налогового кодекса. Например, туда входят:

- бытовые или ветеринарные услуги;
- услуги по ремонту, техническому обслуживанию, мойке и хранению автомобилей на платных стоянках;
- услуги общественного питания, если площадь зала не превышает 150 квадратных метров;
- услуги по перевозке пассажиров и грузов, если количество автомобилей не превышает 20 штук;
- торговля в розницу через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 квадратных метров;
- услуги розничной торговли через киоски, палатки и лотки, не имеющие торговых залов;
- услуги по распространению или размещению наружной рекламы и др.

Все, кто платит ЕНВД, должны не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом, подать в налоговую инспекцию декларацию.

Декларация по ЕНВД

В 2008 г. декларация по ЕНВД представляется по единой форме. Форма декларации утверждена Приказом Минфина России от 17 января 2006 г. N 8н. Декларация состоит из титульного листа, трех разделов и одного подраздела.

Изменения в отчетность по "вмененной" деятельности введены Приказом Минфина России от 20 сентября 2007 г. N 83н и коснулись разд. 3.1 декларации.

Вместо этого проставляется код вида экономической деятельности согласно Общероссийскому классификатору видов экономической деятельности (ОКВЭД).

Подписывать декларацию и подтверждать достоверность и полноту сведений в ней теперь может представитель налогоплательщика. Такое право установлено п. 5 ст. 80 Налогового кодекса. При этом на титульном листе и в разд. 1 полностью указываются фамилия, имя, отчество представителя и дата подписания.

Заполняя титульный лист, обязательно надо указать наименование документа, подтверждающего полномочия такого представителя. Причем копия этого документа подается вместе с декларацией.

А вот главному бухгалтеру больше не нужно ставить свою подпись. Соответствующие положения изложены в п. 3 Порядка заполнения деклараций по УСН и по ЕНВД.

Декларация заполняется в следующем порядке: в разд. 2 надо рассчитать сумму ЕНВД; в разд. 3 - уменьшить ее на налоговые вычеты (взносы по обязательному пенсионному страхованию и сумму, выплаченную по больничным). После этого следует заполнить разд. 1, указав в нем сумму налога, подлежащую уплате в бюджет.

Его заполняют в последнюю очередь.

Прежде всего в ячейках над таблицами разд. 2 укажите его порядковый номер и код вида предпринимательской деятельности.

При этом разд. 2, как и прежде, оформляют отдельно по каждому виду "вмененной" деятельности и по каждому месту ее осуществления, которое подведомственно данной налоговой инспекции.

Поэтому в составе декларации разд. 2 может быть несколько. Нумеруются они так: 01, 02 и т.д.

Коды предпринимательской деятельности есть в Приложении 2 к Порядку заполнения деклараций по единому налогу на вмененный доход:

Код вида предпринимательской деятельности	Виды предпринимательской деятельности	Физические показатели	Базовая доходность в месяц (рублей)
1	2	3	4

01	Оказание бытовых услуг	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	7 500
02	Оказание ветеринарных услуг	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	7 500
03	Оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	12 000
04	Оказание услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках	Площадь стоянки (в квадратных метрах)	50
05	Оказание автотранспортных услуг по перевозке грузов	Количество автотранспортных средств, используемых для перевозки грузов	6 000
06	Оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров	Посадочное место	1 500
07	Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы	Площадь торгового зала (в квадратных метрах)	1 800
08	Розничная торговля, осуществляемая в объектах стационарной торговой сети, а также в объектах нестационарной торговой сети, площадь торгового места в которых не превышает 5 квадратных метров	Торговое место	9 000
09	Розничная торговля, осуществляемая в объектах стационарной торговой сети, а также в объектах нестационарной торговой сети, площадь торгового места в которых превышает 5 квадратных метров	Площадь торгового места в квадратных метрах	1 800
10	Разносная (развозная) торговля (за исключением торговли подакцизными товарами, лекарственными препаратами, изделиями из драгоценных камней, оружием и патронами к нему, меховыми изделиями и технически сложными товарами бытового назначения)	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	4 500
11	Оказание услуг общественного питания через объекты организации общественного питания, имеющие залы обслуживания посетителей	Площадь зала обслуживания посетителей (в квадратных метрах)	1 000

12	Оказание услуг общественного питания через объекты организации общественного питания, не имеющие залов обслуживания посетителей	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	4 500
13	Распространение и (или) размещение наружной рекламы с любым способом нанесения изображения, за исключением наружной рекламы с автоматической сменой изображения	Площадь информационного поля наружной рекламы с любым способом нанесения изображения, кроме наружной рекламы с автоматической сменой изображения (в квадратных метрах)	3 000
14	Распространение и (или) размещение наружной рекламы с автоматической сменой изображения	Площадь информационного поля экспонирующей поверхности (в квадратных метрах)	4 000
15	Распространение и (или) размещение наружной рекламы посредством электронных табло	Площадь информационного поля электронных табло наружной рекламы (в квадратных метрах)	5 000
16	Распространение и (или) размещение рекламы на автобусах любых типов, трамваях, троллейбусах, легковых и грузовых автомобилях, прицепах, полуприцепах и прицепах-роспусках, речных судах	Количество автобусов любых типов, трамваев, троллейбусов, автомобилей легковых и грузовых, прицепов, полуприцепов и прицепов-роспусков, речных судов, используемых для распространения и (или) размещения рекламы	10 000
17	Оказание услуг по временному размещению и проживанию	Площадь спального помещения (в квадратных метрах)	1 000

18	Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование торговых мест, расположенных в объектах стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, объектов нестационарной торговой сети (прилавков, палаток, ларьков, контейнеров, боксов и других объектов), а также объектов организации общественного питания, не имеющих залов обслуживания посетителей, в которых площадь одного торгового места, объекта нестационарной торговой сети или объекта организации общественного питания не превышает 5 квадратных метров	Количество торговых мест, переданных во временное владение и (или) в пользование другим хозяйствующим субъектам	6 000
19	Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование торговых мест, расположенных в объектах стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, объектов нестационарной торговой сети (прилавков, палаток, ларьков, контейнеров, боксов и других объектов), а также объектов организации общественного питания, не имеющих залов обслуживания посетителей, в которых площадь одного торгового места, объекта нестационарной торговой сети или объекта организации общественного питания превышает 5 квадратных метров	Площадь торговых мест, переданных во временное владение и (или) в пользование другим хозяйствующим субъектам (в квадратных метрах)	1 200

20	Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование земельных участков площадью, не превышающей 10 квадратных метров, для организации торговых мест в стационарной торговой сети, а также для размещения объектов нестационарной торговой сети (прилавков, палаток, ларьков, контейнеров, боксов и других объектов) и объектов организации общественного питания, не имеющих залов обслуживания посетителей	Количество земельных участков, переданных во временное владение и (или) в пользование	5 000
21	Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование земельных участков площадью, превышающей 10 квадратных метров, для организации торговых мест в стационарной торговой сети, а также для размещения объектов нестационарной торговой сети (прилавков, палаток, ларьков, контейнеров, боксов и других объектов) и объектов организации общественного питания, не имеющих залов обслуживания посетителей	Площадь земельных участков, переданных во временное владение и (или) в пользование (в квадратных метрах)	1 000

Адрес, по которому вы ведете деятельность, облагаемую ЕНВД, впишите в строку 020.

Точно так же нужно поступать, если один и тот же вид деятельности вы ведете по разным адресам (их указывают в строке 020), подведомственным одной налоговой инспекции.

Заполним остальные строки в основной таблице разд. 2.

Напомним, что ЕНВД определяют исходя из величины вмененного дохода. Этот доход рассчитывают по формуле:

```
Базовая доходность     Физический показатель,   Коэффициент
определенного вида x  который характеризует  x   базовой
   деятельности       данный вид деятельности    доходности
```

Значение базовой доходности вашего вида деятельности возьмите из Приложения 2 к инструкции.

Его указывают по строке 040.

В этом же Приложении есть и физические показатели для каждого вида деятельности.

Так, в строках 050, 060 и 070 укажите количество работников в каждом месяце квартала, если ваша фирма:

- оказывает бытовые услуги;
- занимается ремонтом, техническим обслуживанием и мойкой автомобилей;
- оказывает ветеринарные услуги;
- торгует вразнос.

Физическим показателем для любого пункта общепита будет площадь зала обслуживания. А при автотранспортных перевозках - количество автомобилей.

В розничной торговле таким показателем будет площадь торгового зала или количество торговых мест.

В течение квартала физический показатель, который характеризует вид деятельности, может измениться (например, увеличится количество работников). Это изменение нужно учесть при расчете единого налога с начала того месяца, в котором оно произошло.

По строкам 080 и 090 указывают значения корректирующих коэффициентов К1 и К2.

Обратите внимание: с 2006 г. в качестве показателя К1 используют коэффициент-дефлятор. В 2008 г. следует применять коэффициент К1, равный 1,081 (Приказ Минэкономразвития России от 19 ноября 2007 г. N 401).

Показатель К2 - это коэффициент, учитывающий особенности ведения данной деятельности. Его устанавливают местные власти.

Рассчитанную сумму вмененного дохода отразите по строке 100. В строки 110 - 130 впишите сумму вмененного дохода за каждый месяц квартала. Значение строки 100 должно быть равно сумме значений строк 110 - 130. Значение строк 110 - 130 определите, перемножив данные строк с 040 по 090.

По строке 140 покажите сумму единого налога за квартал. Для этого умножьте данные строки 100 на ставку налога (15%).

После заполнения разд. 2 рассчитайте ЕНВД, который нужно уплатить в бюджет. Сделайте это в разд. 3.

В строку 010 этого раздела перенесите сумму налога из строки 140 разд. 2. Если вы заполнили несколько разд. 2 (по каждому виду или адресу деятельности), все показатели строки 140 нужно сложить. Полученную сумму налога можно уменьшить на сумму уплаченных пенсионных взносов и на сумму больничных, выплаченных за счет средств фирмы.

По строке 020 отразите всю сумму пенсионных взносов за работников и пенсионные взносы за индивидуального предпринимателя (если декларацию подает предприниматель).

Организации, переведенные на ЕНВД, должны оплачивать своим работникам больничные листы. Фонд социального страхования компенсирует им только больничные в пределах минимального размера оплаты труда в месяц на одного работника. Оставшаяся часть считается выплаченной за счет фирмы. Суммы больничных, выплаченных за счет средств фирмы, укажите в строке 030.

В строке 040 укажите сумму взносов и пособий по временной нетрудоспособности, которая уменьшает сумму единого налога на вмененный доход (эта сумма не может превышать половину суммы, отраженной в строке 010).

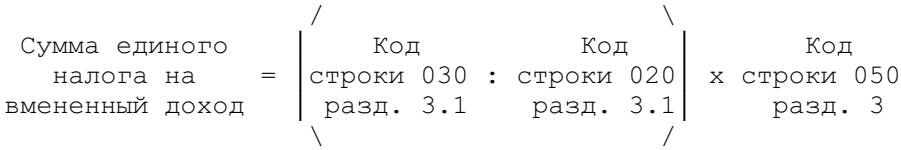
Если сумма строк 020 и 030 не превышает половины суммы, указанной в строке 010, то в строку 040 проставьте сумму: стр. 020 + стр. 030. Если же превышает - в строке 040 укажите сумму: стр. 010 : 2.

После этого вычтите из строки 010 значение строки 040. Полученную сумму налога впишите в строку 050. Затем вернитесь в начало декларации и отразите результат всех расчетов в разд. 1. В строку 030 нужно перенести сумму ЕНВД из строки 050 разд. 3.

В разд. 3.1 определяют сумму ЕНВД по каждому коду ОКАТО в отдельности. Чтобы получить эту величину, надо рассчитать долю налоговой базы по каждому коду в общей налоговой базе по всем кодам, а затем полученный результат умножить на общую сумму налога к уплате по всем ОКАТО.

При этом для расчета общей налоговой базы (строка 020) нужно сложить значения строк с кодом 100 по всем заполненным разд. 2 декларации. А для определения налоговой базы по каждому коду ОКАТО (строка 030) сложите соответствующие суммы в строках 100 всех разд. 2 декларации с данным кодом ОКАТО.

В строке 040 отразите сумму единого налога на вмененный доход по данному коду ОКАТО. Рассчитайте ее по формуле:



Пример. ЗАО "Актив" оказывает услуги по ремонту бытовой техники. Код данного вида деятельности - 01. Базовую доходность найдем в ст. 346.29 Налогового кодекса. Она равна 7500 руб. в месяц на одного работника. В фирме работают 20 человек. За них фирма заплатила взносы по обязательному пенсионному страхованию в сумме 5000 руб.

Для услуг по ремонту бытовой техники в регионе установлен коэффициент К2 в размере 0,1. Коэффициент-дефлятор К1 равен 1,081.

Таким образом, размер ежемесячного вмененного дохода в I квартале для "Актива" составит:

7500 руб. x 20 чел. x 0,1 x 1,081 = 16 215 руб.

Размер вмененного дохода за I квартал равен:

16 215 руб. x 3 мес. = 48 645 руб.

Сумма единого налога за I квартал составит:

48 645 руб. x 15% = 7296 руб.

ТРУДОВОЙ И НАЛОГОВЫЙ КОДЕКСЫ: 2009 ГОД НЕ ЗА ГОРАМИ

В 2008 г. законодатели уже внесли немало изменений в Трудовой и Налоговый кодексы. Ряд поправок уже вступил в силу в течение 2008 г., но основная их часть начнет действовать с 1 января 2009 г.

Изменения в ТК РФ

С 1 января 2009 г. установлена новая величина минимального размера оплаты труда. МРОТ будет составлять 4330 руб. в месяц (Федеральный закон от 24 июня 2008 г. N 91-ФЗ). Его, как и прежде, применяют для:

- регулирования оплаты труда;
- определения размера пособия по временной нетрудоспособности для работников, страховой стаж которых меньше шести месяцев;
- определения пособия по временной нетрудоспособности работникам фирм, которые применяют УСН или ЕНВД.

В остальных случаях (штрафы и иные платежи), как и в течение последних семи лет, используется МРОТ в размере 100 руб. (ст. 5 Федерального закона от 19 июня 2000 г. N 82-ФЗ).

Еще одно новшество утверждено Постановлением Правительства РФ от 22 июля 2008 г. N 554. Установлена минимальная доплата за ночную работу. Она составляет 20 процентов часовой тарифной ставки (оклада), рассчитанной за каждый час работы в ночное время. Напомним, что ночным признают время с 22 до 6 часов. Поправки в Трудовой кодекс внесены Федеральными законами:

- от 22 июля 2008 г. N 157-ФЗ (изменения вступили в силу с 10 августа 2008 г.);
- от 23 июля 2008 г. N 160-ФЗ (изменения вступят в силу с 1 января 2009 г.).

Изменения, в частности, коснулись ч. 1 ст. 121 "Исчисление стажа работы, дающего право на ежегодные оплачиваемые отпуска" Трудового кодекса. В стаж работы, дающий право на ежегодный основной оплачиваемый отпуск, включают время отпусков без сохранения заработной платы, но не более 14 календарных дней в течение рабочего года.

Еще одно новшество - расширение полномочий трудовой инспекции. Теперь она может контролировать назначение, исчисление и выплату больничных за счет средств работодателя (ст. 356 ТК РФ).

Закон N 160-ФЗ не внес серьезных поправок. Он, например, заменил по тексту Трудового кодекса слова "Правительством Российской Федерации" на "уполномоченным Правительством Российской Федерации федеральным органом исполнительной власти".

Изменения в НК РФ

С 1 января 2009 г. вступят в силу существенные изменения в Налоговый кодекс. Наиболее значительные из них связаны с начислением амортизации при использовании нелинейного метода, отменой нормирования суточных для исчисления налога на прибыль. Налогоплательщикам предоставлены некоторые послабления в части исчисления НДФЛ и ЕСН.

Вместе с тем в результате внесения поправок круг плательщиков ЕНВД с 1 января 2009 г. существенно сузится.

Изменения в Налоговый кодекс внесены Федеральными законами:

- от 30 апреля 2008 г. N 55-ФЗ;
- от 22 июля 2008 г. N 121-ФЗ;
- от 22 июля 2008 г. N 158-ФЗ;
- от 22 июля 2008 г. N 135-ФЗ;
- от 22 июля 2008 г. N 142-ФЗ;
- от 22 июля 2008 г. N 155-ФЗ;
- от 23 июля 2008 г. N 160-ФЗ.

Рассмотрим более подробно основные поправки, внесенные в Налоговый кодекс.

НДФЛ и ЕСН

Материальная выгода

Как известно, материальную выгоду, полученную от экономии на процентах при пользовании рублевыми заемными средствами, облагают НДФЛ в части превышения 3/4 ставки рефинансирования. Для того чтобы удержать налог с такой материальной выгоды, нужно из суммы процентов по займу, рассчитанной исходя из 3/4 ставки рефинансирования, действующей на дату получения дохода, вычесть сумму процентов по договору. Получившуюся разницу необходимо обложить НДФЛ по ставке 35 процентов. Об этом сказано в пп. 1 п. 2 ст. 212 Налогового кодекса.

С 1 января 2009 г. вступает в силу его новая редакция. Процентную ставку по договору нужно будет сравнивать не с 3/4, а с 2/3 ставки ЦБ РФ.

Таким образом, налоговая база по материальной выгоде уменьшится. Значит, снизится и сумма налога, которую необходимо удержать.

Проценты по рублевым вкладам

Также уменьшится и облагаемый размер дохода в виде процентов по рублевым вкладам в банках. Сейчас НДФЛ удерживают с суммы процентов, если они превышают ставку рефинансирования. Новая редакция ст. 214.2 изменяет этот порядок. С 1 января 2009 г. из суммы процентов по условиям договора нужно будет вычитать ставку рефинансирования, увеличенную на 5 процентов. С 14 июля 2008 г. ставка рефинансирования составляет 11 процентов (Указание ЦБ РФ от 11 июля 2008 г. N 2037-У). Следовательно, доход по рублевому вкладу будет облагаться налогом только в той части, которая превышает 16 процентов (11% + 5%). Ныне же ставка НДФЛ по этому доходу составляет 35 процентов и удерживается сейчас с суммы, превышающей 11 процентов годовых.

Плата за обучение работников

С 1 января 2009 г. не будут облагать налогом плату за обучение по общеобразовательным и профессиональным образовательным программам, профессиональную подготовку и переподготовку. Причем не только "в российских образовательных учреждениях, имеющих соответствующую лицензию", но и в "иностранных образовательных учреждениях, имеющих соответствующий статус" (п. 21 ст. 217 НК РФ).

Напомним: действующая редакция гласит, что не облагают НДФЛ лишь суммы, выплачиваемые детям-сиротам до 24 лет на обучение в общеобразовательных учреждениях, либо суммы, которые выплачены на обучение этих детей непосредственно учебному заведению.

Таким образом, законодатели сделали еще один шаг навстречу плательщикам НДФЛ.

Кредиты на приобретение жилья

Начиная с 2009 г. не будут облагать налогом на доходы физических лиц суммы, выплачиваемые фирмами и предпринимателями своим работникам на возмещение затрат по уплате процентов по кредитам на приобретение (строительство) жилья. Таково новшество ст. 217 Налогового кодекса. В нее введен новый п. 40. Что, разумеется, существенный плюс для налогоплательщиков. Однако эта норма будет действовать до 1 января 2012 г.

Стандартные налоговые вычеты

С 2009 г. изменился размер дохода, по достижении которого человек имеет право на стандартный налоговый вычет в размере 400 руб. Его будут предоставлять работнику до тех пор, пока его доход, исчисленный нарастающим итогом с начала года, не превысит 40 000 руб. (пп. 3 п. 1 ст. 218 НК РФ). Сейчас предельный размер дохода составляет 20 000 руб.

Увеличен стандартный налоговый вычет на детей. Если сейчас он составляет 600 руб., то с 1 января 2009 г. он будет равен 1000 руб. Значительно увеличится и размер дохода, по достижении которого этот вычет перестают применять. Предельный доход возрастет в 7 раз и составит 280 000 руб.

Обратите внимание: стандартный налоговый вычет на детей может быть предоставлен в двойном размере одному из родителей (приемных родителей) по их выбору. Но другой родитель (приемный родитель) должен написать заявление об отказе от получения налогового вычета.

Если работник не состоит в браке, то вычет предоставляется в двойном размере. При этом работник, который уплачивает алименты, права на этот вычет не имеет (Письмо Минфина России от 30 апреля 2008 г. N 03-04-06-01/112).

Ранее по вопросу применения вычета одиноким родителям Минфин высказывал другую точку зрения. Чиновники говорили, что вычет в двойном размере (1200 руб.) предоставляется тому родителю, который воспитывает ребенка. Родитель, который уплачивает алименты, имеет право на вычет в размере 600 руб. (Письмо Минфина России от 14 июля 2006 г. N 03-05-01-04/213). Это мнение высказывали и контролеры (Письмо Минфина России от 9 июня 2007 г. N 03-04-07-01/117).

Как поступать в этом спорном вопросе - решать вам. Мы советуем не спорить с чиновниками и выполнять их последние разъяснения: родителю, на обеспечении которого находится ребенок, предоставлять двойной вычет, а тому, кто уплачивает алименты, вычет не предоставлять.

Налог на прибыль организаций

Расходы на оплату труда

Изменился текст п. 16 ст. 255 Налогового кодекса. Удвоился предельный размер взносов по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов работников. Теперь такие расходы можно учесть в размере не более 6 процентов от расходов на оплату труда. Раньше лимит составлял 3 процента.

Также с нового года в расходах можно будет учесть дополнительные страховые взносы на накопительную часть трудовой пенсии. Порядок уплаты добровольных взносов установлен Федеральным законом от 30 апреля 2008 г. N 56-ФЗ "О дополнительных страховых взносах на накопительную часть

трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений". Некоторые его нормы вступают в силу с 1 октября 2008 г., но другие - с 1 января 2009 г.

С октября 2008 г. каждый гражданин может лично или через работодателя подать заявление о перечислении дополнительных страховых взносов на накопительную часть трудовой пенсии. Размер взноса не ограничен.

Полученное заявление работодатель в трехдневный срок направляет в Пенсионный фонд по месту своей регистрации. Вновь созданные (реорганизованные) фирмы и те, у которых средняя численность за предшествующий год превышает 100 человек, представляют их в электронной форме.

В ответ Пенсионный фонд не позднее 10 рабочих дней направляет гражданину уведомление. В нем он указывает дату вступления в правоотношения.

В случае если у гражданина не открыт индивидуальный лицевой счет в Пенсионном фонде, он одновременно с заявлением представляет сам или через работодателя сведения, необходимые при начальной регистрации. В любой момент сотрудник может подать заявление о прекращении или возобновлении перечислений. Для бухгалтерии фирмы действие любого заявления начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем его подачи.

С 2009 г. организации могут софинансировать перечисления своих работников в пределах 12 000 руб. в год без обложения их ЕСН и НДФЛ.

Обращаем внимание, что внесенные в НК РФ изменения позволят гражданам получить социальный вычет по НДФЛ в размере не более 120 000 руб. в год по договорам добровольного пенсионного страхования и по уплате дополнительных взносов на накопительную часть трудовой пенсии.

Следует отметить, что государство доплатит такую же сумму дополнительных взносов на накопительную часть трудовой пенсии. Но не более 12 000 руб. в год. А тем, кто достиг пенсионного возраста, но не обратился за пенсией, данную сумму увеличат в четыре раза. Что составит 48 000 руб. в год. Бухгалтерам фирм придется отчитываться перед Пенсионным фондом. Они должны будут сдавать реестр по форме, утвержденной Фондом, не позднее 20 дней со дня окончания квартала.

Общая сумма взносов вместе со взносами по договорам долгосрочного страхования жизни работников, добровольного пенсионного страхования или негосударственного пенсионного обеспечения работников уменьшает налогооблагаемую прибыль организаций в размере не более 12 процентов от суммы расходов на оплату труда (абз. 7 п. 16 ст. 255 НК РФ). Кроме того, в статью, посвященную расходам на оплату труда, включен п. 24.1. Теперь к ним относят расходы на возмещение затрат работников по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение (строительство) жилья. Эти расходы для целей налогообложения будут признавать в размере не более 3 процентов от расходов на оплату труда.

Обратите внимание: п. 24.1 ст. 255 Налогового кодекса будет действовать с 1 января 2009 г. до 1 января 2012 г.

Амортизируемое имущество

С 2009 г. расширяется состав амортизируемого имущества: вступают в силу изменения абз. 4 п. 1 ст. 256 Налогового кодекса. Помимо неотделимых улучшений в арендованные основные средства, будут амортизировать также неотделимые улучшения в основные средства, которые предоставлены по договору безвозмездного пользования.

Кроме того, с 1 января 2009 г. из Налогового кодекса исключен пп. 5 п. 2 ст. 256. Он гласил, что амортизацию не начисляют на продуктивный скот, буйволов, волов, яков, оленей, других одомашненных диких животных (за исключением рабочего скота). А это значит, что с 2009 г. их нужно будет амортизировать.

Обратите внимание: это изменение распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2008 г. Об этом сказано в ст. 2 Федерального закона от 22 июля 2008 г. N 135-ФЗ. Следовательно, при заполнении декларации по налогу на прибыль за 2008 г. можно полностью отразить в ней суммы амортизации по перечисленным животным.

Нелинейная амортизация

Новый порядок применения нелинейного метода позволит значительно снизить налог на прибыль в первые годы использования объекта. Суть этого метода состоит в том, что налоговый учет амортизируемого имущества должен вестись по амортизационным группам, а не по объектам, как сейчас (п. 2 ст. 259 НК РФ). Механизм начисления амортизации следующий. Для каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется суммарный баланс, который рассчитывается как суммарная стоимость всех объектов амортизируемого имущества, отнесенных к данной амортизационной группе (подгруппе) (п. 2 ст. 259.2 НК РФ). При этом стоимость имущества, которое амортизируется линейным методом, не учитывается. Суммарный баланс каждой амортизационной группы ежемесячно уменьшается на суммы начисленной по этой группе амортизации (п. 4 ст. 259.2 НК РФ). Особенность метода как раз и заключается в том, что организация сама не будет рассчитывать нормы амортизации. Пунктом 5 ст. 259.2 установлена своя месячная норма амортизации для каждой амортизационной группы.

В случае если суммарный баланс амортизационной группы (подгруппы) становится менее 20 000 руб. в месяце, следующем за месяцем, когда указанное значение было достигнуто, то организация вправе ликвидировать указанную группу (подгруппу). При этом значение суммарного баланса относится на внереализационные расходы текущего периода (п. 12 ст. 259.2 НК РФ). Когда истечет срок полезного

использования имущества, организация сможет исключить его из состава амортизационной группы (подгруппы) без изменения суммарного баланса этой амортизационной группы (п. 13 ст. 259.2 НК РФ).

Метод начисления амортизации фирма устанавливает сама и закрепляет его в учетной политике для целей налогообложения. Изменение метода начисления амортизации с 2009 г. возможно с начала налогового периода. При этом организация может переходить с нелинейного метода на линейный метод не чаще одного раза в пять лет (п. 1 ст. 259 НК РФ). А вот для обратного перехода таких ограничений не предусмотрено.

Корректирующие коэффициенты

В 2008 г. легковые автомобили стоимостью более 600 000 руб. и микроавтобусы стоимостью более 800 000 руб. амортизируют с понижающим коэффициентом 0,5 (п. 9 ст. 259 НК РФ). С 1 января 2009 г. это правило не применяется.

Кроме того, с 1 января 2009 г. применять коэффициент не более 3 к предметам лизинга, которые входят в 1 - 3-ю амортизационные группы, будет нельзя (ст. 259.3 НК РФ).

Порядок определения срока полезного использования основных средств, полученных в качестве вклада в уставный капитал

Пункт 7 ст. 258 Налогового кодекса устанавливает общие правила начисления амортизации по любым основным средствам, бывшим в употреблении (в том числе и полученным в качестве вклада в уставный капитал или же в порядке правопреемства при реорганизации). Эти правила применяют при использовании линейного метода.

Так, норму амортизации по основным средствам, бывшим в употреблении, определяют с учетом срока полезного использования, уменьшив его на количество лет и месяцев эксплуатации имущества предыдущим собственником. Если же срок фактического использования основного средства у предыдущих собственников будет равен сроку полезного использования, который определен в соответствии с Классификацией, или будет превышать его, то организация вправе самостоятельно рассчитать срок полезного использования ОС с учетом требований техники безопасности и других факторов.

Расходы на НИОКР

Расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки фирмы, в том числе и безрезультатные, признают в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были произведены. Их включают в состав прочих расходов в размере фактических затрат. Некоторые из расходов на НИОКР включают в фактическом размере, умноженном на 1,5. Перечень льготных научных разработок утверждает Правительство Российской Федерации. Об этом сказано в новом абзаце п. 2 ст. 262 Налогового кодекса.

Отменено нормирование суточных

Это решение обрадует большинство руководителей организаций. Суточные и полевое довольствие будут уменьшать налогооблагаемую прибыль фирмы в полном объеме, а не в пределах "правительственных" норм. Таково новшество пп. 12 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса.

Напомним, что до 1 января 2009 г. суточные при командировках по России можно было учесть лишь в пределах 100 руб. в день (Постановление Правительства от 8 февраля 2002 г. N 93 "Об установлении норм расходов организаций на выплату суточных и полевого довольствия...").

Обратите внимание: для целей НДФЛ нормирование суточных сохраняется: не более 700 руб. за каждый день командировки в пределах России и 2500 руб. - за каждый день загранкомандировки.

Расходы на получение образования

Еще одно изменение затронуло вклады организаций в свой интеллектуальный потенциал. Сейчас к прочим расходам относят только затраты на подготовку и переподготовку штатного персонала на договорной основе. Уже с 1 января 2009 г. они будут дополнены расходами на обучение по основным и дополнительным профессиональным программам. Таково содержание пп. 23 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса.

Обучение, подготовку и переподготовку кадров могут проходить: собственные работники; лица, с которыми заключен договор об их обязанности не позднее трех месяцев после окончания обучения (профессиональной подготовки и переподготовки), оплаченного фирмой, заключить трудовой договор и отработать в ней не менее одного года.

Если стороны расторгнут трудовой договор до истечения годичного срока, то всю сумму платы за обучение нужно будет включить во внереализационные доходы отчетного (налогового) периода, в котором договор прекратил действие. Исключение составляют случаи расторжения трудового договора по обстоятельствам, не зависящим от воли сторон (ст. 83 ТК РФ). Если же трудовой договор по истечении трех месяцев после окончания обучения не будет заключен, то расходы на него также включают во внереализационные доходы отчетного (налогового) периода, в котором истек трехмесячный срок для заключения договора.

Фирма должна хранить документы, подтверждающие расходы на обучение, в течение всего срока действия договора с образовательным учреждением и одного года работы сотрудника, но не менее четырех лет.

В то же время затраты на организацию развлечения, отдыха или лечения, на содержание образовательных учреждений, а также на выполнение для них бесплатных работ либо оказание им бесплатных услуг по-прежнему не будут считаться обоснованными.

Приобретение прав на использование программ для ЭВМ

Любители крутого "софта" могут порадоваться - с 1 января 2009 г. сумма единовременного списания стоимости программ для ЭВМ и баз данных увеличивается до 20 000 руб. (пп. 26 п. 1 ст. 264 НК РФ). Действие этой поправки на 2008 г. не распространяется. Поэтому остается открытым вопрос о возможности единовременно учесть расходы по приобретению исключительных прав на программы для ЭВМ стоимостью от 10 000 до 20 000 руб. в 2008 г.

Добровольное медицинское страхование

Взносы по договорам добровольного личного страхования, если их условия предусматривают оплату медицинских расходов застрахованных работников, можно включить в расходы. Но только лишь в пределах нормативов, которые установлены в абз. 9 п. 16 ст. 255 Налогового кодекса.

С 1 января 2009 г. предельный размер, в котором эти средства можно учесть в расходах, удвоится и составит 6 процентов от суммы расходов на оплату труда.

Затраты на уплату процентов по кредитам (займам)

Организации смогут учесть суммы возмещения затрат работников по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение или строительство жилья. Данные выплаты для целей налогообложения будут признаваться в размере трех процентов от суммы расходов на оплату труда (п. 24.1 ст. 255 НК РФ). Но учитывать их можно будет только до 1 января 2012 г.

Выплаты членам совета директоров

С нового года при определении налоговой базы по налогу на прибыль расходами не будут признавать вознаграждения и иные выплаты членам совета директоров. Это вошло в ст. 270 Налогового кодекса. В нее введен новый пункт - 48.8.

Нулевая ставка налога на прибыль для сельхозпроизводителей

Для сельхозпроизводителей, которые не перешли на ЕСХН (единый сельскохозяйственный налог), по деятельности, связанной с реализацией произведенной и переработанной данными организациями собственной сельскохозяйственной продукции, нулевая ставка налога на прибыль продлевается до 2012 г. (ст. 2 Федерального закона от 22 июля 2008 г. N 158-ФЗ).

Упрощенная система налогообложения

Дивиденды облагают по общему режиму налогообложения

По общему правилу применение организациями упрощенной системы налогообложения освобождает их от уплаты налога на прибыль, налога на имущество и единого социального налога.

С 1 января 2009 г. уточнен порядок налогообложения некоторых доходов "упрощенца". Фирмы, применяющие УСН, будут платить налог на прибыль с полученных дивидендов, а также по операциям с отдельными видами долговых обязательств (п. 2 ст. 346.11 НК РФ). Точно такое же правило действует и в отношении предпринимателей: доходы, полученные от долевого участия в организациях, облагают НДФЛ.

Расходы на обязательное страхование ответственности

До 1 января 2009 г. при определении объекта налогообложения при УСН учитывают расходы на все виды обязательного страхования работников и имущества. После этой даты "упрощенцы" смогут, кроме перечисленного, учесть также расходы на обязательное страхование ответственности. Об этом прямо сказано в пп. 7 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса.

Наиболее распространенный вид обязательного страхования ответственности - ОСАГО. Расходы на него можно и сейчас учесть при расчете единого налога. Но относят их к расходам на содержание служебного автотранспорта (пп. 12 п. 1 ст. 346.16 НК РФ).

Ведь ОСАГО - это законодательно установленное обязательное страхование автогражданской ответственности. Использовать автомобиль без договора ОСАГО нельзя. Поэтому данный вид расходов сейчас относят к затратам на содержание служебного автотранспорта. А вот отнести расходы по ОСАГО к

расходам на обязательное страхование работников и имущества (пп. 7 п. 1 ст. 346.16 НК РФ) чиновники не разрешают. Они ссылаются на то, что ОСАГО - это страхование ответственности, а не имущества (см. Письмо Минфина России от 1 апреля 2008 г. N 03-11-04/2/63).

Отменено нормирование суточных и полевого довольствия при УСН

С 1 января 2009 г. расходы на суточные и полевое довольствие можно включать в расходы полностью (пп. 13 п. 1 ст. 346.16 НК РФ). Их нормирование отменяется.

До 1 января 2009 г. суточные учитывают в пределах норм, установленных Правительством РФ. Для командировок по России максимальный предел составляет 100 руб. (Постановление Правительства РФ от 8 февраля 2002 г. N 93).

Расходы на приобретение сырья и материалов

Из пп. 1 п. 2 ст. 346.17 исключено положение о том, что расходы на приобретение сырья и материалов учитываются по мере списания их в производство. Таким образом, эти расходы можно списать сразу после их оплаты.

Новые правила переноса убытков

Организациям, которые используют в качестве объекта налогообложения "доходы минус расходы", разрешено уменьшить налоговую базу на убытки предыдущих налоговых периодов без ограничений (п. 7 ст. 346.18 НК РФ). Ранее такой убыток не мог уменьшать налоговую базу более чем на 30 процентов. Перенести убытки на будущее можно в течение 10 следующих лет. Убыток, не перенесенный на следующий год, можно перенести целиком или частично на любой год из последующих девяти лет.

Если организация получала убытки более чем в одном налоговом периоде, то их переносят на будущее в той очередности, в которой они получены.

Налоговые декларации

С 1 января 2009 г. фирмы и индивидуальные предприниматели, применяющие УСН, сдают налоговые декларации по единому, транспортному и земельному налогам только по истечении налогового периода (ст. 346.23 НК РФ). То есть раз в год.

Обратите внимание: порядок уплаты авансовых платежей по этим налогам остается прежним: по итогам отчетного периода (ежеквартально).

УСН на основе патента

Расширен перечень видов деятельности, при которых можно применять УСН на основе патента (пп. 62 - 69 п. 2 ст. 346.25.1 НК РФ). В этот перечень включены:

- услуги общественного питания;
- услуги по переработке сельскохозяйственной продукции, в том числе по производству мясных, рыбных и молочных продуктов, хлебобулочных изделий, овощных и плодово-ягодных продуктов, изделий и полуфабрикатов из льна, хлопка, конопли и лесоматериалов (за исключением пиломатериалов);
- услуги, связанные со сбытом сельскохозяйственной продукции (хранение, сортировка, сушка, мойка, расфасовка, упаковка и транспортировка);
- оказание услуг, связанных с обслуживанием сельскохозяйственного производства (механизированные, агрохимические, мелиоративные, транспортные работы);
- выпас скота;
- ведение охотничьего хозяйства и осуществление охоты;
- занятие частной медицинской практикой или частной фармацевтической деятельностью лицом, имеющим лицензию на указанные виды деятельности;
- осуществление частной детективной деятельности лицом, имеющим лицензию.

С 1 января 2009 г. индивидуальные предприниматели, которые применяют УСН на основе патента, смогут привлекать наемных работников. При этом их среднесписочная численность не должна превышать за налоговый период пяти человек (п. 2.1 ст. 346.25.1 НК РФ). Если предприниматель нарушит это требование, то он утратит право применять УСН на основе патента (п. 2.2 ст. 346.25.1 НК РФ).

На территории субъекта Российской Федерации решение о применении индивидуальными предпринимателями УСН на основе патента принимают законом этого региона. Раньше субъекты Российской Федерации определяли конкретные перечни видов предпринимательской деятельности, по которым можно было применять УСН на основе патента. Таким образом, получается, что субъекты Федерации смогут лишь вводить УСН на основе патента либо не вводить ее вовсе (п. 3 ст. 346.25.1 НК РФ).

Патент выдают индивидуальному предпринимателю по выбору на период от одного до 12 месяцев. При этом налоговым периодом считается срок, на который выдан патент (п. 4 ст. 346.25.1 НК РФ).

Новый абзац введен в п. 5 ст. 346.25.1 Налогового кодекса. Если предприниматель состоит на учете в налоговой инспекции в одном регионе, а заявление на получение патента подает в инспекцию другого региона, то он обязан вместе с заявлением на получение патента подать заявление о постановке на учет в этой налоговой инспекции.

Единый налог на вмененный доход

Новые условия для применения ЕНВД

С 1 января 2009 г. не могут применять ЕНВД (п. 2.2 ст. 346.26 НК РФ):

- организации и предприниматели, среднесписочная численность работников которых за предшествующий календарный год превышала 100 человек. Данная норма начинает действовать с 1 января 2010 г.;
- организации, в которых доля участия других организаций составляет более 25 процентов. Это ограничение не распространяется на организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди работников составляет не менее 50 процентов, а их доля в фонде оплаты труда - не менее 25 процентов. Также данная норма не применяется к организациям потребительской кооперации и обществам, единственными учредителями которых являются потребительские общества и их союзы;
- индивидуальные предприниматели, перешедшие на УСН на основе патента, по тем видам деятельности, которые указаны в патенте;
- учреждения образования, здравоохранения и социального обеспечения в части предпринимательской деятельности по оказанию услуг общественного питания. Оказание этих услуг должно быть неотъемлемой частью процесса функционирования указанных учреждений;
- организации и предприниматели в части оказания услуг по передаче в аренду автозаправочных станций и автогазозаправочных станций.

За несоответствие установленным требованиям по итогам налогового периода предусмотрено "наказание". Считается, что организация теряет право на применение ЕНВД и перешла на общий режим налогообложения (п. 2.3 ст. 346.26 НК РФ).

Расчет корректирующего коэффициента К2

Значения корректирующего коэффициента К2 устанавливаются не менее чем на календарный год и в пределах от 0,005 до 1 включительно (п. 7 ст. 346.29 НК РФ). С 2009 г. уточнено, что значения К2 нужно округлять до третьего знака после запятой. Значения физических показателей указывают в целых единицах. Все значения стоимостных показателей декларации указывают в полных рублях. Значения стоимостных показателей менее 50 коп. (0,5 единицы) отбрасывают, а 50 коп. (0,5 единицы) и более округляют до полного рубля (целой единицы) (п. 11 ст. 346.29 НК РФ).

Порядок постановки на налоговый учет

Фирмы и индивидуальные предприниматели, которые ведут деятельность, подпадающую под ЕНВД, должны встать на налоговый учет по месту такой деятельности. Обязанность же встать на учет по месту нахождения компании (месту жительства индивидуального предпринимателя) возникает при следующих видах деятельности:

- оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов (пп. 5 п. 2 ст. 346.26 НК РФ);
- развозная и разносная розничная торговля (пп. 7 п. 2 ст. 346.26, абз. 16 ст. 346.27 НК РФ);
- размещение рекламы на транспортных средствах (пп. 11 п. 2 ст. 346.26 НК РФ).

Пункт 3 ст. 346.28 Налогового кодекса устанавливает сроки, в течение которых налоговая инспекция должна поставить на учет и снять с учета фирму или предпринимателя. Этот срок составляет пять дней и считается с того момента, когда инспекция получит заявление о постановке на учет или снятии с учета.

СПРАВОЧНЫЕ ДАННЫЕ ДЛЯ СОСТАВЛЕНИЯ ГОДОВОГО ОТЧЕТА ЗА 2008 ГОД

Нормы расходов на выплату компенсаций за использование личного транспорта для служебных поездок в 2008 году

Вид транспортного средства	Размер компенсации в месяц, руб.
Легковые автомобили с рабочим объемом двигателя до 2000 куб. см включительно	1200
Легковые автомобили с рабочим объемом двигателя свыше 2000 куб. см	1500
Мотоциклы	600

Нормы затрат на представительские расходы в 2008 году

Показатель	Предельный размер представительских расходов, принимаемых при налогообложении, %
Расходы предприятия на оплату труда работников за отчетный период	4

Примечание. К представительским не относятся расходы на организацию развлечений, отдыха, профилактики или лечения заболеваний.

Предельный лимит наличных расчетов между фирмами и (или) предпринимателями в 2008 году

Категория плательщика	Предельный размер расчетов по одному договору, руб.
Все предприятия	100 000

Максимальная стоимость основных средств, которую можно включать в расходы по мере их отпуска в эксплуатацию, в 2008 году

Вид учета	Размер стоимости, руб.
В бухгалтерском учете	20 000
В налоговом учете	20 000

Нормы расходов на рекламу в 2008 году

Вид расходов	Предельный размер расходов на рекламу
Расходы на рекламные мероприятия через средства массовой информации (в том числе объявления в печати, передачи по радио и телевидению) и телекоммуникационные сети	В размере фактических затрат
Расходы на световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов	В размере фактических затрат
Расходы на участие в выставках, ярмарках, экспозициях, на уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании	В размере фактических затрат
Расходы на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов	В размере фактических затрат
Расходы на изготовление рекламных брошюр и каталогов, содержащих информацию о самой организации или о работах и услугах, оказываемых организацией	В размере фактических затрат
Расходы на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей во время проведения массовых рекламных кампаний, а также расходы на иные виды рекламы	1% выручки от реализации

Нормы суточных при командировках по России в 2008 году
(для налога на прибыль)

Вид выплат	Норма возмещения расхода, руб.
Суточные (за каждый день нахождения в командировке на территории РФ)	100

Нормы суточных при командировках на территории иностранных государств (для налога на прибыль)

Страна	Нормы (долл. США)	
	при направлении в командировку на срок до 60 дней включительно из РФ и других стран	при направлении в командировку на срок свыше 60 дней из РФ и других стран <*>
Австралия	60	42
Австрия	66	46
Азербайджан	57	40
Албания	67	47
Алжир	65	46
Ангола	80	56
Андорра	62	43
Антигуа и Барбуда	69	48
Аргентина	64	45
Армения	57	40
Афганистан	80	56
Багамские острова	64	45
Бангладеш	67	47
Барбадос	68	48
Бахрейн	66	47
Белоруссия	57	40
Белиз	59	41
Бельгия	64	45
Бенин	66	46
Бермудские острова	69	48
Болгария	55	39
Боливия	63	44
Босния и Герцеговина	60	42
Ботсвана	64	45
Бразилия	58	41
Бруней	57	40
Буркина-Фасо	72	50
Бурунди	74	52
Вануату	68	48
Великобритания	69	48
Венгрия	61	43
Венесуэла	64	45
Вьетнам	63	44
Габон	70	49
Гаити	61	43
Гайана	67	47
Гамбия	62	43
Гана	66	46
Гватемала	68	48
Гвинея	66	46
Гвинея-Бисау	91	64

Германия	65	46
Гибралтар	69	48
Гондурас	75	53
Гренада	92	64
Греция	58	41
Грузия	54	38
Дания	70	49
Джибути	75	53
Доминиканская Республика	59	41
Египет	60	42
Замбия	68	48
Заморские территории Франции	65	46
Зимбабве	57	40
Израиль	70	49
Индия	62	43
Индонезия	69	48
Иордания	62	43
Ирак	81	57
Иран	62	43
Ирландия	65	46
Исландия	70	49
Испания	62	43
Италия	65	46
Йемен	66	46
Кабо-Верде	64	45
Казахстан	55	39
Каймановы острова	69	48
Камбоджа	68	48
Камерун	69	48
Канада	62	43
Катар	58	41
Кения	66	46
Кипр	59	41
Киргизия	56	39
Китай	67	47
Китай (Гонконг)	67	47
Китай (Тайвань)	67	47
Корейская Народно-Демократическая Республика	65	46
Колумбия	65	46
Коморские острова	86	60
Конго	85	60
Демократическая Республика Конго	76	53
Коста-Рика	63	44
Кот-д'Ивуар	74	52
Куба	65	46
Кувейт	59	41
Лаос	64	45
Латвия	55	39
Лесото	61	33
Либерия	78	55
Ливан	73	51
Ливия	70	49
Литва	57	40
Лихтенштейн	71	50
Люксембург	61	43
Маврикий	63	44
Мавритания	67	47
Мадагаскар	64	45
Макао	67	47

Македония	60	42
Малави	66	46
Малайзия	60	42
Мали	70	49
Мальдивы	67	47
Мальта	61	43
Марокко	58	41
Мексика	64	45
Мозамбик	68	48
Молдавия	53	37
Монако	65	46
Монголия	59	41
Мьянма	65	46
Намибия	61	43
Науру	60	42
Непал	65	46
Нигер	78	55
Нигерия	72	50
Нидерланды	65	46
Никарагуа	68	48
Новая Зеландия	65	46
Новая Каледония	60	42
Норвегия	79	55
ОАЭ	60	42
Оман	62	43
Пакистан	69	48
Палау, остров	63	44
Панама	64	45
Папуа - Новая Гвинея	68	48
Парагвай	57	40
Перу	63	44
Территория под управлением Палестинской национальной администрации	70	49
Польша	56	39
Португалия	61	43
Пуэрто-Рико	72	50
Республика Кирибати	75	52
Республика Корея	66	46
Руанда	72	50
Румыния	56	39
Сальвадор	68	48
Самоа	64	45
Сан-Марино	65	46
Сан-Томе и Принсипи	74	52
Саудовская Аравия	64	45
Свазиленд	65	46
Сейшельские острова	71	50
Сенегал	70	49
Сент-Люсия	69	48
Сербия и Черногория	60	42
Сингапур	61	43
Сирия	62	43
Словакия	59	41
Словения	57	40
Содружество Доминики	69	48
Соломоновы острова	56	39
Сомали	70	49
Судан	78	55
Суринам	69	48
Сьерра-Леоне	69	48

США	72	50
Таджикистан	60	42
Таиланд	58	41
Танзания	66	46
Того	65	46
Тонга	54	38
Тринидад и Тобаго	68	48
Тунис	60	42
Туркменистан	65	46
Турция	64	45
Уганда	65	46
Узбекистан	59	41
Украина	53	37
Уругвай	60	42
Фиджи	61	43
Филиппины	63	44
Финляндия	62	43
Франция	65	46
Хорватия	63	44
Центрально-Африканская Республика	90	63
Чад	95	67
Чехия	60	42
Чили	63	44
Швейцария	71	50
Швеция	65	46
Шри-Ланка	62	43
Эквадор	67	47
Экваториальная Гвинея	79	55
Эритрея	68	48
Эстония	55	39
Эфиопия	70	49
Южно-Африканская Республика	58	41
Ямайка	69	48
Япония	83	58

_____

<*> Указанные нормы также применяются при направлении в командировку работников загранучреждений Российской Федерации, филиалов (представительств) российских организаций за границей в пределах страны, где находится указанное загранучреждение, филиал (представительство), независимо от срока командировки.

Нормы расходов по добровольному страхованию в 2008 году

Вид страхования	Предельные расходы на страхование
Добровольное страхование имущества организации. Страхование рисков, связанных с выполнением строительно-монтажных работ	В размере фактических затрат
Страхование ответственности за причинение вреда, если такое страхование предусмотрено законодательством России или международными требованиями	В размере фактических затрат
Долгосрочное страхование жизни работников. Пенсионное страхование и (или) негосударственное пенсионное обеспечение работников	12% от суммы расходов на оплату труда
Добровольное личное медицинское страхование	3% от суммы расходов на оплату труда
Страхование работника на случай смерти или причинения вреда здоровью	15 000 руб. на каждого работника. Этот предел рассчитывают как отношение общей суммы взносов к количеству застрахованных

Нормы полевого довольствия в 2008 году

Объекты работ	Размер полевого довольствия на одного работника (в день), руб.
За работу на объектах в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, а также в Хабаровском и Приморском краях и Амурской области	200
За работу на объектах, расположенных в других районах	150
За работу на базах геолого-разведочных предприятий, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, а также в Хабаровском и Приморском краях и Амурской области	75
За работу на базах геолого-разведочных предприятий, расположенных в других районах	50

Ставка рефинансирования Банка России

Дата введения в действие	Ставка, %	Основание
14 июля 2008 г.	11	Указание Банка России от 11 июля 2008 г. N 2037-У
10 июня 2008 г.	10,75	Указание Банка России от 9 июня 2008 г. N 2022-У
29 апреля 2008 г.	10,5	Указание Банка России от 28 апреля 2008 г. N 1997-У
4 февраля 2008 г.	10,25	Указание Банка России от 1 февраля 2008 г. N 1975-У
19 июня 2007 г.	10	Телеграмма Банка России от 18 июня 2007 г. N 1839-У
29 января 2007 г.	10,5	Телеграмма Банка России от 26 января 2007 г. N 1788-У

Ставки земельного налога

Объект налогообложения	Максимальная ставка земельного налога (в % от кадастровой стоимости земли)
Земли сельскохозяйственного назначения или земли в составе зон сельскохозяйственного использования	0,3
Земли, занятые жилищным фондом и объектами жилищно-коммунального комплекса или предоставленные для жилищного строительства	
Земли, предоставленные для ведения личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства, а также дачного хозяйства	
Прочие земельные участки	1,5

Минимальный размер оплаты труда в 2008 году

Сфера применения	С 1 сентября 2007 г., руб.
Оплата труда. Пособия по временной нетрудоспособности. Выплаты в возмещение вреда, причиненного увечьем, профессиональным заболеванием или иным повреждением здоровья, связанным с исполнением трудовых обязанностей	2300
Налоги, сборы, штрафы. Иные платежи, размер которых зависит от МРОТ. Платежи по гражданско-правовым обязательствам, установленным в зависимости от МРОТ	100

Ставки налога на доходы физических лиц в 2008 году

Виды доходов	Ставка налога, %
Выигрыши и призы стоимостью более 4000 руб., выдаваемые при рекламе товаров. Доходы по вкладам в банках сверх ставки ЦБ РФ. Материальная выгода, полученная от экономии на процентах	35
Доходы, полученные нерезидентами РФ	30
Дивиденды, выплаченные нерезидентам	15
Дивиденды, выплаченные резидентам РФ	9
Остальные доходы	13

Нормы суточных при командировках в 2008 году (для НДФЛ)

Вид выплат	Сумма, не облагаемая налогом, руб.
Суточные (за каждый день нахождения в командировке на территории РФ)	700
Суточные (за каждый день нахождения в командировке за границей)	2500

Ставки налога на прибыль в 2008 году

N п/п	Вид дохода	Налоговая ставка, %
1	Доходы иностранных организаций, не связанные с деятельностью в России через постоянное представительство (за исключением указанных в п. п. 2 - 4 таблицы)	20
2	Доходы иностранных организаций, не связанные с деятельностью в России через постоянное представительство, от использования, содержания либо сдачи в аренду подвижных транспортных средств или контейнеров в связи с осуществлением международных перевозок	10
3	Доходы, полученные в виде дивидендов иностранными организациями от российских фирм	15
4	Проценты по государственным и муниципальным ценным бумагам (за исключением указанных в п. п. 7 и 8 таблицы). Проценты по облигациям с ипотечным покрытием, выпущенным после 1 января 2007 г. Доходы учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием после 1 января 2007 г.	15
5	Доходы, полученные в виде дивидендов российскими организациями (за исключением указанных в п. 6 таблицы)	9
6	Доходы российских фирм при следующих условиях: 1) на день принятия решения о выплате дивидендов их получатель в течение более 364 дней непрерывно владеет не менее чем 50-процентным вкладом (долей) в уставном (складочном) капитале (фонде) плательщика дивидендов; 2) стоимость этого вклада (доли) превышает 500 млн руб.	0
7	Проценты по муниципальным ценным бумагам, эмитированным на срок не менее трех лет до 1 января 2007 г. Проценты по облигациям с ипотечным покрытием, выпущенным до 1 января 2007 г. Доходы учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007 г.	9
8	Доходы в виде процентов по государственным и муниципальным облигациям, эмитированным до 20 января 1997 г. включительно. Проценты по государственным и муниципальным облигациям, выпущенным до 20 января 1997 г. включительно	0
9	Прибыль от всех остальных видов деятельности	24 <*>

_____

<*> 6,5 - в федеральный бюджет, 17,5 - в региональный бюджет.

Иностранные организации уплачивают налог на прибыль по данным ставкам, если иное не предусмотрено в соглашении об избежании двойного налогообложения между РФ и тем государством, где данная организация зарегистрирована.

Срок уплаты налога на прибыль за 2008 г. - не позднее 28 марта 2009 г.

Срок представления декларации по налогу на прибыль за 2008 г. - не позднее 28 марта 2009 г.

¶

Ставки единого социального налога в 2008 году

Сумма дохода каждого работника с начала года, руб.	Ставка налога, зачисляемого в федеральный бюджет	Ставка налога, зачисляемого в ФСС РФ	Ставка налога, зачисляемого в ФФОМС		Итого
			Федеральный фонд	территориальный фонд	
До 280 000	20,0%	2,9%	1,1%	2,0%	26%
От 280 001 до 600 000	56 000 руб. + 7,9% с суммы, превышающей 280 000 руб.	8120 руб. + 1% 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	81 280 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.	11 320 руб.	5 000 руб.	7 200 руб.	104 800 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.

Примечание. Срок уплаты ЕСН за 2008 г. - не позднее 15 апреля 2009 г.
Срок представления декларации по ЕСН за 2008 г. - не позднее 31 марта 2009 г.

Ставки налога на добавленную стоимость в 2008 году

Объект налогообложения	Ставка налога, %
Товары, реализуемые на экспорт, работы и услуги, связанные с производством экспортируемых товаров, а также другие товары (работы, услуги), поименованные в п. 1 ст. 164 НК РФ	0
Детские и продовольственные товары, периодические печатные издания, медицинские товары, поименованные в п. 2 ст. 164 части второй НК РФ	10
Авансы в счет предстоящей поставки товаров (работ, услуг), облагаемых НДС по ставке 10%	10/110
Стоимость товаров (работ, услуг), облагаемых НДС по ставке 10% и приобретенных на территории России у иностранных организаций, не состоящих на налоговом учете	10/110
Все товары (работы, услуги), облагаемые НДС и не поименованные в п. п. 1, 2 и 4 ст. 164 НК РФ	18
Авансы в счет предстоящей поставки товаров (работ, услуг), облагаемых НДС по ставке 18%	18/118
Стоимость товаров (работ, услуг), облагаемых НДС по ставке 18% и приобретенных на территории России у иностранных организаций, не состоящих на налоговом учете	18/118
Суммы, уплаченные за аренду государственного имущества	18/118

Размеры взносов по обязательному пенсионному страхованию в 2008 году

База для начисления страховых взносов на каждого работника, руб.	Для работников 1966 года рождения и старше	Для работников 1967 года рождения и моложе	
	на финансирование страховой части трудовой пенсии	на финансирование страховой части трудовой пенсии	на финансирование накопительной части трудовой пенсии
До 280 000	14,0%	8,0%	6,0%
От 280 001 до 600 000	39 200 руб. + 5,5% от суммы, превышающей 280 000 руб.	22 400 руб. + 3,1% от суммы, превышающей 280 000 руб.	16 800 руб. + 2,4% от суммы, превышающей 280 000 руб.
Свыше 600 000	56 800 руб.	32 320 руб.	24 480 руб.

Размеры госпособий, выплачиваемых в 2008 году
ФСС РФ гражданам, имеющим детей

Вид пособия	Размер пособия, руб.	
	с 1 января 2008 г.	с 1 июля 2008 г.
Единовременное пособие женщинам, вставшим на учет в медицинские учреждения в ранние сроки беременности	325,5	331,52
Единовременное пособие при рождении (усыновлении) ребенка	8680	8840,58
Ежемесячное пособие на период отпуска по уходу за ребенком до достижения им возраста полутора лет - максимальный размер пособия - минимальный размер при уходе за одним ребенком - минимальный размер на второго и последующих детей	40% от среднего заработка за календарный месяц 6510 1627,5 3255	40% от среднего заработка за календарный месяц 6630,43 1657,6 3315,21
Пособие по беременности и родам (за полный календарный месяц)	Не более 23 400	

Максимальные размеры компенсаций, выплачиваемых
ФСС РФ в 2008 году

Вид компенсации	Размер пособия, руб.	
	с 1 января 2008 г.	с 1 июля 2008 г.
Единовременная страховая выплата работникам, получившим профзаболевание или пострадавшим в результате несчастного случая на производстве (за полный календарный месяц)	Не более 50 900 Не менее 2300	Не более 51 800 Не менее 2300
Ежемесячные страховые выплаты работникам, получившим профзаболевание или пострадавшим в результате несчастного случая на производстве (за полный календарный месяц)	До 39 100	До 39 840
Пособие по временной нетрудоспособности (за полный календарный месяц)	Не более 17 250 и не менее 2300	
Путевки в санаторные оздоровительные лагеря круглогодичного действия и детские санатории (из расчета на 1 человека в сутки) на 21 - 24 дня	535	
Путевки в загородные стационарные оздоровительные лагеря детей до 15 лет (включительно) со сроком пребывания: - не менее 7 дней в период весенних, осенних, зимних школьных каникул; - не более 24 дней в период летних школьных каникул	- до 50% средней стоимости путевки; - до 100% средней стоимости путевки для детей работников бюджетных организаций и других организаций, финансовое положение которых не позволяет им оплачивать стоимость путевки в такие лагеря	
Пособие на погребение	1000	

Размер пособий по временной нетрудоспособности

Размер пособия	Лица, имеющие право на пособие
100% среднего заработка	Работники, имеющие страховой стаж 8 и более лет, - при утрате трудоспособности вследствие заболевания или травмы, при карантине, протезировании по медицинским показаниям и долечивании в санаторно-курортных учреждениях непосредственно после стационарного лечения
	Работники, имеющие страховой стаж 8 и более лет, - при стационарном лечении ребенка до 15 лет
	Работники, имеющие страховой стаж 8 и более лет, - за первые 10 календарных дней ухода за больным ребенком до 15 лет при его амбулаторном лечении
	Работники, имеющие страховой стаж 8 и более лет, - при необходимости ухода за больным членом семьи старше 15 лет в случае его амбулаторного лечения
80% среднего заработка	Работники, имеющие страховой стаж от 5 до 8 лет, - при утрате трудоспособности вследствие заболевания или травмы, при карантине, протезировании по медицинским показаниям и долечивании в санаторно-курортных учреждениях непосредственно после стационарного лечения
	Работники, имеющие страховой стаж от 5 до 8 лет, - при стационарном лечении ребенка до 15 лет
	Работники, имеющие страховой стаж от 5 до 8 лет, - за первые 10 календарных дней ухода за больным ребенком до 15 лет при его амбулаторном лечении
	Работники, имеющие страховой стаж от 5 до 8 лет, - при необходимости ухода за больным членом семьи старше 15 лет в случае его амбулаторного лечения
	Работники младше 21 года, которые являются круглыми сиротами и трудовой стаж которых менее 5 лет (если они начали работать до 1 января 2007 г.)
60% среднего заработка	Работники, имеющие страховой стаж менее 5 лет, - при утрате трудоспособности вследствие заболевания или травмы, при карантине, протезировании по медицинским показаниям и долечивании в санаторно-курортных учреждениях непосредственно после стационарного лечения
	Работники, имеющие страховой стаж менее 5 лет, - при стационарном лечении ребенка до 15 лет
	Работники, имеющие страховой стаж менее 5 лет, - за первые 10 календарных дней ухода за больным ребенком до 15 лет при его амбулаторном лечении
	Работники, имеющие страховой стаж менее 5 лет, - при необходимости ухода за больным членом семьи старше 15 лет в случае его амбулаторного лечения
	Лица в случае заболевания или травмы, наступившей в течение 30 календарных дней после прекращения работы по трудовому договору, служебной или иной деятельности, в течение которой они подлежат обязательному социальному страхованию
50% среднего заработка	Работники, ухаживающие за больным ребенком до 15 лет, - с 11-го календарного дня при амбулаторном лечении. Оплата первых 10 календарных дней зависит от страхового стажа
Исходя из МРОТ	Лица, имеющие страховой стаж менее 6 месяцев

Производственный календарь на 2008 год

2008 год	Январь	Февраль	Март	I квартал	Апрель	Май	Июнь	II квартал	I полугодие	Июль	Август	Сентябрь	III квартал	Октябрь	Ноябрь	Декабрь	IV квартал	II полугодие	2008 год
Количество дней																			
Календарные дни	31	29	31	91	30	31	30	91	182	31	31	30	92	31	30	31	92	184	366
Рабочие дни	17	20	20	57	22	20	20	62	119	23	21	22	66	23	19	23	65	131	250
Выходные и праздничные дни	14	9	11	34	8	11	10	29	63	8	10	8	26	8	11	8	27	53	116
Рабочее время (в часах)																			
При 40-часовой рабочей неделе	136	159	159	454	175	159	159	493	947	184	168	176	528	184	151	183	518	1 046	1 993
При 36-часовой рабочей неделе	122,4	143	143	408,4	157,4	143	143	443,4	851,8	165,6	151,2	158,4	475,2	165,6	135,8	164,6	466	941,2	1 793
При 24-часовой рабочей неделе	81,6	95	95	271,6	104,6	95	95	294,6	566,2	110,4	100,8	105,6	316,8	110,4	90,2	109,4	310	626,8	1 193

Ставки транспортного налога

Вид транспорта, облагаемого налогом	Ставка налога, руб.
Автомобили легковые с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно	5
свыше 100 до 150 л. с. (свыше 73,55 до 110,33 кВт) включительно	7
свыше 150 до 200 л. с. (свыше 110,33 до 147,1 кВт) включительно	10
свыше 200 до 250 л. с. (свыше 147,1 до 183,9 кВт) включительно	15
свыше 250 л. с. (свыше 183,9 кВт)	30
Мотоциклы и мотороллеры с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 20 л. с. (до 14,7 кВт) включительно	2
свыше 20 до 35 л. с. (свыше 14,7 до 25,74 кВт) включительно	4
свыше 35 л. с. (свыше 25,74 кВт)	10
Автобусы с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 200 л. с. (до 147,1 кВт) включительно	10
свыше 200 л. с. (свыше 147,1 кВт)	20
Грузовые автомобили с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно	5
свыше 100 до 150 л. с. (свыше 73,55 до 110,33 кВт) включительно	8
свыше 150 до 200 л. с. (свыше 110,33 до 147,1 кВт) включительно	10
свыше 200 до 250 л. с. (свыше 147,1 до 183,9 кВт) включительно	13
свыше 250 л. с. (свыше 183,9 кВт)	17
Самоходные транспортные средства, машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу (с каждой лошадиной силы)	5
Снегоходы, мотосани с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 50 л. с. (до 36,77 кВт) включительно	5
свыше 50 л. с. (свыше 36,77 кВт)	10
Катера, моторные лодки и другие водные транспортные средства с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно	10
свыше 100 л. с. (свыше 73,55 кВт)	20
Яхты и другие парусно-моторные суда с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно	20
свыше 100 л. с. (свыше 73,55 кВт)	40
Водные и воздушные транспортные средства:	
Гидроциклы с мощностью двигателя до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно (с каждой лошадиной силы)	25
Гидроциклы с мощностью двигателя свыше 100 л. с. (свыше 73,55 кВт) (с каждой лошадиной силы)	50
Несамоходные (буксируемые) суда, для которых определяется валовая вместимость (с каждой регистровой тонны валовой вместимости)	20
Самолеты, вертолеты и иные воздушные суда, имеющие двигатели (с каждой лошадиной силы)	25
Самолеты с реактивным двигателем (с каждого килограмма силы тяги)	20
Другие водные и воздушные транспортные средства, не имеющие двигателей (с единицы транспортного средства)	200

Примечание. Региональными властями ставки налога могут быть увеличены или уменьшены, но не более чем в 5 раз.

Ставки взноса по страхованию от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний

Класс профессионального риска, присвоенный фирме	Тариф страховых взносов, %
I	0,2
II	0,3
III	0,4
IV	0,5
V	0,6
VI	0,7
VII	0,8
VIII	0,9
IX	1,0
X	1,1
XI	1,2
XII	1,3
XIII	1,4
XIV	1,5
XV	1,7
XVI	1,9
XVII	2,1
XVIII	2,3
XIX	2,5
XX	2,8
XXI	3,1
XXII	3,4
XXIII	3,7
XXIV	4,1
XXV	4,5
XXVI	5,0
XXVII	5,5
XXVIII	6,1
XXIX	6,7
XXX	7,4
XXXI	8,1
XXXII	8,5

Налогообложение командировочных расходов в 2008 году

Вид расходов	Налог на доходы физических лиц на обязательное пенсионное страхование	ЕСН и взносы	Взнос на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний
Оплата проживания (на основании документов, подтверждающих расход)	Не облагается	Не облагается	Не облагается
Оплата услуг в гостинице, непосредственно не связанных с проживанием (например, обслуживание в баре или ресторане)	Облагается	Не облагается	Не облагается
Оплата проезда до места командировки и обратно	Не облагается	Не облагается	Не облагается
Расходы по проезду на аэродром или вокзал в местах отправления, назначения и пересадок (в том числе - на такси)	Не облагаются	Не облагаются	Не облагаются
Расходы на провоз багажа	Не облагаются	Не облагаются	Не облагаются
Расходы по обмену одной валюты на другую или дорожного чека на наличную валюту	Не облагаются	Не облагаются	Не облагаются
Суточные в пределах 700 руб. при командировках по России, 2500 руб. - при загранкомандировке (п. 3 ст. 217 НК РФ)	Не облагаются	Не облагаются	Не облагаются
Суточные сверх 700 руб. при командировках по России, 2500 руб. - при загранкомандировке (п. 3 ст. 217 НК РФ)	Облагаются	Не облагаются	Облагаются
Сборы за услуги аэропортов. Страховые и комиссионные сборы	Не облагаются	Не облагаются	Не облагаются
Другие расходы производственного характера	Не облагаются	Не облагаются	Не облагаются

Перечень норм естественной убыли

Виды материально-производственных запасов	Реквизиты документа, которым утверждены нормы	Где и когда применяются
Природные ресурсы и сырье		
Руды железные, марганцевые, сырье цветных металлов, металлы черные и цветные, шлаки, огнеупоры, асбест, слюда и другие материалы	Приказ Минпромнауки России от 25 февраля 2004 г. N 55, Постановление Госснаба СССР от 19 октября 1989 г. N 64	Перевозки ж/д транспортом
Вода аммиачная, сырье горнохимическое, минеральные удобрения, пластмассы, смолы, краски, олифы	Приказ Минпромэнерго и Минтранса России от 11 марта 2008 г. N 93/41	
Кожа, целлюлоза, руды и концентраты, удобрения, цемент, составы огнеупорные, шлаки	Постановление Госснаба СССР от 27 апреля 1989 г. N 31	Перевозки речным транспортом
Химические и минеральные удобрения, краски, кислоты, магнезия	Приказ Минпромэнерго и Минтранса России от 11 марта 2008 г. N 93/41	
Продукция коксохимической и лесохимической промышленности	Постановление Госснаба СССР от 26 декабря 1988 г. N 98	
Минеральные удобрения, сжиженные газы, лакокрасочные материалы	Приказ Минпромэнерго России от 24 сентября 2007 г. N 406	Хранение (слив, налив)
Целлюлоза, руды железные, марганцевые и др., цемент, минерально-строительные материалы, химические удобрения	Постановление Госснаба СССР от 27 апреля 1989 г. N 32	Перевозки морским транспортом
Минеральные удобрения, кислоты, магнезия	Приказ Минпромэнерго и Минтранса России от 11 марта 2008 г. N 93/41	
Каменный и бурый уголь всех марок	Постановление Госснаба СССР от 29 марта 1989 г. N 21	Перевозки водным транспортом, погрузка и разгрузка в портах
Лесохимическая продукция	Постановление Госснаба СССР от 10 января 1986 г. N 7	Хранение свыше одного месяца
Кварцевый песок	Постановление Госснаба СССР от 25 ноября 1986 г. N 160	Хранение без тары на открытых площадках
Шрот масличных культур	Постановление Госснаба СССР от 7 января 1986 г. N 2	Перевозки автомобильным транспортом

Селитра аммиачная, карбамид, сульфат аммония нитроаммофос, хлористый калий аммофос, нитрофос, азофоска, диаммонийфосфат, диаммофоска, калий хлористый, соль калийная, калимагнезия, сульфат калия, удобрения минеральные твердые гранулированные и другие вещества	Приказ Минпромэнерго и Минтранса России от 11 марта 2008 г. N 93/41	
Вода аммиачная, сырье горнохимическое, минеральные удобрения, углерод технический, смолы, краски, олифы	Приказ Минпромэнерго и Минтранса России от 11 марта 2008 г. N 93/41	Перевозки смешанного железнодорожно-водного сообщения
Продовольственные товары		
Зерно, продукты его переработки и семена масличных культур при хранении	Приказ Минсельхоза России от 23 января 2004 г. N 55	Хранение
Зерно	Постановления Госснаба СССР от 18 декабря 1987 г. N 152, от от 2 июня 1986 г. N 63, от 4 мая 1982 г. N 39	Перевозка
Фураж	Приказ Минэкономразвития России от 7 сентября 2007 г. N 304	Хранение и реализация в розничной сети
Рыба сухого искусственного замораживания	Приказ Минсельхоза России от 13 февраля 2007 г. N 83	Хранение в береговых холодильниках и на судах
Спиртованные соки и морсы	Постановление Госснаба СССР от 7 апреля 1989 г. N 24	Ж/д перевозки в дубовых бочках
Мясо и мясопродукты	Приказ Минсельхоза России от 16 августа 2007 г. N 395, Приказ Минэкономразвития России от 7 сентября 2007 г. N 304	Холодильная обработка и хранение на распределительных холодильниках торговли
Мясо и мясопродукты	Приказ Минсельхоза и Минтранса России от 21 ноября 2006 г. N 425/138	Перевозки автомобильным, железнодорожным, водным и воздушным транспортом. Междугородные перевозки в авторефрижераторах
Свежие картофель, овощи, корнеплоды, зелень свежая, огурцы, томаты, бахчевые, фрукты, грибы	Приказ Минсельхоза России от 28 августа 2006 г. N 268	Хранение и реализация в розничной сети

Свежие картофель, овощи и плоды	Приказ Минэкономразвития России от 7 сентября 2007 г. N 304	Хранение на базах, складах и заготовительных пунктах
Свежие мандарины, апельсины, лимоны, грейпфруты, ананасы и бананы		Хранение и продажа, дозревание, рефрижерация и фумигация
Плоды, овощи и грибы переработанные		Хранение и реализация в розничной сети
Мясные, молочные, кондитерские товары, бакалея, хлебобулочные изделия, рыба и другие пищевые продукты		Перевозка автомобильным транспортом, хранение и отпуск в торговле и общепите
Нормы естественной убыли творога и сметаны		Хранение на базах и в холодильниках
Овощи, картофель, сахарная свекла, капуста, морковь, лук репчатый, арбузы, дыни	Приказ Минтранса России от 14 января 2008 г. N 3/2	Перевозка различными видами транспорта
Сахар (сырец, песок, рафинад, пудра)	Приказ Минсельхоза России от 28 августа 2006 г. N 270, Постановление Госснаба СССР от 26 июня 1981 г. N 59	Хранение на предприятиях сахарной промышленности
Непродовольственные товары		
Лекарственные средства и изделия медицинского назначения	Приказ Минздравсоцразвития России от 9 января 2007 г. N 2, Приказ Минздрава России от 20 июля 2001 г. N 284	Хранение в аптеках, учреждениях торговли и здравоохранения
Вата, стеклянная аптечная посуда	Приказ Минздрава СССР от 26 декабря 1986 г. N 1689	Хранение в аптеках
Этиловый спирт	Приказ Минсельхоза России от 26 июня 2008 г. N 273	Производство и оборот (за исключением розничной продажи) этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции
	Приказ Минсельхоза России от 12 декабря 2006 г. N 463	Хранение
Товары бытовой химии в металлической, стеклянной, бумажной и пластмассовой таре	Приказ Минторга СССР от 24 сентября 1991 г. N 68	Транспортировка, хранение и реализация
Зеркала бытовые	Приказ Минторга СССР от 28 декабря 1988 г. N 213	Транспортировка, хранение и реализация

Электроустановочные изделия, электролампы, электроарматурное и ламповое стекло	Приказ Минторга СССР от 2 декабря 1988 г. N 196	Транспортировка, хранение и реализация
Фарфоро-фаянсовые изделия, посуда, гончарные товары	Приказ Минторга СССР от 4 января 1988 г. N 2	Транспортировка, хранение и реализация
Стеклянная тара	Приказ Минэкономразвития России от 7 сентября 2007 г. N 304	Потери от боя на складах, базах, предприятиях розничной торговли и общественного питания
	Письмо Минторга РСФСР от 21 мая 1987 г. N 085	Производство и оборот (за исключением розничной продажи) этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции
Лакокрасочные материалы	Приказ Минпромэнерго России от 24 сентября 2007 г. N 406, Постановление Госснаба СССР от 6 апреля 1987 г. N 37	При сливе из металлических барабанов, бочек, цистерн
Прочие вещества и материалы		
Нефтепродукты	Приказ Минтопэнерго России от 1 октября 1998 г. N 318	При приеме, транспортировании, хранении и отпуске на объектах магистральных нефтепродуктопроводов
	Постановления Госснаба СССР от 25 марта 1988 г. N 25, от 7 августа 1987 г. N 107	При перевозке морскими и речными судами наливом
	Постановления Госснаба СССР от 26 марта 1986 г. N 40, от 8 июня 1977 г. N 30	При приеме, хранении, отпуске и транспортировке
Материалы, используемые в строительстве	Постановление Минстроя России от 8 августа 1996 г. N 18-65, Письмо Госстроя России от 3 декабря 1997 г. N ВБ-20-276/12	На всех стадиях строительного процесса
	Приказ Минторга СССР от 27 ноября 1991 г. N 95 Постановления Госснаба СССР от 8 июня 1987 г. N 78, от 30 декабря 1981 г. N 123	Транспортировка, хранение и реализация