



НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ

А.В.Петров

Глава 1. ОРГАНИЗАЦИЯ И ПОРЯДОК ВЕДЕНИЯ НАЛОГОВОГО УЧЕТА

Чтобы правильно рассчитать налог на прибыль, фирма должна определить облагаемую базу по этому налогу. Для этого необходимо вести налоговый учет. Сразу отметим, что правила налогового учета иногда значительно отличаются от учета бухгалтерского.

Что такое налоговый учет

В Налоговом кодексе сформулированы лишь общие принципы организации налогового учета. Как конкретно вести его на практике, каждый бухгалтер должен определить самостоятельно. Правила ведения такого учета закрепляют в налоговой учетной политике фирмы.

Определение налогового учета дано в ст. 313 Налогового кодекса:

"Налоговый учет - система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным настоящим Кодексом".

Как видно из определения, налоговый учет необходим, чтобы исчислить налог на прибыль. Но правила расчета налога, установленные гл. 25 Налогового кодекса, таковы, что зачастую сделать это на основании лишь данных бухгалтерского учета невозможно.

Главная задача налогового учета - сформировать полную и достоверную информацию о том, как учтена для целей налогообложения каждая хозяйственная операция. Обратите внимание: с 2003 г. действует Положение по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль" ПБУ 18/02. Оно требует организовать бухгалтерский учет таким образом, чтобы с его помощью можно было определить налогооблагаемую прибыль.

Однако это не освобождает фирму от ведения налогового учета.

Из данных налогового учета должно быть ясно:

- как определяют доходы и расходы фирмы;
- как определяют долю расходов, учитываемых при налогообложении в отчетном периоде;
- какова сумма остатка расходов (убытков), подлежащих включению в расходы в следующих отчетных периодах;
- как формируют сумму резервов;
- каков размер задолженности перед бюджетом по налогу на прибыль.

Данные налогового учета подтверждают первичные документы, расчеты налоговой базы и аналитические регистры налогового учета. Обратите внимание: справка бухгалтера также является первичным документом. Содержание данных налогового учета является налоговой тайной.

Что такое регистры налогового учета

Регистры налогового учета - это документы, в которые заносится вся информация, необходимая для расчета налога на прибыль (ст. 314 НК РФ). На основании этой информации, систематизированной и обобщенной в регистрах, составляют расчет налоговой базы.

Единой формы регистров нет, поэтому каждая фирма должна разработать их самостоятельно. Затем эти регистры необходимо утвердить и приложить к приказу об учетной политике для целей налогообложения.

Каждый регистр должен содержать обязательные реквизиты. Вот они:

- наименование;
- период (дата) составления;
- измерители операции в натуральном (если это возможно) и денежном выражении;
- наименование хозяйственных операций;
- подпись (расшифровка подписи) лица, ответственного за составление регистра.

Если составлять собственные регистры желания нет, вы можете воспользоваться уже готовыми. Так, Министерство Российской Федерации по налогам и сборам разработало Рекомендации по составлению регистров налогового учета "Система налогового учета, рекомендуемая МНС России для исчисления прибыли в соответствии с нормами главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации".

Вот полный перечень этих регистров:

Регистр-расчет "Формирование стоимости объекта учета".

Регистр-расчет амортизации нематериальных активов.

Регистр-расчет стоимости списанных сырья/материалов по методу ФИФО (ЛИФО).

Регистр-расчет стоимости списанных товаров по методу ФИФО (ЛИФО).
Регистр-расчет стоимости сырья/материалов, списанных в отчетном периоде.
Регистр учета сомнительной и безнадежной дебиторской задолженности по результатам инвентаризации на отчетную дату.
Регистр учета сомнительной и безнадежной задолженности по результатам инвентаризации на отчетную дату.
Расчет резерва сомнительных долгов текущего отчетного (налогового) периода.
Акт инвентаризации кредиторской задолженности на отчетную дату.
Регистр учета договоров на добровольное страхование работников.
Регистр учета расходов по добровольному страхованию работников.
Регистр-расчет учета расходов по страхованию работников текущего периода.
Регистр-расчет расходов на текущий ремонт.
Регистр-расчет расходов на ремонт.
Регистр учета внереализационных расходов по операциям уступки прав требования, относящихся к будущим периодам.
Регистр-расчет резерва расходов на гарантийный ремонт.
Регистр-расчет коэффициента для перерасчета резерва расходов на гарантийный ремонт.
Регистр информации об объекте основных средств.
Регистр информации об объекте нематериальных активов.
Регистр информации о приобретенных партиях товаров, учитываемых по методу ФИФО (ЛИФО).
Регистр информации о приобретенных партиях сырья/материалов, учитываемых по методу ФИФО (ЛИФО).
Регистр информации о движении приобретенных товаров, учитываемых по методу средней себестоимости.
Регистр информации о движении приобретенных сырья/материалов, учитываемых по методу средней себестоимости.
Регистр учета расходов будущих периодов.
Регистр учета операций по движению дебиторской задолженности.
Регистр учета операций по движению кредиторской задолженности.
Регистр учета расчетов с бюджетом.
Регистр движения резерва по сомнительным долгам.
Регистр учета расходов на гарантийный ремонт.
Регистр учета расчетов по штрафным санкциям.
Регистр учета операций приобретения имущества, работ, услуг, прав.
Регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав.
Регистр учета поступлений денежных средств.
Регистр учета расхода денежных средств.
Регистр-расчет сумм начисленных штрафных санкций за отчетный период.
Регистр учета расходов по оплате труда.
Регистр учета начисления налогов и сборов, включаемых в состав расходов.
Регистр-расчет амортизации основных средств.
Регистр учета стоимости товаров, списанных в отчетном периоде.
Регистр учета прочих расходов текущего периода.
Регистр-расчет "Финансовый результат от реализации амортизируемого имущества".
Регистр учета стоимости реализованного прочего имущества.
Регистр-расчет остатка транспортных расходов.
Регистр учета внереализационных расходов текущего периода.
Регистр-расчет финансового результата от реализации прав, которые были приобретены ранее в рамках операции по оказанию финансовых услуг.
Регистр-расчет финансового результата от уступки прав требования (расходы по реализации прав кроме ситуаций продажи ранее приобретенных прав).
Регистр учета доходов текущего периода.
Регистр учета убытков обслуживающих производств и хозяйств.
Регистр-расчет "Финансовый результат от деятельности обслуживающих производств и хозяйств".
Регистр учета поступлений целевых средств.
Регистр учета использования целевых поступлений.
Регистр учета целевых средств, использованных не по целевому назначению.

Как организовать налоговый учет

В отличие от бухгалтерского учета, где все регламентировано, в налоговом учете нет жестких стандартов и правил. Налоговый кодекс предоставляет бухгалтеру свободу выбора и предполагает, что фирма самостоятельно решит, как вести налоговый учет. Есть два способа.

1. Налоговый учет на основе бухгалтерского

Можно построить налоговый учет на основе бухгалтерского. Для этого нужно четко определить, в чем правила налогового и бухгалтерского учета одинаковы, а в чем они различаются.

Затем нужно по возможности максимально сблизить бухгалтерскую и налоговую учетную политику, установив одинаковые способы:

- амортизации основных средств и нематериальных активов;
- списания материально-производственных запасов в производство;
- определения производственной себестоимости продукции, оценки незавершенного производства, готовой продукции на складе и т.д.

Тогда многие операции, отраженные в бухгалтерском учете, будут без изменения участвовать в расчете налога на прибыль.

Однако не забывайте: сблизать налоговый и бухгалтерский учет не всегда выгодно. Так, например, если фирма выбирает единый метод начисления амортизации - линейный, то сумма ежемесячной амортизации по сравнению с другими методами будет меньше. В результате увеличится сумма налога на имущество, которую фирма должна платить в бюджет.

Карточку счета, оборотную ведомость и другие бухгалтерские документы можно использовать в качестве регистров налогового учета. Налоговый кодекс этого не запрещает. Если же регистры бухгалтерского учета содержат недостаточно информации для расчета налоговой базы, то в них можно внести дополнительные реквизиты.

Пример. ЗАО "Актив" производит электрические котлы. В I квартале ЗАО "Актив" отгрузило ООО "Пассив" электрические котлы на сумму 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.). Право собственности на них перешло к "Пассиву".

Согласно п. 12 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99 для бухгалтерского учета главным условием отражения выручки является переход к покупателю права собственности на продукцию.

Это условие выполнено, поэтому бухгалтер "Актива" должен сделать такие проводки:

Дебет 62 Кредит 90-1

- 118 000 руб. - отражена выручка от реализации электрических котлов;

Дебет 90-3 Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС"

- 18 000 руб. - начислен НДС.

Предположим, что "Актив" определяет доходы при расчете налога на прибыль методом начисления. Тогда датой получения выручки также считается день, когда право собственности на продукцию перейдет к покупателю (п. 3 ст. 271 НК РФ). В данном случае условия признания выручки в налоговом учете не отличаются от правил бухгалтерского учета. Поэтому "Актив" для целей налогообложения может определять выручку по данным бухгалтерского учета. Следовательно, при расчете налоговой базы по налогу на прибыль за I квартал "Актив" учитывает выручку в сумме 100 000 руб. (118 000 - 18 000).

Операции по реализации электродвигателей фиксируют в регистре бухгалтерского учета "Карточка счета 90". "Актив" может использовать его и в качестве регистра налогового учета. Соответствующую запись нужно сделать в приказе об учетной политике для целей налогообложения.

Когда правила бухучета "не стыкуются" с налоговым законодательством, обороты по счетам для целей налогообложения можно корректировать. Для этого придется составить специальный расчет. Он и будет регистром налогового учета.

Пример. Изменим условия предыдущего примера.

Предположим, что в I квартале ЗАО "Актив" помимо электрических котлов реализовало материалы за 59 000 руб. (в том числе НДС - 9000 руб.). Право собственности на материалы перешло к покупателю.

Доходы от реализации материалов бухгалтер учел в составе операционных доходов, сделав такие проводки:

Дебет 76 Кредит 91-1

- 59 000 руб. - отражена выручка от реализации материалов;

Дебет 91-2 Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС"

- 9000 руб. - начислен НДС;

Дебет 62 Кредит 90-1

- 118 000 руб. - отражена выручка от реализации электрических котлов;

Дебет 90-3 Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС"

- 18 000 руб. - начислен НДС.

"Актив" определяет доходы для целей налогообложения методом начисления. По ст. 249 Налогового кодекса продажу материалов нужно учитывать в составе доходов от реализации.

Чтобы скорректировать выручку, отраженную в бухучете для целей налогообложения, бухгалтер "Актива" должен составить специальный расчет.

Он может выглядеть так:

Расчет 1
Корректировка выручки для целей налогообложения
за I квартал 2008 года

N п/п	Показатели	Сумма, руб.
1	Доходы от обычных видов деятельности без НДС (по данным счета 90):	
	а) доходы от реализации электрических котлов	100 000
	б)...	-
	Итого по строке 1	100 000
2	Доходы от обычных видов деятельности уменьшаются:	
	а)...	-
	б)...	-
	Итого по строке 2	-
3	Доходы от обычных видов деятельности увеличиваются:	
	а) на доходы от реализации материалов	50 000
	Итого по строке 3	50 000
4	Выручка от реализации продукции, учитываемая при налогообложении прибыли (строка 1 - строка 2 + строка 3)	150 000

Информацию о прочих доходах, отраженную в бухгалтерском учете, можно скорректировать для целей налогообложения в расчете 2. Он может выглядеть так:

Расчет 2
Корректировка прочих доходов для целей налогообложения
за I квартал 2008 года

N п/п	Показатели	Сумма, руб.
1	Общая сумма прочих и внереализационных доходов без НДС (по данным счета 91):	
	а) доходы от реализации имущества	50 000
	б)...	-
	Итого по строке 1	50 000
2	В целях налогообложения сумма прочих и внереализационных доходов уменьшается:	
	а) на доходы от реализации имущества	50 000
	б)...	-
	Итого по строке 2	50 000
3	Сумма прочих и внереализационных доходов увеличивается:	
	а)...	-
	б)...	-
	Итого по строке 3	-
4	Внереализационные доходы, учитываемые при налогообложении прибыли (строка 1 - строка 2 + строка 3)	0

В данном случае "Актив" может использовать регистр "Карточка счета 90" и расчет 1 "Корректировка выручки для целей налогообложения за I квартал 200_ года" в качестве регистра налогового учета. "Карточку счета 91" и расчет 2 "Корректировка прочих доходов для целей

налогообложения за I квартал 200_ года" можно использовать в качестве регистра налогового учета, чтобы отразить внереализационные доходы.

2. Автономный налоговый учет

Можно организовать отдельный налоговый учет, то есть построить независимую систему налогового учета, которая с бухгалтерским никак не связана. В этом случае придется разрабатывать регистры налогового учета для каждой хозяйственной операции. Одну и ту же операцию нужно будет одновременно фиксировать как в регистрах бухгалтерского, так и в регистрах налогового учета.

Пример. ЗАО "Актив" производит электрические котлы и 17 марта заключило с ООО "Пассив" договор N 12 на их поставку. В этот же день "Актив" отгрузил "Пассиву" электрические котлы на сумму 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.). Право собственности на товары перешло к "Пассиву".

Согласно п. 12 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99 для целей бухгалтерского учета главным условием признания выручки является переход к покупателю права собственности на продукцию. Это условие выполнено, поэтому в бухгалтерском учете 17 марта бухгалтер "Актива" должен сделать проводки:

Дебет 62 Кредит 90-1

- 118 000 руб. - отражена выручка от реализации электродкотлов;

Дебет 90-3 Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС"

- 18 000 руб. - начислен НДС.

Предположим, что "Актив" определяет доходы для целей налогообложения методом начисления. Тогда датой получения выручки также считается день, когда право собственности на продукцию перейдет к покупателю (п. 3 ст. 271 НК РФ).

Для налогового учета бухгалтер "Актива" может разработать и заполнить специальный регистр.

Он будет выглядеть так:

Регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав							
Налогоплательщик: ЗАО "Актив" -----							
ИНН: 7732854373 -----							
Учетный период: с 1 по 31 января 2008 г. -----							
N п/п	Дата операции	Условия выбытия имущества, работ, услуг, прав	Вид дохода	Основание выбытия (реквизиты операции)	Наименование выбывающего объекта	Сумма, руб.	Кол-во, шт.
1	2	3	4	5	6	7	8
1	17.03.2008	С последующей оплатой	Выручка от реализации продукции собственного производства	Накладная от 17.03.2008 N 173	Электрический котел	100 000	10
Ответственный за составление регистра: Иванова /Иванова А.Н./ -----							

Обратите внимание: если фирма ведет отдельный налоговый учет, то, по мнению судей, расчет налога на прибыль должен основываться прежде всего на данных налогового, а не бухгалтерского учета (см. Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 16 ноября 2005 г. N Ф08-5404/2005-2140А).

Как рассчитать налоговую базу

За каждый отчетный период фирма составляет расчет налоговой базы (ст. 315 НК РФ). Он должен содержать информацию:

- о сумме доходов от реализации, полученных в отчетном периоде;
- о сумме расходов, уменьшающих доходы от реализации;
- о прибыли (убытке) от реализации;
- о сумме внереализационных доходов;
- о сумме внереализационных расходов;
- о прибыли (убытке) от внереализационных операций;
- о сумме налоговой базы за отчетный период.

Обратите внимание, что все эти данные есть в декларации по налогу на прибыль, утвержденной Приказом Минфина России от 7 февраля 2006 г. N 24н. Поэтому самостоятельно разрабатывать форму расчета налоговой базы и утверждать ее приказом об учетной политике для целей налогообложения не обязательно. Достаточно правильно заполнить все листы и приложения декларации.

Пример. ЗАО "Актив" занимается производством электрических котлов. В I квартале "Актив" отгрузил ООО "Пассив" электрические котлы на сумму 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.). Помимо котлов "Актив" продал материалы за 59 000 руб. (в том числе НДС - 9000 руб.). Право собственности на товары перешло к "Пассиву".

По данным аналитических регистров налогового учета, в I квартале "Актив" получил выручку от реализации продукции в размере 150 000 руб.

Эту сумму нужно указать в строке 010 листа 02 "Расчет налога на прибыль организаций за I квартал" декларации по налогу на прибыль:

Расчет налога на прибыль организаций за I квартал		
Показатели	Код строки	Сумма
1	2	3
Доходы от реализации (строка 040 Приложения N 1 к листу 02)	010	150 000
Внереализационные доходы (строка 100 Приложения N 1 к листу 02)	020	-
Расходы, уменьшающие сумму доходов от реализации (строка 110 Приложения N 2 к листу 02)	030	-
...

Общая сумма выручки расшифровывается в Приложении N 1 к листу 02 "Доходы от реализации за I квартал". В строке 011 этого Приложения указывается выручка от реализации продукции собственного производства - 100 000 руб., а в строке 014 приводится сумма выручки от реализации материалов - 50 000 руб.

Доходы от реализации за I квартал		
Показатели	Код строки	Сумма
1	2	3
Выручка от реализации - всего, в том числе:	010	150 000
выручка от реализации товаров (работ, услуг)	011	100 000

собственного производства		
выручка от реализации покупных товаров	012	-
выручка от реализации имущественных прав, за исключением доходов от реализации права требования	013	-
выручка от реализации прочего имущества	014	50 000
...
Итого доходов от реализации (строка 010 + строка 020)	040	150 000

Глава 2. НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ ДОХОДОВ

Налоговый учет доходов от реализации

Реализация - это переход права собственности на товары (результаты работ или услуг) от продавца (исполнителя) к покупателю (заказчику).

Обратите внимание: для целей налогообложения товаром считается любое реализуемое или предназначенное для реализации имущество фирмы. Это могут быть любые ценности: основные средства, нематериальные активы, материалы, ценные бумаги, готовая продукция, покупные товары и т.д. Доходы от их продажи учитывают в составе выручки от реализации.

В бухгалтерском учете выручкой от реализации считается только доход от продажи готовой продукции, товаров, результатов выполненных работ и оказанных услуг. Доходы же от продажи прочего имущества (основных средств, нематериальных активов, материалов и т.д.) в выручку от реализации не включают. Их отражают в составе операционных доходов фирмы.

Методы отражения выручки

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
- кассовый метод.

При методе начисления выручку отражают в момент перехода права собственности на товары (результаты работ или услуг) от продавца к покупателю (заказчику). При кассовом методе выручку отражают после того, как покупатель (заказчик) оплатит отгруженные товары (выполненные работы, оказанные услуги). Причем оплатой товаров (работ, услуг) считается не только поступление денег на расчетный счет или в кассу фирмы, но и получение другого имущества.

Обратите внимание! Применять кассовый метод вправе только те компании, у которых сумма выручки от реализации (без НДС) за предыдущие четыре квартала не превысила в среднем 1 000 000 руб. за каждый квартал (п. 1 ст. 273 НК РФ).

Выбрав один из методов, вы должны зафиксировать свое решение в учетной политике для целей налогообложения. Этот документ утверждает руководитель фирмы. Делать это придется ежегодно (до 1 января того года, начиная с которого вы хотите применять выбранный вами способ признания выручки в налоговом учете). Этот метод нельзя будет изменить в течение календарного года.

Метод начисления

Если фирма определяет выручку по методу начисления, отразить ее в налоговом учете нужно в день отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг). Заплатить налог на прибыль придется по итогам того отчетного (налогового) периода, в котором товары были переданы покупателю или работы выполнены (услуги оказаны) для заказчика.

Когда компания получит деньги за отгруженные товары (выполненные работы, оказанные услуги), значения не имеет.

Отчетные периоды по налогу на прибыль - это первый квартал, полугодие и 9 месяцев календарного года (для тех фирм, которые платят налог ежеквартально или перечисляют ежемесячные авансовые платежи, исходя из прибыли, полученной за предыдущий квартал). Или один месяц, два месяца, три месяца и т.д. (если фирма платит налог ежемесячно, рассчитав его от прибыли, фактически полученной за прошедший месяц).

Налоговым периодом по налогу на прибыль считается календарный год.

Пример. В июне текущего года ЗАО "Альфа" отгрузило ООО "Бета" партию товаров по договору купли-продажи. Стоимость товаров, согласно договору, составляет 240 000 руб. (без НДС). Деньги за товары "Бета" перечислила в июле.

"Альфа" определяет выручку при расчете налога на прибыль по методу начисления. Налог фирма платит ежеквартально.

Бухгалтер ЗАО "Альфа" отражает выручку от реализации в налоговом учете в июне. Налог на прибыль с доходов от продажи товаров следует заплатить не позднее 28 июня текущего года (то есть по итогам полугодия).

По общему правилу право собственности на товары переходит от продавца к покупателю в момент их отгрузки (передачи).

Однако так бывает не всегда.

В договоре купли-продажи стороны могут предусмотреть, что право собственности на товары переходит от поставщика к покупателю не в момент их отгрузки, а позже (например, после того, как товары будут оплачены или доставлены в определенный пункт).

Такой договор называют договором с особым порядком перехода права собственности.

Выручку в этом случае нужно отразить в тот момент, когда право собственности на отгруженные товары перейдет от продавца к покупателю по условиям договора.

Пример. В июне текущего года ЗАО "Альфа" отгрузило ООО "Бета" партию товаров по договору купли-продажи. Стоимость товаров составляет 240 000 руб.

Стороны условились, что право собственности на отгруженные товары переходит к покупателю лишь после того, как он их оплатит. До этого момента товары считаются собственностью "Альфы".

"Бета" перечислила деньги в июле текущего года.

"Альфа" определяет выручку при расчете налога на прибыль по методу начисления. Налог фирма платит ежеквартально.

В данном случае выручку от реализации нужно отразить в налоговом учете в июле (то есть в том месяце, когда право собственности на отгруженные товары перешло к покупателю - ООО "Бета").

Налог на прибыль с дохода от продажи товаров следует заплатить по итогам девяти месяцев отчетного года (не позднее 28 октября).

Однако сотрудники Минфина России придерживаются противоположной позиции.

Письмо Минфина России от 20 сентября 2006 г. N 03-03-04/1/667 как раз посвящено тем, кто работает по договорам с особым порядком перехода права собственности. По мнению финансистов, "выручка от реализации товаров в целях налогообложения прибыли должна признаваться на дату фактической передачи товара покупателем...".

Иными словами, выручку от продажи товаров нужно отражать в налоговом учете в день их отгрузки даже в том случае, если договор предусматривает переход права собственности в момент оплаты. Правда, это касается только тех фирм, которые "работают" по методу начисления. Те же, кто применяет кассовый метод, в любом случае признают "налоговую" выручку в тот день, когда получают деньги.

Позиция Минфина не бесспорна. Ведь гл. 25 Налогового кодекса РФ признает датой получения "налоговой" выручки именно день реализации товаров, то есть день перехода права собственности на них. Значит, договор с особым порядком перехода все-таки позволяет отсрочить уплату налога на прибыль. Правда, при этом должны соблюдаться еще и некоторые требования, предусмотренные Гражданским кодексом. Так, покупатель не должен распоряжаться полученным товаром или иным образом. Например, продавать его, передавать третьим лицам и т.п. Об этом сказано в ст. 491 ГК РФ. Кроме того, несколько дополнительных требований приведено в п. 7 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 22 декабря 2005 г. N 98. В частности, покупатель должен "принять меры по индивидуализации товара", который он в собственность не получил. Это означает, что такие ценности покупателю придется хранить отдельно. А продавец, в свою очередь, должен "осуществлять контроль за сохранностью товара и его наличием у покупателя". Лишь в этом случае будет считаться, что право собственности на товар к покупателю не перешло.

Если те или иные доходы (выручка) фирмы относятся к нескольким отчетным или налоговым периодам (например, полученная вперед абонентская плата), то их нужно распределить равномерно.

Пример. ООО "Связь-Инвест" оказывает услуги связи.

В текущем году фирма получила абонентскую плату от клиентов в сумме 240 000 руб. (без НДС). Фирма будет обслуживать клиентов в течение всего года.

Бухгалтер "Связь-Инвеста" должен ежемесячно отражать выручку в сумме:
240 000 руб. : 12 мес. = 20 000 руб.

Если фирма выполняет работы (оказывает услуги) с длительным производственным циклом, то она распределяет полученные доходы пропорционально доле фактических расходов каждого отчетного периода в их общей сумме, предусмотренной сметой. Причем производственный цикл считается длительным, если он превышает один налоговый период (календарный год).

Пример. По договору на оказание услуг ОАО "Инженер-проект" (исполнитель) создает проектную документацию для ООО "Пассив" (заказчик). Стоимость услуг "Инженер-проекта" - 300 000 руб. (без НДС). Договор был полностью оплачен заказчиком до фактического выполнения работ. Результаты работ передаются 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 2007 г. - 40 000 руб.;

Во втором полугодии 2007 г. - 60 000 руб.;

В первом полугодии 2008 г. - 80 000 руб.;

Во втором полугодии 2008 г. - 30 000 руб.

Бухгалтер "Инженер-проекта" должен отразить выручку от реализации так:

В первом полугодии 2007 г. - в сумме 57 143 руб.

(40 000 : 210 000 x 300 000).

Во втором полугодии 2007 г. - в сумме 85 714 руб.

(60 000 : 210 000 x 300 000).

В первом полугодии 2008 г. - в сумме 114 286 руб.

(80 000 : 210 000 x 300 000).

Во втором полугодии 2008 г. - в сумме 42 857 руб.

(30 000 : 210 000 x 300 000).

Кассовый метод

Применять кассовый метод вправе только те фирмы, у которых сумма выручки от реализации продукции, товаров, работ или услуг (без НДС) за предыдущие четыре квартала не превысила в среднем 1 000 000 руб. за каждый квартал (п. 1 ст. 273 НК РФ).

Пример. Выручка от продажи товаров оптовой фирмы ООО "Звезда" в 2007 г. такова:

- в I квартале - 1 500 000 руб.;

- во II квартале - 500 000 руб.;

- в III квартале - 700 000 руб.;

- в IV квартале - 1 000 000 руб.

Всего в 2007 г. получено выручки на сумму:

1 500 000 руб. + 500 000 руб. + 700 000 руб. + 1 000 000 руб. = 3 700 000 руб.

Получается, что в среднем за квартал выручка от реализации товаров ООО "Звезда" в 2007 г. составила: 3 700 000 руб. : 4 кв. = 925 000 руб.

Итак, среднеквартальная выручка за 2007 г. не превышает 1 000 000 руб.

Значит, с 1 января 2008 г. ООО "Звезда" вправе применять кассовый метод.

Дата признания дохода при кассовом методе - это день, когда фирма получила от покупателя деньги или другое имущество за отгруженные товары, выполненные работы или оказанные услуги. А величина дохода равна сумме погашенной задолженности (без НДС).

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 кассовым методом. Налог фирма платит 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).

Обратите внимание! При кассовом методе доходом считаются не только деньги или имущество, поступившие за уже отгруженные товары (выполненные работы, оказанные услуги), но и суммы полученных авансовых платежей.

Объясним почему. В п. 1 ст. 251 НК РФ сказано, что компании, учитывающие доходы методом начисления, не включают в них деньги и другое имущество (работы, услуги), полученные в качестве предоплаты. Значит, фирмы, которые применяют кассовый метод, должны включать в свой доход суммы полученных авансов (без НДС).

Пример. В ноябре текущего года ЗАО "Солнце" получило от ООО "Луна" авансовый платеж в счет предстоящей отгрузки продукции. Сумма аванса - 240 000 руб. (без учета НДС). Продукцию передали покупателю только в январе следующего года.

В декабре на расчетный счет ЗАО "Солнце" поступила оплата от ООО "Земля" за продукцию, отгруженную в сентябре. Сумма платежа - 100 000 руб. (без учета НДС).

"Солнце" определяет выручку при расчете налога на прибыль кассовым методом.

Налог фирма платит ежеквартально.

В данном случае выручку от реализации в налоговом учете бухгалтер отразит так:

- в ноябре - 240 000 руб.;

- в декабре - 100 000 руб.

Налог на прибыль с доходов от продажи продукции нужно заплатить не позднее 28 марта следующего года (то есть по итогам отчетного года).

Если фирма в течение календарного года получит среднеквартальную выручку больше 1 000 000 руб., то она потеряет право на использование кассового метода. И обязана будет перейти на метод начисления. Таково требование п. 4 ст. 273 НК РФ. Сделать это придется задним числом - с 1 января года, в котором произошло превышение. А налог на прибыль необходимо будет пересчитать новым методом за весь отчетный год.

Поэтому бухгалтер должен ежеквартально проверять, имеет ли компания право применять кассовый метод.

Пример. Выручка ЗАО "Актив" за 2007 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 2008 г. фирма получила выручку в сумме 2 900 000 руб., в том числе:

в I квартале - 500 000 руб.;

в II квартале - 2 400 000 руб.

Чтобы определить, может ли компания в I квартале 2008 г. применять кассовый метод, нужно выручку, полученную в 2007 г., разделить на 4.

Среднеквартальная выручка за 2007 г. составит:

$3\,600\,000 \text{ руб.} : 4 \text{ кв.} = 900\,000 \text{ руб.}$

Эта сумма не превышает 1 000 000 руб., поэтому в I квартале 2008 г. "Актив" может использовать кассовый метод.

Чтобы определить, может ли фирма применять кассовый метод во II квартале 2008 г., нужно сложить выручку за II, III и IV кварталы 2007 г. и I квартал 2008 г. и полученную сумму разделить на 4.

Среднеквартальная выручка, таким образом, составит:

$(1\,100\,000 \text{ руб.} + 900\,000 \text{ руб.} + 1\,300\,000 \text{ руб.} + 500\,000 \text{ руб.}) : 4 \text{ кв.} = 950\,000 \text{ руб.}$

Эта сумма также не превышает 1 000 000 руб. Поэтому во II квартале 2008 г. фирма также может использовать кассовый метод.

Чтобы определить, может ли фирма применять кассовый метод в III квартале 2008 г., нужно сложить выручку за III и IV кварталы 2007 г., а также I и II квартал 2008 г., и полученный результат разделить на 4.

Среднеквартальная выручка составит:

$(900\,000 \text{ руб.} + 1\,300\,000 \text{ руб.} + 500\,000 \text{ руб.} + 2\,400\,000 \text{ руб.}) : 4 \text{ кв.} = 1\,275\,000 \text{ руб.}$

Итак, среднеквартальная выручка превысила 1 000 000 руб. Поэтому фирма потеряла право на применение кассового метода.

Значит, бухгалтер "Актива" должен пересчитать все доходы и расходы за 2008 г. исходя из метода начисления. Также в налоговую инспекцию придется сдать уточненные декларации по налогу на прибыль за I квартал и полугодие 2008 г.

Вновь созданные организации могут сразу использовать кассовый метод. Однако их выручка за первый налоговый период (календарный год) не должна превышать 4 000 000 руб.

Перейти с кассового метода на метод начисления можно и добровольно. Ведь применение кассового метода - это право, а не обязанность фирмы. Поэтому компания может от него отказаться, даже если ее среднеквартальная выручка окажется меньше 1 000 000 руб.

Как определить сумму доходов от реализации

В ряде случаев в бухгалтерском и налоговом учете выручка от реализации товаров (работ, услуг) формируется по-разному. Так, некоторые доходы по правилам бухгалтерского учета увеличивают выручку, а по правилам налогового учета - нет.

Вот как нужно учитывать доходы от продажи товаров (работ, услуг):

Вид доходов	Учет доходов	
	бухгалтерский	налоговый
Сумма выручки, полученная (причитающаяся к получению) от покупателя товаров, работ, услуг (за минусом НДС)	Включается в состав выручки от реализации (п. 6 ПБУ 9/99)	То же (ст. 249 НК РФ)
Разницы, которые возникают, если выручка получена в иностранной валюте	Включаются в состав прочих доходов или расходов (п. 7 ПБУ 9/99, п. 1 ПБУ 10/99)	Включаются в состав внереализационных доходов или расходов (ст. ст. 250, 265 НК РФ)
Проценты, полученные за отсрочку оплаты товаров, работ, услуг (коммерческий кредит)	Увеличивают выручку от реализации (п. 6.2 ПБУ 9/99)	Включаются 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)	Включаются 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;
- проценты по коммерческим кредитам;
- проценты (дисконт) по векселям.

Регистры налогового учета доходов от реализации

Выручку от продажи имущества (работ, услуг) отражают в регистре учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав. В ряде случаев сумму выручки указывают также и в дополнительных регистрах налогового учета. Перечень этих регистров зависит от вида проданного имущества.

В таблице приведены регистры для учета выручки, рекомендованные налоговиками.

Вид дохода	Регистры
Выручка от реализации готовой продукции	Регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав
Выручка от реализации работ, услуг	Регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав
Выручка от реализации прочего имущества (материалов)	Регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав

Выручка от реализации товаров, купленных для перепродажи	Регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав
Выручка от реализации основных средств	- Регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав - Регистр-расчет "Финансовый результат от реализации амортизируемого имущества"
Выручка от реализации нематериальных активов	- Регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав - Регистр-расчет "Финансовый результат от реализации амортизируемого имущества"
Выручка от реализации ценных бумаг	Регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав

Если полученная выручка относится к будущим отчетным (налоговым) периодам или ваша фирма определяет доходы кассовым методом, после поступления денег от покупателей оформляют регистр учета поступления денежных средств.

Реализация продукции, товаров, работ и услуг

Данные о реализации продукции, товаров, работ или услуг отражают в регистре учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав.

Его заполняют на основании первичных документов, которыми оформляют отгрузку товаров или продукции, а также передачу результатов выполненных работ и оказанных услуг. Такими документами являются акты сдачи-приемки, счета-фактуры, накладные, договоры и т.п.

Кроме того, компания может составить и регистр-расчет "Финансовый результат от реализации товаров (продукции, работ, услуг)", разработав его самостоятельно.

Его можно оформить на основании данных регистра учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав, а также регистров, отражающих расходы на производство и реализацию.

Если полученная выручка относится к будущим отчетным (налоговым) периодам или ваша фирма определяет доходы кассовым методом, после поступления денег от покупателей оформляют регистр учета поступления денежных средств.

Как заполнить регистры, покажет пример.

Пример. ЗАО "Актив" занимается реализацией товаров и продает стройматериалы оптом.

В ноябре 2008 г. фирма отгрузила ООО "Пассив" 10 000 штук кирпичей М-11 по договору поставки.

Продажная стоимость товаров, согласно договору, составляет 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.).

Фактическая себестоимость списанной партии кирпича, по данным налогового учета, - 70 000 руб. Расходы на продажу кирпича составили 5000 руб. Деньги за отгруженные товары "Пассив" перечислил также в ноябре 2008 г.

"Актив" определяет доходы и расходы кассовым методом. Регистры за период с 1 по 30 ноября бухгалтер "Актива" заполнит так:

Регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав

Налогоплательщик: ЗАО "Актив" -----
 7732854373 -----
 ИНН: -----
 с 1 по 30 ноября 2008 г. -----
 Учетный период: -----

№ п/п	Дата операции	Условия выбытия имущества, работ, услуг, прав	Вид дохода	Основание выбытия (реквизиты операции)	Наименование выбывающего объекта	Сумма, руб.	Кол-во, шт.
1	2	3	4	5	6	7	8
1	15.11.2008	Продажа	Выручка от реализации покупных товаров	Договор поставки от 12.11.2008 N 74/Т, счет-фактура от 15.11.2008 N 435, накладная от 15.11.2008 N 567/Т	Кирпич М-11	100 000	10 000

Ответственный за составление регистра: Мухорина /Мухорина О.В./ -----

Регистр-расчет стоимости сырья/материалов, списанных в отчетном периоде

Налогоплательщик: ЗАО "Актив" -----

ИНН: 7732854373

 с 1 по 30 ноября 2008 г.
 Учетный период: -----

№ п/п	Дата операции	Наименование, дата и номер документа, являющегося основанием для списания	Направление использования	Объект учета	Количество, шт.	Цена единицы, руб.	Стоимость, руб.	Общая стоимость, руб.
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	15.11.2008	Накладная от 15.11.2008 N 567/Т	Продажа	Прямые расходы	10 000	7	70 000	70 000

Ответственный за составление регистра: Мухорина /Мухорина О.В./

Регистр-расчет "Финансовый результат от реализации товаров (продукции, работ, услуг)"

Налогоплательщик: ЗАО "Актив"

 ИНН: 7732854373

 Учетный период: с 1 по 30 ноября 2008 г.

№ п/п	Дата операции	Наименование объекта	Продажная стоимость, руб.	Фактическая себестоимость, руб.	Расходы на продажу, руб.	Финансовый результат от реализации (гр. 4 - гр. 5 -
-------	---------------	----------------------	---------------------------	---------------------------------	--------------------------	---

						гр. 6), руб.
1	2	3	4	5	6	7
1	15.11.2008	Кирпич М-11	100 000	70 000	5 000	25 000

Мухорина /Мухорина О.В./

Ответственный за составление регистра: -----

Регистр учета поступлений денежных средств

ЗАО "Актив"

Налогоплательщик: -----
7732854373

ИНН: -----

Учетный период: с 1 по 30 ноября 2008 г.

N п/п	Дата поступления	Основание поступления (реквизиты договора)	Условия или вид поступления	Сумма, руб.		Признак операции в иностранной валюте
				всего	в том числе НДС	
1	2	3	4	5	6	7
1	20.11.2008	Договор поставки от 12.11.2008 N 74/Т	Выручка от реализации	118 000	18 000	Нет

Мухорина /Мухорина О.В./

Ответственный за составление регистра: -----

Выручка от реализации основных средств

В бухгалтерском учете выручку от продажи основных средств отражают в составе операционных доходов на счете 91 "Прочие доходы и расходы". В налоговом учете доход от продажи основных средств считается выручкой от реализации.

Данные о списании объекта основных средств отражают в трех налоговых регистрах:

- регистре учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав;
- регистре-расчете "Финансовый результат от реализации амортизируемого имущества";
- регистре информации об объекте основных средств.

Сначала заполняют регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав.

Делают это на основании первичных документов, которыми оформляют выбытие основного средства (накладных, договоров и т.д.).

Затем заполняют регистр-расчет "Финансовый результат от реализации амортизируемого имущества". Его оформляют на основании данных:

- регистра учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав;
- регистра-расчета "Формирование стоимости объекта учета";
- регистра-расчета амортизации основных средств.

И, наконец, в регистр информации об объекте основных средств вписывают данные о проданном объекте.

Если фирма получила убыток от продажи основного средства, то дополнительно заполняют регистр учета расходов будущих периодов.

Как заполнить регистры, покажет пример.

15 ноября 2008 г. ЗАО "Актив" продало деревообрабатывающий станок за 70 000 руб. (без учета НДС). Первоначальная стоимость станка - 120 000 руб., сумма начисленной амортизации к моменту продажи - 40 000 руб. Расходы, связанные с продажей станка, составили 20 000 руб.

Срок полезного использования станка - 8 лет. В "Активе" его эксплуатировали 3 года.

Убыток от продажи станка составил:

70 000 руб. - (120 000 - 40 000) - 20 000 = 30 000 руб.

Этот убыток должен быть списан в уменьшение налогооблагаемой прибыли в течение 5 лет (8 - 3). Начиная с декабря 2008 г. "Актив" может ежемесячно включать в состав прочих расходов сумму убытка в размере 500 руб. (30 000 руб. : 5 лет : 12 мес.).

Налоговые регистры будут заполнены так:

Регистр учета расходов будущих периодов					
ЗАО "Актив"					
Налогоплательщик: -----					
7732854373					
ИНН: -----					
с 1 по 30 ноября 2008 г.					
Учетный период: -----					
N п/п	Дата операции	Вид расхода (убытка)	Наименование объекта	Сумма, руб.	Срок, в течение которого расходы могут быть

					включены в состав прочих расходов
1	2	3	4	5	6
1	15.11.2008	Убыток от продажи объекта основных средств	Деревообрабатывающий станок СДО-567	30 000	60 месяцев
2	-//-	-//-	-//-	-//-	-//-
3	-//-	-//-	-//-	-//-	-//-

Сумма расходов в месяц, подлежащая включению в состав прочих расходов (гр. 5 : гр. 6), руб.	Дата начала учета в составе прочих расходов/расходов на оплату труда	Количество месяцев фактического списания месячной суммы расходов в состав прочих расходов/расходов на оплату труда (на текущую дату)
7	8	9
500	15.12.2008	1
...

Ответственный за составление регистра: Мухорина /Мухорина О.В./

Регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав

Налогоплательщик: ЗАО "Актив"
7732854373
ИНН: _____
Учетный период: с 1 по 30 ноября 2008 г.

№ п/п	Дата операции	Условия выбытия имущества, работ, услуг, прав	Вид дохода	Основание выбытия (реквизиты операции)	Наименование выбывающего объекта	Сумма, руб.	Кол-во, шт.
1	2	3	4	5	6	7	8
1	15.11.2008	Продажа	Выручка от реализации амортизируемого имущества	Договор купли-продажи от 12.11.2008 N 56/ОС, счет-фактура от 15.11.2008 N 234, накладная от 15.11.2008 N 34/ОС	Деревообрабатывающий станок СДО-567	70 000	1

Мухорина /Мухорина О.В./

Ответственный за составление регистра: -----

Регистр-расчет "Финансовый результат от реализации амортизируемого имущества"

Налогоплательщик: -----
 ЗАО "Актив"
 7732854373
 ИНН: -----
 с 1 по 30 ноября 2008 г.
 Учетный период: -----

№ п/п	Дата операции	Наименование объекта	Цена реализации объекта, руб.	Первоначальная стоимость, руб.	Сумма начисленной амортизации, руб.	Расходы, связанные с реализацией объекта, руб.	Общая величина расходов, связанных с реализацией	Величина убытка от реализации, относящаяся к расходам
-------	---------------	----------------------	-------------------------------	--------------------------------	-------------------------------------	--	--	---

1	2	3	4	5	6	7	объекта (гр. 5 - гр. 6 + гр. 7), руб.	будущих периодов (гр. 8 - гр. 4), руб.
1	15.11.2008	Деревообра- батывающий станок СДО-567	70 000	120 000	40 000	20 000	100 000	30 000

Мухорина /Мухорина О.В./

Ответственный за составление регистра: -----

Реестр информации об объекте основных средств

ЗАО "Актив"

Налогоплательщик: -----

7732854373

ИНН: -----

с 1 по 30 ноября 2008 г.

Учетный период: -----

N п/п	Наименование объекта	Дата приобретения	Первоначальная стоимость, руб.	...	Дата снятия объекта с учета	Основания для снятия объекта с учета
1	2	3	4	...	25	26
1	Деревообра- батывающий станок СДО-567	10.01.2005	120 000	...	15.11.2008	Продажа по договору от 12.11.2008 N 56/ОС

Мухоpина /Мухоpина О.В./
Ответственнй за составление регистра: -----

Выручка от реализации нематериальных активов

В бухгалтерском учете выручку от продажи нематериальных активов отражают в составе прочих доходов на счете 91 "Прочие доходы и расходы". В налоговом учете доход от продажи нематериальных активов считается выручкой от реализации.

Данные о списании объекта нематериальных активов отражают в трех налоговых регистрах:

- регистре учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав;
- регистре-расчете "Финансовый результат от реализации амортизируемого имущества";
- регистре информации об объекте нематериальных активов.

В первую очередь заполняют регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав. Делают это на основании первичных документов, которыми оформляют выбытие объекта (актов приемки-передачи, договоров и т.д.).

Потом заполняют регистр-расчет "Финансовый результат от реализации амортизируемого имущества". Его оформляют на основании данных:

- регистра учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав;
- регистра-расчета "Формирование стоимости объекта учета";
- регистра-расчета амортизации нематериальных активов.

После этого в регистр информации об объекте нематериальных активов вписывают данные о выбывшем объекте. Как заполнить регистры, покажет пример.

Пример. 12 ноября 2008 г. ЗАО "Актив" заключило договор купли-продажи N 32/НМА. По его условию "Актив" продает исключительные права на изобретение, подтвержденные патентом N 2341762.

15 ноября 2008 г. он передал покупателю права по накладной.

Стоимость прав, согласно договору, составляет 170 000 руб. (без учета НДС).

Первоначальная стоимость прав - 120 000 руб., сумма начисленной амортизации к моменту продажи - 45 000 руб.

Таким образом, доход от реализации прав на изобретение составил:

$170\ 000 - (120\ 000 - 45\ 000) = 95\ 000$ руб.

Срок полезного использования прав - 8 лет (96 мес.).

В "Активе" их использовали 3 года (36 мес.).

Налоговые регистры будут заполнены так:

Регистр информации об объекте нематериальных активов	
Налогоплательщик:	ЗАО "Актив" -----
ИНН:	7732854373 -----

с 1 по 30 ноября 2008 г.

Учетный период: -----

№ п/п	Дата приобретения	Наименование объекта нематериальных активов	Первоначальная стоимость, руб.	Срок полезного использования	Способ начисления амортизации	Применение понижающего коэффициента	Суммы начисленной амортизации, руб.
1	2	3	4	5	6	7	8
1	12.11.2008	Права на изобретение по патенту 2341762	120 000	96 мес.	Линейный	Нет	45 000

Дата начала начисления амортизации	Количество месяцев полезного использования или срок окончания начисления амортизации	Базовая стоимость нематериального актива	Срок списания базовой стоимости линейным методом	Дата снятия объекта с учета	Основания снятия с учета
9	10	11	12	13	14
01.12.2008	36	-	-	15.11.2008	Продажа по договору от 12.11.2008 № 32/НМА

Мухорина /Мухорина О.В./

Ответственный за составление регистра: -----

Регистр-расчет "Финансовый результат от реализации амортизируемого имущества"

Налогоплательщик: -----
 ЗАО "Актив"

ИНН: -----
 7732854373

Учетный период: с 1 по 30 ноября 2008 г. -----

№ п/п	Дата операции	Наименование объекта	Цена реализации объекта, руб.	Первоначальная стоимость, руб.	Сумма начисленной амортизации, руб.	Расходы, связанные с реализацией объекта, руб.	Общая величина расходов, связанных с реализацией объекта (гр. 5 - гр. 6 + гр. 7), руб.	Величина убытка от реализации, относящаяся к расходам будущих периодов (гр. 8 - гр. 4), руб.
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	15.11.2008	Права на изобретение по патенту N 2341762	170 000	120 000	45 000	-	75 000	-

Ответственный за составление регистра: Мухорина /Мухорина О.В./ -----

Регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав

Налогоплательщик: ЗАО "Актив" -----
 7732854373
 ИНН: -----
 с 1 по 30 ноября 2008 г.
 Учетный период: -----

№ п/п	Дата операции	Условия выбытия имущества, работ,	Вид дохода	Основание выбытия (реквизиты операции)	Наименование выбывающего объекта	Сумма, руб.	Кол-во, шт.
-------	---------------	-----------------------------------	------------	--	----------------------------------	-------------	-------------

		услуг, прав					
1	15.11.2008	Продажа	Выручка от реализации амортизируемого имущества	Договор купли-продажи от 12.11.2008 N 32/НМА, счет-фактура от 15.11.2008 N 341, накладная от 15.11.2008 N 41/НМА	Права на изобретение по патенту N 2341762	170 000	1
			Мухорина /Мухорина О.В./				
Ответственный за составление регистра: -----							

Выручка от реализации прочего имущества

Фирма может не только использовать материалы (сырье, одноразовую тару и т.п.) в собственной деятельности, но и продавать их на сторону.

В бухгалтерском учете выручку от продажи таких ценностей отражают в составе операционных доходов на счете 91 "Прочие доходы и расходы". В налоговом учете доход от продажи сырья и материалов считается выручкой от реализации.

Выручку от реализации прочих ценностей отражают в регистре учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав. Делают это на основании первичных документов, которыми оформляют списание имущества (накладных, счетов-фактур, договоров и т.д.).

Кроме того, данные о списании материалов (сырья) записывают в таких налоговых регистрах, как регистр-расчет стоимости сырья/материалов, списанных в отчетном периоде, и регистр учета стоимости реализованного прочего имущества.

Как заполнить регистры налогового учета при продаже материалов, покажет пример.

Пример. ЗАО "Актив" занимается пошивом верхней одежды. В январе 2008 г. фирма продала излишек драповой ткани (300 м) ООО "Пассив". Фактическая себестоимость 1 м ткани (по данным налогового учета) - 800 руб.

Продажная стоимость ткани составила 285 000 руб. (без учета НДС).

Себестоимость проданной ткани - 240 000 руб. (300 м x 800 руб.).

Регистры налогового учета бухгалтер заполнил так:

Регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав

Налогоплательщик: ЗАО "Актив" -----
 7732854373 -----
 ИНН: -----
 с 1 по 31 января 2008 г. -----
 Учетный период: -----

№ п/п	Дата операции	Условия выбытия имущества, работ, услуг, прав	Вид дохода	Основание выбытия (реквизиты операции)	Наименование выбывающего объекта	Сумма, руб.	Кол-во, шт.
1	2	3	4	5	6	7	8
1	15.01.2008	Продажа	Выручка от реализации прочего имущества	Договор поставки от 12.01.2008 N 26/М, счет-фактура от 15.01.2008 N 305, накладная от 15.01.2008 N 78/М	Ткань драповая	285 000	300

Ответственный за составление регистра: Мухорина /Мухорина О.В./ -----

Регистр-расчет стоимости сырья/материалов, списанных в отчетном периоде

Налогоплательщик: ЗАО "Актив" -----

ИНН: 7732854373

 с 1 по 31 января 2008 г.
 Учетный период: -----

№ п/п	Дата операции	Наименование, дата и номер документа, являющегося основанием для списания	Направление использования	Объект учета	Количество, (в натуральном измерении), м	Цена единицы, руб.	Стоимость, руб.	Общая стоимость, руб.
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	15.01.2008	Накладная от 15.01.2008 N 78/М	Продажа	Реализация прочего имущества	300	800	240 000	240 000

Ответственный за составление регистра: Мухорина /Мухорина О.В./

Регистр учета стоимости реализованного прочего имущества

Налогоплательщик: ЗАО "Актив"

 ИНН: 7732854373

 Учетный период: с 1 по 31 января 2008 г.

№ п/п	Дата операции	Наименование объекта	Количество (в натуральном измерении), м	Цена приобретения, руб.	Расходы, связанные с реализацией объекта, руб.	Стоимость реализованного объекта, руб.	Общая стоимость, руб.

1	2	3	4	5	6	7	8
1	15.01.2008	Ткань драповая	300	800	-	240 000	240 000

Ответственный за составление регистра: Мухорина /Мухорина О.В./

Сводный налоговый учет выручки

Сумму всех доходов, которые фирма получила в течение отчетного (налогового) периода, указывают в регистре учета доходов текущего периода. Это сводный регистр налогового учета. Его заполняют на основании данных других налоговых регистров (например, регистра учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав; регистра-расчета "Финансовый результат от реализации амортизируемого имущества"). Каждый вид доходов (выручку от реализации товаров, готовой продукции, материалов, основных средств и т.п.) отражают в регистре отдельно.

Данные из этого регистра переносят в декларацию по налогу на прибыль.
Как заполнить регистр по учету доходов текущего периода, покажет пример.

Пример. В I квартале ЗАО "Актив" получило такие доходы (без учета НДС):

- выручку от реализации готовой продукции в сумме 1 500 000 руб.;
- выручку от реализации товаров, купленных для перепродажи, в сумме 300 000 руб.;
- выручку от реализации объекта основных средств в сумме 700 000 руб.

Фирма платит налог на прибыль ежеквартально.

Налоговый регистр по учету доходов будет заполнен так:

Регистр учета доходов текущего периода					
ЗАО "Актив"					
Налогоплательщик: -----					
7732854373					
ИНН: -----					
с 1 января по 31 марта 2008 г.					
Учетный период: -----					
N п/п	Вид дохода	Классификация дохода	Наименование объекта учета	Сумма, руб.	Общая сумма по его виду, руб.
1	2	3	4	5	6
1	Доход от продажи готовой продукции	Выручка от реализации	Готовая продукция	1 500 000	2 500 000
2	Доход от продажи товаров	Выручка от реализации	Покупные товары	300 000	
3	Доход от продажи объекта основных средств	Выручка от реализации	Основные средства	700 000	
Мухорина					
/Мухорина О.В./					
Ответственный за составление регистра: -----					

Налоговый учет внереализационных доходов

По правилам налогового учета все доходы, которые не являются выручкой от реализации товаров, считаются внереализационными (внереализационные доходы).

Полный перечень внереализационных доходов содержится в ст. 250 НК РФ.

Обратите внимание: этот перечень не является закрытым. К внереализационным доходам относят любые доходы, которые облагаются налогом на прибыль и не учитываются в составе выручки от реализации.

Виды внереализационных доходов

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, пени, и другие санкции, начисленные за нарушение партнерами условий хозяйственных договоров;
- стоимость имущества и денег, полученных 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;
- излишки 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 вознаграждения за выслугу лет);
- дивиденды, полученные от долевого участия в уставном капитале других фирм;
- проценты, начисленные по договорам займа и ценным бумагам;
- проценты, начисленные по договорам банковского счета и банковского вклада;
- доходы от участия в простом товариществе (совместной деятельности).

Если фирма выбрала кассовый метод учета доходов и расходов, то внереализационные доходы отражают после фактического поступления денег.

Если фирма учитывает доходы и расходы методом начисления, то внереализационные доходы отражают в налоговом учете так:

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, пени и другие санкции, начисленные за нарушение партнерами условий хозяйственных договоров	Дата признания штрафа (пени) должником либо дата их присуждения судом (п. 4 ст. 271 НК РФ)
Стоимость имущества и денег, полученных безвозмездно	Дата подписания акта приемки-передачи имущества или дата поступления денег на расчетный счет (в кассу) (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	Наиболее ранняя из следующих дат (п. 8 ст. 271 НК РФ): - дата совершения операции в иностранной валюте (например, перечисления денег поставщику, погашения задолженности в иностранной валюте); - последний день отчетного (налогового) периода
Положительная суммовая разница	У покупателя имущества (работ, услуг) - дата погашения задолженности перед поставщиком. А если покупатель перечислил предоплату - дата получения товаров (работ, услуг). У продавца имущества (работ, услуг) - дата погашения задолженности покупателем. А если покупатель расплатился авансом - дата реализации товаров (работ, услуг) (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, возникшие 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)
Излишки ценностей, которые выявлены в результате инвентаризации	Дата оформления результатов инвентаризации
Списанная кредиторская задолженность	Последний день отчетного (налогового) периода
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 на расчетный счет или в кассу (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)

Регистры налогового учета внереализационных доходов

Федеральная налоговая служба (см. Информационное сообщение МНС России от 19 декабря 2001 г. "Система налогового учета, рекомендуемая МНС России для исчисления прибыли в соответствии с нормами главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации") предусмотрела налоговые регистры только для учета:

- штрафов, начисленных за нарушение контрагентами условий хозяйственных договоров;
- списанной кредиторской задолженности.

Другие регистры по учету внереализационных доходов в рекомендациях налоговиков отсутствуют. Поэтому вам придется разработать соответствующий регистр самостоятельно.

Вот какие регистры можно использовать для налогового учета внереализационных доходов:

Вид внереализационного дохода	Регистры
-------------------------------	----------

От сдачи имущества в аренду	Регистр учета внереализационных доходов отчетного периода
Штрафы и пени, начисленные за нарушение партнерами условий хозяйственных договоров	- Регистр учета расчетов по штрафным санкциям - Регистр - расчет сумм начисленных штрафных санкций за отчетный период - Регистр учета внереализационных доходов отчетного периода
Стоимость имущества и денег, полученных безвозмездно	Регистр учета внереализационных доходов отчетного периода Регистр "Формирование стоимости объекта учета"
Доходы прошлых лет, выявленные в отчетном (налоговом) периоде	Регистр учета внереализационных доходов отчетного периода
Положительная курсовая разница, образовавшаяся от переоценки валюты и валютной задолженности	Регистр учета внереализационных доходов отчетного периода
Положительная суммовая разница	Регистр учета внереализационных доходов отчетного периода
Стоимость ценностей, полученных при ликвидации основных средств	- Регистр учета внереализационных доходов отчетного периода - Регистр "Формирование стоимости объектов учета"
Положительная разница, возникшая при продаже или покупке иностранной валюты по курсу, который отклоняется от официального курса Банка России	Регистр учета внереализационных доходов отчетного периода
Излишки ценностей, которые выявлены в результате инвентаризации	Регистр учета внереализационных доходов отчетного периода
Списанная кредиторская задолженность	- Регистр учета операций по движению кредиторской задолженности - Акт инвентаризации кредиторской задолженности на отчетную дату - Регистр учета внереализационных доходов отчетного периода
Общая сумма восстановленных резервов, в том числе:	- Регистр учета внереализационных доходов отчетного периода - Регистры по учету резервов
- по сомнительным долгам	Расчет резерва сомнительных долгов текущего отчетного (налогового) периода Регистр движения резерва по сомнительным долгам
- по гарантийному ремонту и обслуживанию	- Регистр-расчет резерва расходов на гарантийный ремонт - Регистр-расчет коэффициента для перерасчета резерва расходов на гарантийный ремонт
- по ремонту основных средств	Регистр учета резервов на ремонт основных средств
- на выплату отпускных, вознаграждений за выслугу лет	Регистр по учету резерва на оплату отпускных (вознаграждений за выслугу лет)
Дивиденды, полученные от долевого участия в уставном капитале других фирм	Регистр учета внереализационных доходов отчетного периода
Проценты по договорам займа, ценным бумагам, договорам банковского счета и банковского вклада	Регистр учета внереализационных доходов отчетного периода

Доходы от участия в простом товариществе (совместной деятельности)	Регистр учета внереализационных доходов отчетного периода
Прочие внереализационные доходы	Регистр учета внереализационных доходов отчетного периода

Регистры по учету штрафов

Для учета штрафных санкций, начисленных за нарушение партнерами условий договоров, предусмотрены два налоговых регистра:

- регистр учета расчетов по штрафным санкциям;
- регистр-расчет сумм начисленных штрафных санкций за отчетный период.

Прежде всего оформите регистр учета расчетов по штрафным санкциям. Заполните его на основании документов, которые служат основанием для их начисления (например, договора или решения суда).

По данным этого регистра заполните регистр-расчет сумм начисленных штрафных санкций за отчетный период. В нем рассчитайте сумму штрафов, которые должны быть включены в состав внереализационных доходов.

Затем эту сумму перенесите в регистр учета внереализационных доходов отчетного периода. Этот регистр вам придется разработать самостоятельно. Его рекомендуемую форму мы приведем в примере.

Пример. В феврале 2008 г. ЗАО "Актив" отгрузило ООО "Пассив" товары стоимостью 520 000 руб. (без учета НДС). Товары должны быть оплачены до 20 февраля 2008 г. Согласно договору при несвоевременной оплате товаров "Пассив" должен заплатить пени из расчета 25% годовых.

Товары "Пассив" оплатил только 24 марта (просрочка составила 31 день). Сумма пеней, начисленных за просрочку оплаты, составила:

$$520\ 000 \text{ руб.} \times 25\% : 365 \text{ дн.} \times 31 \text{ дн.} = 11\ 041 \text{ руб.}$$

"Актив" определяет доходы и расходы методом начисления.

Регистры будут заполнены так:

Регистр учета расчетов по штрафным санкциям

Налогоплательщик: ЗАО "Актив" -----
 ИНН: 7732854373 -----
 Учетный период: с 1 по 31 марта 2008 г. -----

№ п/п	Реквизиты договора или решения суда	Признак дохода или расхода	Дата начала начисления штрафных санкций	Порядок исчисления санкций (база), руб.	Порядок исчисления санкций (ставка)	Порядок начисления санкций (временная единица расчета)	Сумма санкций, начисленных по договору, руб.	Дата прекращения начисления санкций
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Договор поставки от 15.02.2008 № 34/Т	Доход	21.02.2008	520 000	25% годовых	1 день	11 041	24.03.2007

Ответственный за составление регистра: Мухорина /Мухорина О.В./ -----

Регистр-расчет сумм начисленных штрафных санкций за отчетный период

Налогоплательщик: ЗАО "Актив" -----
 7732854373 -----
 ИНН: -----
 с 1 по 31 марта 2008 г. -----
 Учетный период: -----

№ п/п	Реквизиты договора или решения суда	Признак дохода или расхода	Период, за который производится начисление штрафных санкций	Порядок исчисления санкции в текущем отчетном периоде (база), руб.	Порядок исчисления санкции в текущем отчетном периоде (ставка)	Порядок начисления санкций в текущем периоде (временная единица расчета)	Сумма санкций, начисленных за текущий период, руб.
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Договор поставки от 15.02.2008 № 34/Т	Доход	31 день	520 000	25% годовых	1 день	11 041

Ответственный за составление регистра: Мухорина /Мухорина О.В./ -----

Регистр учета внереализационных доходов отчетного периода

Налогоплательщик: ЗАО "Актив" -----
 7732854373 -----
 ИНН: -----
 Учетный период: с 1 по 31 марта 2008 г. -----

№ п/п	Дата операции	Наименование операции	Вид дохода	Реквизиты операции	Сумма дохода, руб.	Общая сумма внереализационного дохода, руб.
1	2	3	4	5	6	7
...	24.03.2008	Начисление штрафных санкций покупателю	Штрафы и пени, полученные от контрагентов	Договор поставки от 15.02.2008 N 34/Т	11 041	11 041

Ответственный за составление регистра: Мухорина /Мухорина О.В./ -----

Регистры по учету кредиторской задолженности

Налоговый учет кредиторской задолженности ведут в двух налоговых регистрах:

- регистре учета операций по движению кредиторской задолженности;
- акте инвентаризации кредиторской задолженности на отчетную дату.

Прежде всего оформите регистр учета операций по движению кредиторской задолженности. Его заполняют на основании первичных документов и других регистров налогового учета, в которых есть необходимая информация (например, регистра учета операций приобретения имущества, работ, услуг, прав).

По данным этого регистра заполните акт инвентаризации кредиторской задолженности на отчетную дату.

Затем сумму списанной кредиторской задолженности перенесите в регистр учета внереализационных доходов отчетного периода.

Как заполнить регистры, покажет пример.

Пример. На начало I квартала 2008 г. у ЗАО "Актив" числится кредиторская задолженность перед ООО "Пассив". Фирма должна перечислить "Пассиву" за поставленные товары 59 000 руб. (в том числе НДС - 9000 руб.).

Срок исковой давности по этой кредиторской задолженности в I квартале истекает. "Актив" платит налог на прибыль ежеквартально.

Регистры будут заполнены так:

Регистр учета операций по движению кредиторской задолженности							
Налогоплательщик: ЗАО "Актив" ----- ИНН: 7732854373 ----- Учетный период: с 1 января по 31 марта 2008 г. -----							
№ п/п	Объект учета	Дата операции (возникновения задолженности)	Наименование (вид) операции	Дата начала течения срока исковой давности	Порядок расчетов	Сумма возникшей задолженности, руб.	Сумма НДС по возникшей задолженности, руб.
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Товары, полученные по договору от 20.03.2005 № 20/Т	22.03.2005	Оприходование товаров	27.03.2005	В рублях	59 000	9 000
Курсовая (суммовая) разница по возникшей задолженности	Сумма НДС по суммовой разнице	Дата погашения (или списания)	Основание для списания	Сумма погашенной (списанной) задолженности, руб.	Сумма НДС по погашенной (списанной) задолженности, руб.	Сумма непогашенной задолженности, руб.	Сумма НДС по непогашенной задолженности, руб.
9	10	11	12	13	14	15	16
-	-	28.03.2008	Истек срок исковой давности	59 000	9 000	-	-

Мухорина /Мухорина О.В./
Ответственный за составление регистра: -----

Акт инвентаризации кредиторской задолженности на отчетную дату

Налогоплательщик: ЗАО "Актив" -----
ИНН: 7732854373 -----
Учетный период: с 1 января по 31 марта 2008 г. -----

№ п/п	Дата операции	Объект учета	Сумма задолженности, руб.	Сумма НДС по задолженности, руб.	Общая сумма списанной задолженности, руб.	Сумма НДС по списанной задолженности, руб.
1	2	3	4	5	6	7
1	28.03.2008	Товары, полученные по договору от 20.03.2005 № 20/Т	59 000	9 000	59 000	9 000

Мухорина /Мухорина О.В./
Ответственный за составление регистра: -----

Регистр учета внереализационных доходов отчетного периода

Налогоплательщик: ЗАО "Актив" -----
ИНН: 7732854373 -----
Учетный период: с 1 января по 31 марта 2008 г. -----

Учетный период: -----

№ п/п	Дата операции	Наименование операции	Вид дохода	Реквизиты операции	Сумма дохода, руб.	Общая сумма внереализационного дохода, руб.
1	2	3	4	5	6	7
...	28.03.2008	Списание кредиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности	Суммы списанной кредиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности	Договор поставки от 20.03.2005 N 20/Т	59 000	59 000

Ответственный за составление регистра: Мухорина /Мухорина О.В./ -----

Регистры по учету других внереализационных доходов

Другие доходы вы можете отразить в регистре учета внереализационных доходов отчетного периода. Его оформляют на основании первичных документов и других регистров налогового учета, в которых есть необходимая информация.

Как составить и заполнить регистр, покажет пример.

Пример. В I квартале 2008 г. ЗАО "Актив" включило в состав внереализационных доходов:

- стоимость имущества, полученного безвозмездно, в сумме 780 000 руб.;
 - стоимость материалов, полученных при ликвидации объекта основных средств, в сумме 56 000 руб.;
 - суммовую разницу в размере 35 000 руб.
- Фирма платит налог на прибыль ежеквартально.

Регистр будет заполнен так:

Регистр учета внереализационных доходов отчетного периода						
ЗАО "Актив" Налогоплательщик: ----- 7732854373 ИНН: ----- с 1 января по 31 марта 2008 г. Учетный период: -----						
N п/п	Дата операции	Наименование операции	Вид дохода	Реквизиты операции	Сумма дохода, руб.	Общая сумма внереализационного дохода, руб.
1	2	3	4	5	6	7
1	04.02.2008	Оприходование имущества	Безвозмездное поступление имущества	Договор дарения от 01.02.2008 N 4/ОС	780 000	871 000
2	12.03.2008	Оприходование имущества	Поступление имущества в результате ликвидации основного средства	Акт о списании основного средства от 12.03.2008 N 8	56 000	
3	31.03.2008	Погашение задолженности	Суммовая разница	Договор поставки от 02.03.2008 N 65/н	35 000	
Мухорина /Мухорина О.В./ Ответственный за составление регистра: -----						

Сводный налоговый учет доходов

Сумму всех доходов, которые фирма получила в течение отчетного (налогового) периода, указывают в регистре учета доходов текущего периода. Это сводный регистр налогового учета. Его заполняют на основании данных других налоговых регистров (например, регистра учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав; регистра учета внереализационных доходов отчетного периода и т.п.).

Каждый вид доходов (выручку от реализации товаров, готовой продукции, доходы от сдачи имущества в аренду, положительные суммовые разницы и т.п.) отражают в регистре отдельно.

Данные из этого регистра переносят в декларацию по налогу на прибыль.

Как заполнить регистр по учету доходов текущего периода, покажет пример.

В I квартале отчетного года ЗАО "Актив" получило такие доходы (без учета НДС):

- выручку от реализации готовой продукции в сумме 1 500 000 руб.;

- доход от сдачи помещения в аренду (сдача имущества в аренду не является предметом деятельности фирмы) в сумме 340 000 руб.

Фирма платит налог на прибыль ежеквартально.

Регистр по учету доходов будет заполнен так:

Регистр учета доходов отчетного периода					
ЗАО "Актив"					
Налогоплательщик: -----					
ИНН: -----					
Учетный период: -----					
с 1 января по 31 марта 2008 г.					
№ п/п	Вид дохода	Классификация дохода	Наименование объекта учета	Сумма, руб.	Общая сумма по его виду, руб.
1	2	3	4	5	6
1	Доход от продажи готовой продукции	Выручка от реализации	Готовая продукция	1 500 000	1 840 000
2	Доход от сдачи помещения в аренду	Внереализационный доход	Помещение склада	340 000	
Ответственный за составление регистра: -----			Мухорина /Мухорина О.В./ -----		

Доходы, не облагаемые налогом на прибыль

Перечень доходов, не облагаемых налогом на прибыль, дан в ст. 251 Налогового кодекса. Этот перечень является закрытым.

В состав таких доходов, в частности, включают:

- авансы, полученные в счет будущих поставок товаров (работ, услуг) фирмами, которые определяют доходы и расходы методом начисления;
- стоимость имущества, которое получено в качестве залога или задатка;
- стоимость имущества, которое получено учредителем при его выходе из организации (в пределах вклада учредителя);
- сумму налога на добавленную стоимость у принимающей компании в виде имущества в уставный капитал;
- стоимость имущества, которое получено участником совместной деятельности при его выходе из простого товарищества;
- средства, полученные в качестве целевого финансирования;
- стоимость имущества, полученного в качестве вклада в уставный капитал;
- деньги, полученные заемщиком в кредит или по договору займа;
- деньги, полученные заимодавцем от заемщика в счет погашения займа;
- деньги, полученные посредником от покупателей комиссионных товаров (кроме посреднического вознаграждения);
- безвозмездно полученное имущество (при выполнении определенных условий);
- списанную кредиторскую задолженность перед бюджетом по налогам и сборам;
- неотделимые улучшения арендованного имущества;
- имущество, полученное правопреемником в результате реорганизации фирмы, и др.

Обратите внимание: с 1 января 2008 г. перечень доходов, не облагаемых налогом на прибыль, расширен.

Одно из новшеств распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2005 г., оно касается списанной задолженности по налогам, пеням, штрафам перед бюджетными и внебюджетными фондами. Законодательство разрешает не учитывать как доход эту списанную задолженность. Кроме того, теперь не признается доходом сумма НДС, подлежащая вычету по имуществу, которое получено в качестве вклада в уставный капитал.

Также не признаются доходом средства, которые получены из фондов поддержки научной и (или) научно-технической деятельности (Федеральный закон от 19 июля 2007 г. N 195-ФЗ).

Рассмотрим особенности налогового учета некоторых видов этих доходов.

Полученные авансы

Если фирма определяет доходы и расходы методом начисления, то авансы, полученные в счет предстоящей поставки товаров (работ, услуг), налогом на прибыль не облагаются.

Если же компания применяет кассовый метод, то сумму полученного аванса включают в состав налогооблагаемых доходов. При этом стоимость ценностей (товаров, готовой продукции и т.п.), в счет оплаты которых получен аванс, уменьшает облагаемую прибыль после их отгрузки покупателю. Но только при условии, что расходы на приобретение или изготовление этих ценностей оплачены поставщикам и подрядчикам (исполнителям).

Пример. ООО "Пассив" определяет доходы и расходы кассовым методом и платит налог на прибыль ежеквартально. В марте отчетного года фирма получила аванс в счет предстоящей поставки товаров в сумме 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.).

Фактическая себестоимость товаров, по данным налогового учета, составила 60 000 руб. Поставщикам товаров фирма перечислила 45 000 руб. (без учета НДС).

Товары отгрузили покупателю в апреле отчетного года. Чтобы упростить пример, предположим, что других операций "Пассив" не совершал.

По итогам I квартала отчетного года фирма должна заплатить налог на прибыль в сумме: (118 000 руб. - 18 000 руб.) x 24% = 24 000 руб.

По итогам полугодия сумма налога на прибыль, начисленная к уплате в бюджет, составит: (118 000 руб. - 18 000 руб. - 45 000 руб.) x 24% = 13 200 руб.

Таким образом, по итогам полугодия у ООО "Пассив" будет числиться переплата по налогу на прибыль в сумме 10 800 руб. (24 000 - 13 200).

Полученные авансы отражают в налоговом регистре учета поступлений денежных средств.

Пример. Воспользуемся данными предыдущего примера.

В I квартале отчетного года бухгалтер "Пассива" оформил регистр так:

Регистр учета поступлений денежных средств						
ЗАО "Пассив"						
Налогоплательщик: -----						
7732854373						
ИНН: -----						
с 1 по 31 марта 2008 г.						
Учетный период: -----						
N п/п	Дата поступления	Основание поступления (реквизиты договора)	Условия или вид поступления	Сумма, руб.		Признак операции в иностранной валюте
				всего	в том числе НДС	
1	2	3	4	5	6	7
1	15.03.2008	Договор поставки от 01.03.2008 N 84/Т	Аванс, полученный в счет предстоящей поставки товаров	118 000	18 000	Нет

В п. 3 ст. 251 Налогового кодекса сказано, что стоимость имущества, перешедшего к правопреемнику в результате реорганизации, не считается налогооблагаемым доходом.

Глава 3. НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ РАСХОДОВ

В состав налоговых расходов фирмы включают:

- расходы, связанные с производством и реализацией продукции, товаров, работ или услуг;
- внереализационные расходы.

Расходы, связанные с производством и реализацией, в свою очередь, делят на:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- суммы начисленной амортизации;
- прочие.

Обратите внимание: в некоторых случаях в бухгалтерском и налоговом учете расходы, связанные с производством и реализацией, формируют по-разному. Так, некоторые расходы по правилам бухучета считаются связанными с производством и реализацией, а по правилам налогового учета - нет.

Кроме того, все расходы подразделяются на прямые и косвенные. Так, затраты на оплату труда или суммы амортизации могут относиться как к прямым, так и к косвенным расходам. Разница между ними очень большая. Прямые расходы распределяют:

- в производстве - между незавершенным производством и готовой продукцией. Облагаемую прибыль уменьшают только те из них, которые относятся к готовой продукции, проданной покупателям;

- в торговле - между проданными и непроданными товарами. Облагаемую прибыль уменьшают прямые расходы, которые относятся к проданным товарам.

Косвенные расходы списывают в уменьшение облагаемой прибыли полностью.

В какой момент расходы отражают в налоговом учете? Это зависит от метода определения доходов и расходов для целей налогообложения прибыли.

Таких методов два:

- кассовый метод (расходы отражают в налоговом учете тогда, когда оплатят поставщику или подрядчику выполненные работы, оказанные услуги, списанные в производство материалы и т.п.);

- метод начисления (расходы отражают в налоговом учете в том периоде, когда фирма фактически понесла их - списала в производство материалы, для нее выполнили работы или оказали услуги и т.п.)

Расходы по производству и реализации

Как уже было сказано, в п. 2 ст. 253 Налогового кодекса предусмотрено четыре группы расходов, связанных с производством и реализацией товаров, работ или услуг:

- материальные;
- на оплату труда;
- суммы начисленной амортизации;
- прочие.

Кроме того, у фирмы могут возникнуть расходы, связанные с продажей прочего имущества (например, материалов, основных средств, нематериальных активов). В какую-либо группу затрат из перечисленных выше их не включают, а учитывают отдельно.

Материальные расходы

По ст. 254 Налогового кодекса в состав материальных расходов включают затраты на приобретение:

- материалов и сырья, используемых в производстве товаров (работ, услуг) и на другие производственные нужды;
- комплектующих и полуфабрикатов, подвергающихся в дальнейшем обработке;
- материалов для упаковки реализуемых товаров (тара);
- топлива, воды и энергии всех видов, отопления зданий для производственных нужд;
- работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или структурными подразделениями фирмы (например, транспортные расходы);
- имущества, не являющегося амортизируемым (то есть стоимость которого меньше 10 000 руб. или срок полезного использования которого менее одного года);
- инструментов, производственного инвентаря, лабораторного оборудования, спецодежды и спецобуви 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.

Материальные расходы в основном характерны для производственных фирм. Однако такие затраты могут быть и у торговых организаций, и у фирм, которые выполняют работы или оказывают услуги. Например, к материальным расходам относят затраты на приобретение горюче-смазочных материалов (ГСМ), спецодежды и спецобуви, оплату коммунальных услуг.

Чтобы понять, какую сумму материальных расходов можно включить в налоговые затраты фирмы, нужно вначале определить их первоначальную стоимость. По этой стоимости материальные расходы, имеющие вещественную структуру (материалы, сырье, ГСМ и др.), приходят в бухгалтерском учете на счет 10 "Материалы".

Первоначальную стоимость материальных расходов формируют исходя из фактических затрат на их приобретение.

Стоимость материальных затрат в виде работ и услуг производственного характера списывают в бухучете на счета по учету расходов (20, 25, 26, 44) сразу же после того, как такая услуга (работа) была вам оказана.

Наиболее сложно определить стоимость купленных материально-производственных запасов (МПЗ). Это материалы, сырье, полуфабрикаты, комплектующие изделия, товары. В некоторых ситуациях их стоимость по налоговому и бухгалтерскому учету может различаться. Если такие различия есть, вам придется либо их учитывать в отдельных налоговых регистрах, либо регистры бухгалтерского учета дополнять сведениями, необходимыми для расчета облагаемой прибыли.

Получение материалов

Материалы отражают в бухгалтерском и налоговом учете по фактической себестоимости. Это правило также распространяется на сырье, комплектующие и полуфабрикаты и др.

Фактическая себестоимость МПЗ - это сумма всех расходов, связанных с их приобретением. Как в налоговом, так и в бухгалтерском учете себестоимость материалов формируют в зависимости от того, как они были получены.

Материалы могут быть:

- куплены у поставщиков;
- получены в качестве вклада в уставный капитал;
- получены безвозмездно.

В бухгалтерском и налоговом учете фактическую себестоимость купленных материалов формируют по-разному. А именно: некоторые расходы по правилам бухгалтерского учета включают в их фактическую себестоимость, а по правилам налогового учета - нет. Так, в налоговую себестоимость материалов не включают:

- отрицательные разницы (их отражают в составе внереализационных налоговых расходов фирмы);
- проценты по кредиту, полученному на покупку материалов (их отражают в составе внереализационных налоговых расходов фирмы);
- информационные и консультационные услуги, связанные с покупкой материалов, если налоговой учетной политикой фирмы предусмотрен их учет в составе прочих расходов.

Материалы, полученные в качестве вклада в уставный капитал, отражают в бухгалтерском и налоговом учете по-разному. В бухгалтерском учете их приходят 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 налоговой первоначальной стоимости, определенной по данным передающей стороны. Эту стоимость определяют на дату перехода права собственности на это имущество (ст. 277 НК РФ).

Данные налогового учета учредителя (передающей стороны) фирма, получившая имущество, должна подтвердить документами. В противном случае первоначальная налоговая стоимость материалов считается нулевой.

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 (первоначальной стоимости) по данным передающей стороны (п. 8 ст. 250 НК РФ).

Если первоначальная стоимость материалов больше, чем их рыночная цена, то в налоговом учете их отражают по первоначальной, а в бухгалтерском - по рыночной стоимости.

Чтобы избежать лишней работы, в этой ситуации можно посоветовать подобрать такую рыночную цену, которая будет соответствовать первоначальной стоимости материалов по данным передающей стороны. Дело в том, что 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 Росстата), а вы - другой (например, каталог "Услуги и цены").

Со стоимости безвозмездно полученных материалов, по которой они отражены в налоговом учете, нужно заплатить налог на прибыль. Исключение из этого правила предусмотрено для материалов, полученных:

- 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.

В налоговом учете фактическую себестоимость полученных материалов отражают:

- в регистре учета операций приобретения имущества, работ, услуг, прав;

- в регистре-расчете "Формирование стоимости объекта учета".

После этого оформляют один из следующих регистров:

- если материалы списывают по методу ЛИФО или ФИФО - регистр информации о приобретенных партиях сырья/материалов, учитываемых по методу ФИФО (ЛИФО);

- если материалы списывают по средней себестоимости - регистр информации о движении приобретенных сырья/материалов, учитываемых по методу средней себестоимости.

Регистр учета операций приобретения имущества, работ, услуг, прав заполняют на основании первичных документов, в которых отражены затраты, связанные с получением материалов (например, договоров, накладных, счетов-фактур и т.д.). Исходя из данных этого регистра, заполните регистр-расчет "Формирование стоимости объекта учета".

Затем оформите либо регистр информации о приобретенных партиях сырья/материалов, учитываемых по методу ФИФО (ЛИФО), либо регистр информации о движении приобретенных сырья/материалов, учитываемых по методу средней себестоимости (в зависимости от метода списания материалов).

Эти регистры оформляют на основании данных бухгалтерского и налогового учета (например, регистра-расчета "Формирование стоимости объекта учета", регистра-расчета стоимости списанных сырья и (или) материалов по методу ФИФО (ЛИФО)).

Как заполнить регистры, покажет пример.

Пример. В январе отчетного года ЗАО "Актив" купило 2 партии красного кирпича марки М-100.

Первая партия в количестве 10 000 штук приобретена 10 января по цене 40 000 руб. (без НДС).

Расходы по доставке кирпича до склада "Актива" составили 2000 руб. (без НДС).

Вторая партия в количестве 12 000 штук приобретена 15 января по цене 60 000 руб. (без НДС). Расходы по доставке кирпича до склада "Актива" составили 2500 руб. (без НДС). 25 января 15 000 штук кирпича было отпущено в производство.

Налоговые регистры будут заполнены так:

Регистр учета операций приобретения имущества, работ, услуг, прав					
Налогоплательщик: ЗАО "Актив" -----					
ИНН: 7732854373 -----					
Учетный период: с 1 по 31 января 2008 г. -----					
N п/п	Дата операции	Условия получения имущества, работ, услуг,	Основание получения имущества, работ, услуг,	Вид расхода	Наименование операции

		прав	прав		
1	2	3	4	5	6
1	10.01.2008	С последующей оплатой	Накладная от 10.01.2008 N 456/78	Покупка материалов	Покупка у поставщика
2	10.01.2008	С последующей оплатой	Счет от 10.01.2008 N 12/ДК	Транспортные расходы	Оплата расходов по счету
3	15.01.2008	В счет погашения авансов	Накладная от 15.01.2008 N 532/71	Покупка материалов	Покупка у поставщика
4	15.01.2008	С последующей оплатой	Счет от 15.01.2008 N 15/ДК	Транспортные расходы	Оплата расходов по счету

Сумма, руб.	Количество (в натуральном измерении)	Наименование объекта учета, с приобретением которого связано несение расходов (получение доходов)	Дата признания объекта учета	Основание для признания объекта учета
7	8	9	10	11
40 000	10 000 шт.	Кирпич М-100	10.01.2008	Переход права собственности
2 000	-	Кирпич М-100	10.01.2008	Оплата расходов
60 000	12 000 шт.	Кирпич М-100	15.01.2008	Переход права собственности
2 500	-	Кирпич М-100	15.01.2008	Оплата расходов

Иванова /Иванова А.Н./

Ответственный за составление регистра: -----

Регистр-расчет "Формирование стоимости объекта учета"

Налогоплательщик: ЗАО "Актив" -----
 7732854373
 ИНН: -----
 с 1 по 31 января 2008 г.
 Учетный период: -----

N п/п	Наименование объекта учета	Дата признания объекта учета	Наименование операции	Количество (в натуральном измерении)	Сумма, руб.	Стоимость объекта учета, руб.
1	2	3	4	5	6	7
1	Кирпич М-100	10.01.2008	Покупка у поставщика	10 000 шт.	40 000	42 000
2	Расходы по доставке кирпича М-100	10.01.2008	Оплата расходов по счету	-	2 000	
3	Кирпич М-100	15.01.2008	Покупка у поставщика	12 000 шт.	60 000	62 500
4	Расходы по доставке кирпича М-100	15.01.2008	Оплата расходов по счету	-	2 500	

Иванова /Иванова А.Н./

Ответственный за составление регистра: -----

Ситуация 1. "Актив" списывает материалы по методу ФИФО:

Регистр информации о приобретенных партиях сырья/материалов, учитываемых по методу ФИФО (ЛИФО)						
ЗАО "Актив"						
Налогоплательщик: -----						
7732854373						
ИНН: -----						
с 1 по 31 января 2008 г.						
Учетный период: -----						
N п/п	Дата приобретения партии	Номер партии	Наименование единицы учета сырья/материалов	Приход (в натуральных измерителях)	Приход (в стоимостных измерителях)	Цена единицы товара данной партии, руб.
1	2	3	4	5	6	7
1	10.01.2008	1	шт.	10 000	42 000	4,20
2	15.01.2008	2	шт.	12 000	62 500	5,21

Дата списания	Наименование, дата и номер документа на списание	Списание (в натуральных измерителях)	Списание (в стоимостных измерителях)	Остаток текущий (в натуральных измерителях)	Остаток текущий (в стоимостных измерителях)
8	9	10	11	12	13
25.01.2008	Лимитно-заборная карта от 25.01.2008 N 6	10 000	42 000	-	-
25.01.2008	Лимитно-заборная карта от 25.01.2008 N 6	5 000	26 050	7 000	36 450

Иванова /Иванова А.Н./

Ответственный за составление регистра: -----

Ситуация 2. "Актив" списывает материалы по средней себестоимости:

Регистр информации о движении приобретенных сырья/материалов, учитываемых по методу средней себестоимости							
ЗАО "Актив"							
Налогоплательщик: -----							
7732854373							
ИНН: -----							
с 1 по 31 января 2008 г.							
Учетный период: -----							
N п/п	Наименование сырья/материалов	Дата операции	Основание операции	Остаток на начало дня проведения операции (в натуральных измерителях)	Остаток на начало дня проведения операции (в стоимостных измерителях)	Приход (в натуральных измерителях)	Приход (в стоимостных измерителях)
1	2	3	4	5	6	7	8

1	Кирпич М-100	10.01.2008	Накладная от 10.01.2008 N 456/78	-	-	10 000	42 000
2	Кирпич М-100	15.01.2008	Накладная от 15.01.2008 N 532/71	-	-	12 000	62 500
3	Кирпич М-100	25.01.2008	Лимитно- заборная карта от 25.01.2008 N 6	-	-	-	-

Возвраты поставщикам (в натуральных измерителях)	Возвраты поставщикам (в стоимостных измерителях)	Списание (в натуральных измерителях)	Цена единицы списания, руб.	Списание (в стоимостных измерителях)	Остаток на конец дня проведения операции (в натуральных измерителях)	Остаток на конец дня проведения операции (в стоимостных измерителях)
9	10	11	12	13	14	15
-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-
-	-	15 000	4,75	71 250	7 000	33 250

Иванова /Иванова А.Н./

Ответственный за составление регистра: -----

Списание материалов

Фирма может списать материалы в результате:

- передачи в производство продукции (товаров, работ, услуг);
- использования для собственных нужд.

Кроме того, материалы могут быть проданы, переданы другим фирмам безвозмездно, переданы в счет вклада в уставный капитал. Однако в этих ситуациях их стоимость в составе материальных расходов не учитывают. В первом случае ее отражают как расходы по продаже имущества. Во втором и третьем - как расходы, не уменьшающие облагаемую прибыль.

Как в бухгалтерском, так и в налоговом учете налоговую себестоимость материалов, переданных в производство, списывают одним из четырех методов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретений (ФИФО);
- по себестоимости последних по времени приобретений (ЛИФО).

Конкретный порядок списания материалов закрепляют в качестве элемента налоговой учетной политики фирмы.

Особый порядок действует, если вы передаете в производство:

- инструменты, приспособления, инвентарь, лабораторное оборудование;
- спецодежду или спецобувь;
- имущество, которое не считается амортизируемым.

Стоимость таких объектов уменьшает налоговую прибыль в той сумме, которую вы потратили на их приобретение. Другими словами, их включают в расходы по себестоимости каждой единицы после передачи в эксплуатацию.

По себестоимости каждой единицы списывают материалы, которые учитывают в особом порядке. К таким материалам относят драгоценные металлы и камни, радиоактивные материалы и т.п. Единица этих материалов, как правило, уникальна, то есть существует в единственном экземпляре.

При использовании метода средней себестоимости нужно рассчитать среднюю себестоимость единицы материалов. Ее определяют по каждому наименованию одинаковых материалов (например, кирпич, доски, цемент и т.д.). Как правило, среднюю себестоимость списанных материалов рассчитывают по итогам месяца. Однако налоговые инспекторы рекомендуют ее определять после каждой операции, связанной с их списанием.

Среднюю себестоимость рассчитывают так:

$\text{Средняя себестоимость единицы материалов} = \frac{(\text{Себестоимость остатка материалов на дату их списания} + \text{Себестоимость поступивших материалов})}{(\text{Количество материалов на дату их списания} + \text{Количество поступивших материалов})}$

Общую себестоимость материалов, которая должна быть списана, определяют так:

$\text{Себестоимость материалов, подлежащая списанию} = \text{Средняя себестоимость единицы материалов} \times \text{Количество списанных материалов}$
--

По методу ФИФО материалы, поступившие ранее других, списываются первыми. Например, если материалы были куплены партиями, то сначала передается в производство первая партия, затем вторая и т.д. Если материалов в первой партии недостаточно, то списывают часть материалов из второй.

По методу ЛИФО, наоборот, материалы, поступившие первыми, списывают последними. Если материалы были куплены партиями, то сначала передают в производство последнюю партию материалов, затем предпоследнюю и т.д. Если материалов в последней партии недостаточно, то списывают часть материалов из предыдущей.

Обратите внимание: с 1 января 2008 г. метод ЛИФО при списании или другом выбытии МПЗ исключен из бухгалтерского учета. Применять его можно только в налоговом учете.

Фактическую себестоимость материалов, использованных для собственных нужд, списывают в том же порядке, что и при их передаче в производство (то есть по себестоимости единицы, средней себестоимости, методу ФИФО или ЛИФО).

Фактическую себестоимость списанных материалов отражают в следующих регистрах налогового учета:

- регистре информации о движении приобретенных сырья/материалов, учитываемых по методу средней себестоимости;
- регистре-расчете стоимости списанных сырья и (или) материалов по методу ФИФО (ЛИФО);
- регистрах налогового учета первоначальной стоимости приобретенных материалов;
- сводном регистре-расчете стоимости материалов, списанных в отчетном периоде;
- регистре учета стоимости реализованного прочего имущества;
- регистре учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав.

При списании материалов прежде всего оформляют регистр-расчет стоимости сырья/материалов, списанных в отчетном периоде.

Последующий налоговый учет стоимости израсходованных материалов зависит от способа их списания (по средней себестоимости, методу ФИФО или ЛИФО).

Если материалы списывают по средней себестоимости, то оформляют регистр информации о движении приобретенных сырья/материалов, учитываемых по методу средней себестоимости.

Если материалы списывают по методу ФИФО или ЛИФО, то оформляют регистр-расчет стоимости списанных сырья и (или) материалов по методу ФИФО (ЛИФО).

Обратите внимание: некоторые данные из этих регистров переносят в регистры налогового учета первоначальной стоимости приобретенных материалов (например, регистр информации о приобретенных партиях сырья/материалов, учитываемых по методу ФИФО (ЛИФО)).

Если ваша фирма передала материалы на сторону безвозмездно или в качестве вклада в уставный капитал, дополнительно оформляют регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав.

Все эти регистры заполняют на основании первичных документов по отпуску материалов (лимитно-заборных карт, требований-накладных) и данных регистров налогового учета по формированию фактической себестоимости материалов.

Как заполнить регистры налогового учета при отпуске материалов в производство, покажет пример.

Пример. Для изготовления верхней одежды в январе ЗАО "Актив" купило две партии драповой ткани.

Первая партия (800 пог. м) приобретена 10 января. Общая стоимость ткани - 640 000 руб. (без НДС). Стоимость одного погонного метра ткани - 800 руб. (640 000 руб. : 800 пог. м).

Вторая партия (1200 пог. м) приобретена 15 января. Общая стоимость ткани - 1 030 000 руб. (без НДС). Стоимость одного погонного метра ткани - 858,33 руб. (1 030 000 руб. : 1200 пог. м).
Для изготовления верхней одежды 25 января было отпущено 1700 пог. м ткани.

Ситуация 1. Материалы списывают в производство по средней себестоимости.
Регистры будут заполнены так:

Регистр-расчет стоимости сырья/материалов,
 списанных в отчетном периоде

Налогоплательщик: -----
 ЗАО "Актив"
 7732854373
 ИНН: -----
 Учетный период: -----
 с 1 по 31 января 2008 г.

№ п/п	Дата операции	Наименование, дата и номер документа, являющегося основанием для списания	Направление использования	Объект учета	Количество (в натуральном измерении)	Цена единицы, руб.	Стоимость, руб.	Общая стоимость, руб.
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	25.01.2008	Лимитно-заборная карта от 25.01.2008 № 678	На производство	Изготовление верхней одежды	1 700 пог. м	835	1 419 500	1 419 500

Иванова /Иванова А.Н./
 Ответственный за составление регистра: -----

Регистр информации о движении приобретенных
 сырья/материалов, учитываемых по методу средней
 себестоимости

Налогоплательщик: -----
 ЗАО "Актив"
 7732854373

ИНН: -----

с 1 по 31 января 2008 г.

Учетный период: -----

№ п/п	Наименование сырья/ материалов	Дата операции	Основание операции	Остаток на начало дня проведения операции (в натуральных измерителях)	Остаток на начало дня проведения операции (в стоимостных измерителях)	Приход (в натуральных измерителях)	Приход (в стоимостных измерителях)
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Ткань драповая	10.01.2008	Оприходование	-	-	800	640 000
2	Ткань драповая	15.01.2008	Оприходование	-	-	1 200	1 030 000
3	Ткань драповая	25.01.2008	Списание	-	-	-	-

Возвраты поставщикам (в натуральных измерителях)	Возвраты поставщикам (в стоимостных измерителях)	Списание (в натуральных измерителях)	Цена единицы списания, руб.	Списание (в стоимостных измерителях)	Остаток на конец дня проведения операции (в натуральных измерителях)	Остаток на конец дня проведения операции (в стоимостных измерителях)
9	10	11	12	13	14	15
-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-
-	-	1 700	835	1 419 500	300	250 500

Иванова /Иванова А.Н./

Ответственный за составление регистра: -----

Ситуация 2. Материалы списывают в производство по методу ФИФО.
Регистры будут заполнены так:

Регистр-расчет стоимости сырья/материалов, списанных в отчетном периоде								
Налогоплательщик: ЗАО "Актив" -----								
ИНН: 7732854373 -----								
Учетный период: с 1 по 31 января 2008 г. -----								
N п/п	Дата операции	Наименование, дата и номер документа, являющегося основанием для списания	Направление использования	Объект учета	Количество (в натуральном измерении)	Цена единицы, руб.	Стоимость, руб.	Общая стоимость, руб.
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	25.01.2008	Лимитно- заборная карта от 25.01.2008 N 678	На производство	Изготовление верхней одежды	1 700 пог. м	-	1 412 497	1 412 497
Иванова /Иванова А.Н./								
Ответственный за составление регистра: -----								

Ситуация 3. Материалы списывают в производство по методу ЛИФО.
Регистры будут заполнены так:

Регистр-расчет стоимости сырья/материалов,
 списанных в отчетном периоде

Налогоплательщик: ЗАО "Актив" -----
 7732854373 -----
 ИНН: -----
 Учетный период: с 1 по 31 января 2008 г. -----

№ п/п	Дата операции	Наименование, дата и номер документа, являющегося основанием для списания	Направление использования	Объект учета	Количество (в натуральном измерении)	Цена единицы, руб.	Стоимость, руб.	Общая стоимость, руб.
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	25.01.2008	Лимитно-заборная карта от 25.01.2008 № 678	На производство	Изготовление верхней одежды	1 700 пог. м	-	1 430 000	1 430 000

Иванова /Иванова А.Н./
 Ответственный за составление регистра: -----

Регистр-расчет стоимости списанных сырья/материалов
 по методу ФИФО (ЛИФО)

Налогоплательщик: ЗАО "Актив" -----
 7732854373 -----
 ИНН: -----
 с 1 по 31 января 2008 г.

Учетный период: -----

№ п/п	Наименование объекта	Дата списания по документу	Наименование, дата и номер документа, являющегося основанием для данного списания	Общее количество, списываемое по документу, шт.
1	2	3	4	5
1	1 погонный метр ткани драповой	25.01.2008	Лимитно-заборная карта от 25.01.2008 N 678	1700
2	1 погонный метр ткани драповой	25.01.2008	Лимитно-заборная карта от 25.01.2008 N 678	

Дата поступления списываемой партии	Номер партии	Количество, списываемое из партии, шт.	Стоимость списания из партии, руб.	Общая стоимость списания, руб.
6	7	8	9	10
15.01.2008	2	1 200	1 030 000	1 430 000
10.01.2008	1	500	400 000	

Иванова /Иванова А.Н./

Ответственный за составление регистра: -----

Оплата труда

Расходы, связанные с оплатой труда производственного персонала, уменьшают облагаемую прибыль фирмы. Если фирма определяет доходы и расходы по кассовому методу, то прибыль уменьшают после того, как те или иные выплаты будут выданы работникам. Если фирма определяет доходы и расходы по методу начисления, то прибыль уменьшают после того, как выплаты будут начислены.

Перечень расходов на оплату труда есть в ст. 255 Налогового кодекса. К таким расходам, в частности, относят:

- зарплату, начисленную персоналу фирмы;
- премии за результаты работы;
- доплаты, связанные с режимом работы и условиями труда (за работу в ночное время, в многосменном режиме, за совмещение профессий и т.д.);
- расходы на доплату до фактического заработка в случае временной утраты трудоспособности;
- 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 и другие.

В Рекомендациях ФНС России есть четыре регистра по налоговому учету затрат на оплату труда (один - по учету расходов на оплату труда сотрудников и три - по учету расходов на их добровольное страхование).

Обратите внимание: в Рекомендациях ФНС нет регистра по учету резервов на оплату отпускных и вознаграждений за выслугу лет. Поэтому вам придется разработать его самостоятельно. Далее мы приведем рекомендуемую форму такого регистра.

Расходы на оплату труда

Сумму расходов на оплату труда, которая уменьшает налогооблагаемую прибыль фирмы, отражают в регистре учета расходов на оплату труда. Этот регистр заполняют на основании первичных документов, которыми оформляется та или иная выплата сотрудникам (приказов, ведомостей и т.д.).

Как заполнить регистр, покажет пример.

В штате посреднической фирмы ЗАО "Актив" числятся 4 человека. В январе текущего года им было начислено:

- директору Петрову - 3600 руб.;
- главному бухгалтеру Ивановой - 2800 руб.;
- менеджеру Смирнову - 3000 руб. (в том числе премия, предусмотренная трудовым договором, 1000 руб.);
- менеджеру Соколовой - 2900 руб. (в том числе премия, предусмотренная трудовым договором, 600 руб. и 400 руб. - доплата за совмещение профессий).

Регистр будет заполнен так:

Регистр учета расходов по оплате труда

Налогоплательщик: ЗАО "Актив" -----
 ИНН: 7732854373 -----
 Учетный период: с 1 по 31 января 2008 г. -----

№ п/п	Лицо, в пользу которого произведено начисление	Вид персонала	Дата осуществления (начисления) расхода	Наименование расхода	Сумма расхода, руб.	Объект учета (вид расхода), в связи с созданием (приобретением) которого осуществлено начисление расхода по оплате труда	Итого (по видам персонала), руб.
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Петров Н.А.	Управленческий	31.01.2008	Заработная плата	3600	-	6400
2	Иванова А.В.	Управленческий	31.01.2008	Заработная плата	2800	-	
3	Смирнов Т.Н.	Производственный	31.01.2008	Заработная плата	2000	-	5900
			31.01.2008	Премия	1000	-	
4	Соколова Д.Н.	Производственный	31.01.2008	Заработная плата	1900	-	
			31.01.2008	Премия	600	-	

			31.01.2008	Доплата за совмещение	400	-	
--	--	--	------------	--------------------------	-----	---	--

Иванова /Иванова А.Н./
Ответственный за составление регистра: -----

Расходы по добровольному страхованию

К расходам на оплату труда относят 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 или здоровья).

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;
- если расходы по страхованию сотрудников не превышают нормы, установленные п. 16 ст. 255 Налогового кодекса.

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).

Если расходы по страхованию относят к нескольким отчетным периодам (например, при оплате договора страхования разовым платежом), то их равномерно распределяют между ними.

Расходы, связанные с добровольным страхованием сотрудников, отражают в трех налоговых регистрах:

- регистре учета договоров на добровольное страхование работников;
- регистре учета расходов по добровольному страхованию работников;
- регистре-расчете учета расходов по страхованию работников текущего периода.

Прежде всего заполните регистр учета договоров на добровольное страхование работников. Это нужно сделать на основании документов, которыми оформляют страхование (например, договоров), а также регистра учета расхода денежных средств.

Затем заполните регистр учета расходов по добровольному страхованию работников. Его заполняют на основании данных регистра расходов будущих периодов.

После этого внесите необходимые данные в регистр-расчет учета расходов по страхованию работников текущего периода. Его заполняют на основании данных регистра расходов на оплату труда и регистра учета расходов по добровольному страхованию работников.

Как заполнить регистры, покажет пример.

Пример. ЗАО "Актив" платит налог на прибыль ежеквартально.

В январе текущего года "Актив" заключил договор добровольного медицинского страхования сотрудника. Срок действия договора - 1 год. По договору "Актив" перечислил страховую премию в сумме 30 000 руб.

Сумма ежеквартальных расходов по страхованию составит:

30 000 руб. : 12 мес. x 3 мес. = 7500 руб.

Также "Актив" заключил договор долгосрочного страхования жизни сотрудника. Срок действия договора - 5 лет.

По договору "Актив" перечислил страховую премию в сумме 60 000 руб.

Сумма ежеквартальных расходов по страхованию составит:

60 000 руб. : 5 лет : 12 мес. x 3 мес. = 3000 руб.

Деньги по договорам страхования были перечислены 1 января текущего года.

Сумма расходов на оплату труда за I квартал текущего года составила 22 000 руб.

Регистры налогового учета расходов по страхованию будут заполнены так:

Регистр учета договоров на добровольное
страхование работников

Налогоплательщик: ЗАО "Актив" -----
7732854373
ИНН: -----
Учетный период: с 1 января по 31 марта 2008 г. -----

№ п/п	Дата формирования записи	Вид страхования	Лицо, в пользу которого произведена выплата	Вид персонала	Дата прекращения действия договора по страхованию (срок действия договора)	Количество месяцев действия договора	Сумма платежа по договору, руб.
1	2	3	4	5	6	7	8
1	01.01.2008	Медицинское	Иванов А.В.	Производственный	01.01.2009	12	30 000
2	01.01.2008	Страхование жизни	Петров Н.А.	Производственный	01.01.2013	60	60 000

Иванова /Иванова А.Н./
Ответственный за составление регистра: -----

Регистр учета расходов по добровольному
страхованию работников

Налогоплательщик: ЗАО "Актив" -----
7732854373

ИНН: -----
с 1 января по 31 марта 2008 г.
Учетный период: -----

№ п/п	Дата формирования записи	Лицо, в пользу которого произведена выплата	Вид персонала	Фактическая сумма платежа (взноса) по договорам долгосрочного страхования жизни, пенсионного страхования и негосударственного пенсионного обеспечения, руб.	Фактическая сумма платежа (взноса) по страхованию, предусматривающему оплату страховщиками медицинских расходов, руб.	Фактическая сумма платежа (взноса) по договорам страхования, заключаемым на случай наступления смерти или утраты трудоспособности, руб.	Итого сумма платежа (взноса) по виду страхования принимается в целях расчета налоговой базы, руб.
1	2	3	4	5	6	7	8
1	31.03.2008	Иванов А.В.	Производственный	-	7500	-	7500
2	31.03.2008	Петров Н.А.	Производственный	3000	-	-	3000

Иванова /Иванова А.Н./
Ответственный за составление регистра: -----

Регистр-расчет учета расходов по страхованию
работников текущего периода

Налогоплательщик: ЗАО "Актив"

7732854373
ИНН: -----
с 1 января по 31 марта 2008 г.
Учетный период: -----

№ п/п	Дата формирования	Сумма расхода	Вид персонала	Сумма платежа (взноса) по договорам	Фактическая сумма платежа (взноса) по	Сумма платежа (взноса) по
-------	-------------------	---------------	---------------	-------------------------------------	---------------------------------------	---------------------------

	записи	на оплату труда текущего периода		долгосрочного страхования жизни, пенсионного страхования и (или) негосударственного пенсионного обеспечения в пределах норм (гр. 3 x 12%), руб.	договорам долгосрочного страхования жизни, пенсионного страхования и (или) негосударственного пенсионного обеспечения, руб.	страхованию, предусматривающему оплату страховщиками медицинских расходов в пределах норм (гр. 3 x 3%), руб.
1	2	3	4	5	6	7
1	31.03.2008	22 000	Производственный	2 640	3 000	660

Фактическая сумма платежа (взноса) по страхованию, предусматривающему оплату страховщиками медицинских расходов, руб.	Фактическая сумма взноса по договорам страхования, заключаемым исключительно на случай наступления смерти или утраты трудоспособности, руб.	Сумма платежа (взноса) по договорам долгосрочного страхования жизни работников, пенсионного страхования и негосударственного пенсионного обеспечения, учитываемого для целей налогообложения, руб.	Сумма платежа (взноса) по страхованию, предусматривающему оплату страховщиками медицинских расходов, руб.	Сумма платежа (взноса) по договорам, заключаемым исключительно на случай наступления смерти или утраты трудоспособности, руб.	Итого по страхованию (п. 10 + п. 11 + п. 12), руб.
8	9	10	11	12	13
7500	-	2640	660	-	3300

Иванова /Иванова А.Н./

Ответственный за составление регистра: -----

Резерв на оплату отпусков и выплату вознаграждений за выслугу лет

Единовременное списание крупных расходов приведет к резкому увеличению себестоимости и может даже стать причиной убытка.

Поэтому для равномерного включения расходов в затраты на производство и расходы на продажу и создают резервы предстоящих расходов. Например, фирма может зарезервировать средства:

- на оплату отпусков;
- на 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, фирма решает сама. Решение о создании резервов и порядок резервирования средств должны быть предусмотрены в налоговой и бухгалтерской учетной политике.

Обратите внимание: создавать резервы могут только те компании, которые учитывают доходы и расходы при расчете налога на прибыль по методу начисления.

Расходы, для оплаты которых создан резерв, списывают за счет резерва.

Если фирма решила сформировать резерв на оплату отпусков, нужно написать об этом в налоговой учетной политике. В ней следует указать ежемесячный процент отчислений в резерв. Чтобы рассчитать этот показатель, нужно оформить специальную смету. В смете указывают сумму, которую компания планирует израсходовать:

- на заработную плату;
- на уплату ЕСН, взносов на обязательное пенсионное страхование и страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний с заработной платы;
- на выплату отпускных;
- на уплату ЕСН и взносов с отпускных.

Ежемесячный процент отчислений в резерв рассчитывают так:

$$\text{Процент отчислений в резерв} = (\text{Планируемая сумма расходов на оплату отпусков с учетом ЕСН и страховых взносов} : \text{Планируемая сумма расходов на оплату труда с учетом ЕСН и страховых взносов}) \times 100\%$$

Сумму ежемесячных отчислений в резерв определяют так:

$$\text{Сумма ежемесячных отчислений} = \text{Фактическая сумма расходов на оплату труда с учетом ЕСН и страховых взносов} \times \text{Процент отчислений в резерв}$$

Эта сумма уменьшает налогооблагаемую прибыль в конце каждого месяца.

Обратите внимание: 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 и страховых взносов) больше суммы резерва, то разница между резервом и расходами уменьшает прибыль только в конце года (31 декабря).

Если расходы на выплату отпускных (с учетом ЕСН и страховых взносов) меньше суммы резерва, то разница между резервом и расходами увеличивает прибыль в конце года (31 декабря).

Если фирма решила сформировать резерв на выплату вознаграждений за выслугу лет, нужно написать об этом в учетной политике для целей налогообложения. В ней следует указать ежемесячный процент отчислений в резерв.

Чтобы рассчитать этот показатель, нужно оформить специальную смету. В смете указывают сумму, которую планируется израсходовать:

- на заработную плату;
- на уплату ЕСН, взносов на обязательное пенсионное страхование и страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний с заработной платы;
- на выплату вознаграждения;

- на уплату ЕСН, взносов на обязательное пенсионное страхование и страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний с вознаграждения.

Ежемесячный процент отчислений в резерв рассчитывают так:

Процент отчислений в резерв = (Планируемая сумма расходов на выплату вознаграждений с учетом ЕСН и страховых взносов : Планируемая сумма расходов на оплату труда с учетом ЕСН и страховых взносов) x 100%

Сумма ежемесячных отчислений в резерв определяется так:

Сумма ежемесячных отчислений = Фактическая сумма расходов на оплату труда с учетом ЕСН и страховых взносов x Процент отчислений в резерв

Эта сумма уменьшает налогооблагаемую прибыль в конце каждого месяца.

Если расходы на выплату вознаграждений (с учетом ЕСН и страховых взносов) 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 и страховых взносов) меньше суммы резерва, то разница между резервом и расходами увеличивает налогооблагаемую прибыль в конце года (31 декабря).

Регистры для учета расходов по формированию резервов вам необходимо разработать самостоятельно. Их заполняют на основании:

- сметы планируемых расходов по выплате отпускных (вознаграждений за выслугу лет);
- положений учетной политики фирмы, в которых указан процент отчислений в резервы.

Как составить и заполнить регистр по учету резерва на оплату отпусков, покажет пример (регистр по учету вознаграждений за выслугу лет может быть составлен в аналогичном порядке).

Пример. ЗАО "Актив" платит налог на прибыль ежеквартально. В текущем году "Актив" решил создать резерв на оплату отпусков. Ежемесячный процент отчислений в резерв на текущий год составил 8,04%.

Фактические расходы на оплату труда (с учетом ЕСН и страховых взносов) составили:

- январь - 32 000 руб.;
- февраль - 33 000 руб.;
- март - 32 500 руб.

В марте фирма выплатила за счет резерва отпускные (с учетом ЕСН и страховых взносов) в сумме 2300 руб.

Налоговый регистр по учету резерва будет заполнен так:

Регистр по учету расходов по формированию резерва на оплату отпускных				
ЗАО "Актив"				
Налогоплательщик: -----				
7732854373				
ИНН: -----				
с 1 января по 31 марта 2008 г.				
Учетный период: -----				
N п/п	Месяц	Дата формирования записей	Фактические расходы на оплату труда, руб.	Процент отчислений в резерв, утвержденный учетной политикой
1	2	3	4	5
1	Январь	31.01.2008	32 000	8,04

2	Февраль	29.02.2008	33 000	-//-
3	Март	31.03.2008	32 500	-//-

Ежемесячная сумма отчислений в резерв (гр. 4 x гр. 5), руб.	Общая сумма резерва, руб.	Сумма резерва, израсходованная на выплату отпускных, руб.	Списанная сумма резерва, руб.	Остаток резерва, руб.
6	7	8	9	10
2573	2573	-	-	2573
2653	5226	-	-	5226
2613	7839	2 300	-	5539

Иванова /Иванова А.Н./

Ответственный за составление регистра: -----

Амортизация и амортизируемое имущество

В состав расходов, связанных с производством и реализацией, включают сумму амортизации, начисленную:

- по основным средствам производственного назначения;
- по нематериальным активам, которые используются в производственной деятельности фирмы.

Основные средства - это имущество, которое используется в качестве средств труда для производства и реализации товаров или для управления организацией.

Нематериальные активы (НМА) - это результаты интеллектуальной деятельности, объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на них), которые также используются в производстве или для управленческих нужд (например, товарный знак).

По Налоговому кодексу эти ценности называют амортизируемым имуществом.

Амортизация - это постепенное перенесение стоимости основных средств и НМА на расходы, уменьшающие налоговую прибыль фирмы. Она начисляется только на амортизируемое имущество. К нему относят основные средства и нематериальные активы, которые:

- принадлежат фирме на праве собственности (за исключением основных средств, требующих госрегистрации);
- используются для извлечения дохода;
- эксплуатируются более 12 месяцев;
- стоят дороже 20 000 руб.

Нематериальный актив не имеет материально-вещественной структуры, но фирма должна иметь документ, подтверждающий исключительное право на него.

Обратите внимание: в состав нематериальных активов не включают компьютерные программы, на которые компания не имеет исключительных прав, и затраты на получение лицензий на право ведения определенных видов деятельности.

Сумма амортизации, которую следует начислять по основным средствам и НМА, зависит как от срока службы амортизируемого имущества, так и от его первоначальной стоимости.

Основные средства

Для того чтобы основное средство попало в разряд амортизируемых, необходимо, чтобы его первоначальная стоимость превышала 20 000 руб. (п. 1 ст. 256 НК РФ). Если объект стоит меньше 20 000 руб., тогда на него не начисляется амортизация - его стоимость списывают в налоговом учете одновременно в составе материальных расходов (пп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ).

Такое же правило существует и в бухгалтерском учете. Если основное средство стоит до 20 000 руб., в бухучете на него можно не начислять амортизацию. Стоимость таких активов разрешено отражать в составе материально-производственных расходов (п. 5 ПБУ 6/01).

Как в налоговом, так и в бухгалтерском учете первоначальную стоимость основного средства формируют в зависимости от того, как оно было приобретено:

- куплено за деньги;
- получено в качестве вклада в уставный капитал;
- получено безвозмездно;
- построено (создано) силами самой фирмы.

Формирование первоначальной стоимости

В бухгалтерском и налоговом учете первоначальную стоимость купленных основных средств формируют по-разному. А именно некоторые расходы по правилам бухгалтерского учета включают в их первоначальную стоимость, а по правилам налогового учета - нет. Так, в налоговую стоимость основных средств не включают:

- отрицательные суммовые разницы (их отражают в составе внереализационных налоговых расходов фирмы);
- проценты по кредиту, полученному на покупку основных средств (их отражают в составе внереализационных налоговых расходов фирмы);
- платежи, связанные с регистрацией прав на недвижимое имущество (их учитывают в составе прочих налоговых расходов).

Основные средства, полученные в качестве вклада в уставный капитал, отражают в бухгалтерском и налоговом учете по-разному. В налоговом учете такие объекты учитывают исходя из их остаточной стоимости, определенной по данным налогового учета передающей стороны. Остаточную стоимость основных средств определяют на дату перехода права собственности на них (ст. 277 НК РФ).

В бухгалтерском учете их приходят по стоимости, согласованной между акционерами (участниками) фирмы (п. 9 ПБУ 6/01).

Если ваша фирма - открытое или закрытое акционерное общество, то 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").

В обществе с ограниченной ответственностью независимый оценщик должен привлекаться для определения цены основных средств, если их стоимость превышает 20 000 руб. (п. 2 ст. 15 Федерального закона от 8 февраля 1998 г. N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью").

Если ваша фирма получила основные средства безвозмездно, определите их стоимость исходя из рыночной цены на подобное имущество. Это правило действует и в налоговом, и в бухгалтерском учете. Однако в налоговом учете стоимость такого имущества не может быть меньше их остаточной стоимости по данным передающей стороны (п. 8 ст. 250 НК РФ).

Если остаточная стоимость основного средства больше, чем его рыночная цена, то в налоговом учете его отражают по остаточной стоимости. А в бухгалтерском - по рыночной. Следовательно, стоимость такого имущества в бухгалтерском и налоговом учете будет различаться.

Чтобы избежать лишней работы, в этой ситуации можно посоветовать "подобрать" такую рыночную цену, которая будет соответствовать остаточной стоимости основного средства.

Со стоимости безвозмездно полученного объекта, по которой он отражен в налоговом учете, нужно заплатить налог на прибыль. Исключение из этого правила предусмотрено для основных средств, полученных:

- 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 физического лица, если его доля в уставном капитале вашей фирмы превышает 50 процентов.

Причем такой объект не может быть передан третьим лицам в течение одного года с момента его получения. В противном случае вам придется заплатить налог в общем порядке.

Обратите внимание: безвозмездная передача и получение имущества (сделки дарения) на сумму более 500 руб. между коммерческими организациями запрещены (ст. 575 ГК РФ). Таким образом, безвозмездно получить основные средства ваша фирма может только от физических лиц, некоммерческих организаций, а также государственных и муниципальных органов.

Фирма может построить объект. Делают это двумя способами:

- подрядным (если строительные работы проводят сторонние организации - подрядчики);
- хозяйственным (если ваша фирма ведет строительство самостоятельно).

В бухгалтерском учете первоначальная стоимость основных средств, построенных любым из этих способов, складывается из всех затрат на их строительство и введение в эксплуатацию (расходы на покупку материалов, приобретение и монтаж оборудования, оплату труда рабочих и т.д.).

Если строительство ведут хозяйственным способом, то стоимость основного средства отражают в налоговом учете в том же порядке, что и стоимость готовой продукции на складе (п. 1 ст. 257 НК РФ). Порядок расчета стоимости готовой продукции на складе есть в п. 2 ст. 319 Налогового кодекса. Согласно этой статье в стоимость готовой продукции включают только прямые расходы. По ст. 318 Налогового кодекса к ним можно отнести только:

- материальные затраты (расходы на покупку сырья и материалов, инструментов и инвентаря, полуфабрикатов и т.д.);
- расходы на оплату труда строительных рабочих;
- расходы на уплату ЕСН и пенсионных взносов с зарплаты строительных рабочих;
- амортизацию по строительным машинам и оборудованию.

Итак, одно и то же имущество отражается в бухгалтерском и налоговом учете по разной стоимости. Поэтому вам придется заполнять отдельные налоговые регистры по учету основных средств, построенных хозяйственным способом.

Однако можно этого избежать и сблизить налоговый и бухгалтерский учет. Дело в том, что фирма вправе расширить перечень прямых налоговых расходов и утвердить его в своей учетной политике (п. 1 ст. 318 НК РФ). Например, она вправе включить в прямые расходы те же затраты, что формируют первоначальную стоимость построенного объекта в бухучете. Главное - отразить состав прямых расходов в налоговой учетной политике.

В бухгалтерском учете первоначальную стоимость основных средств отражают в инвентарной карточке (форма N ОС-6).

В налоговом учете первоначальную стоимость основных средств отражают в трех налоговых регистрах:

- регистре учета операций приобретения имущества, работ, услуг, прав;
- регистре-расчете "Формирование стоимости объекта учета";
- регистре информации об объекте основных средств.

Если стоимость основного средства в бухгалтерском и налоговом учете совпадает, то достаточно вести лишь карточку по форме N ОС-6, если нет, то придется вести и карточку, и упомянутые регистры.

На основные средства, приобретенные до 1 января 2002 г., оформите регистр-расчет "Формирование стоимости объекта учета". Его заполняют на основании данных бухгалтерского учета фирмы. После этого внесите необходимые данные в регистр информации об объекте основных средств.

На основные средства, приобретенные после 1 января 2002 г., прежде всего оформите регистр учета операций приобретения имущества, работ, услуг, прав. Его заполняют на основании первичных документов, в которых отражены затраты, связанные с покупкой основного средства (например, договоров, накладных, счетов-фактур и т.д.). Исходя из данных этого регистра, заполните регистр-расчет "Формирование стоимости объекта учета". После этого внесите необходимые данные в регистр информации об объекте основных средств.

Как заполнить регистры, покажет пример.

Пример. В январе ЗАО "Актив" купило легковой автомобиль ВАЗ-21093. Общая сумма расходов на покупку автомобиля (без НДС) составила 128 200 руб., в том числе:

- стоимость машины - 125 000 руб.;
- стоимость оформления сделки купли-продажи - 2000 руб.;
- стоимость регистрации машины в ГИБДД - 1200 руб.

Бухгалтер на основании этих данных заполнил налоговые регистры:

- регистр учета операций приобретения имущества, работ, услуг, прав;
- регистр-расчет "Формирование стоимости объекта учета";
- регистр информации об объекте основных средств.

Регистры будут заполнены так:

Регистр учета операций приобретения имущества,
работ, услуг, прав

ЗАО "Актив"

Налогоплательщик: -----

7732854373

ИНН: -----

с 1 по 31 января 2008 г.

Учетный период: -----

N п/п	Дата операции	Условия получения имущества, работ, услуг, прав	Основание получения имущества, работ, услуг, прав	Вид расхода	Наименование операции
1	2	3	4	5	6
1	15.01.2008	С последующей оплатой	Договор от 10.01.2008 N 123А	Приобретение имущества	Покупка у поставщика
2	15.01.2008	С предварительной оплатой	Счет от 12.01.2008 N 234/А	Приобретение имущества	Оплата расходов по счету
3	15.01.2008	С предварительной оплатой	Квитанции N N 04, 06	Приобретение имущества	Регистрация в ГИБДД

Сумма, руб.	Количество (в натуральном измерении)	Наименование объекта учета, с приобретением которого связано несение расходов (получение доходов)	Дата признания объекта учета	Основание для признания объекта учета

7	8	9	10	11
125 000	1	Легковой автомобиль ВАЗ-21093	15.01.2008	Переход права собственности
2 000	-	Покупка автомобиля	15.01.2008	Оплата расходов по оформлению автомобиля
1 200	-	Покупка автомобиля	15.01.2008	Оплата расходов по регистрации автомобиля

Иванова /Иванова А.Н./

Ответственный за составление регистра: -----

Регистр-расчет "Формирование стоимости объекта учета"

ЗАО "Актив"

Налогоплательщик: -----

7732854373

ИНН: -----

с 1 по 31 января 2008 г.

Учетный период: -----

N п/п	Наименование объекта учета	Дата признания объекта учета	Наименование операции	Количество (в натуральном измерении)	Сумма, руб.	Стоимость объекта учета, руб.
1	2	3	4	5	6	7
1	Легковой автомобиль ВАЗ-21093	15.01.2008	Покупка у поставщика	1 шт.	125 000	128 200

2	Расходы по оформлению сделки купли-продажи	15.01.2008	Оплата расходов по счету	-	2 000
3	Расходы по оплате регистрационных сборов	15.01.2008	Регистрация в ГИБДД	-	1 200

Иванова /Иванова А.Н./

Ответственный за составление регистра: -----

Регистр информации об объекте основных средств

Налогоплательщик: ЗАО "Актив" -----
ИНН: 7732854373 -----
Учетный период: с 1 по 31 января 2008 г. -----

N п/п	Наименование объекта	Дата приобретения	Первоначальная стоимость, руб.	Изменение первоначальной стоимости	Амортизационная группа	Срок полезного использования	Способ начисления амортизации
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Легковой автомобиль ВАЗ-21093	15.01.2008	128 200	-	Третья	5 лет	Линейный

Дата определения направления использования	Принадлежность к основным средствам, непосредственно используемым при производстве	Применение специального коэффициента	Дата начала применения понижающего	Величина понижающего коэффициента	Дата начала начисления амортизации
--	--	--------------------------------------	------------------------------------	-----------------------------------	------------------------------------

основного средства	товаров (работ, услуг)		коэффициента		
9	10	11	12	13	14
15.01.2008	Управленческое	Нет	-	-	01.02.2008

Суммы начисленной амортизации	Базовая стоимость основного средства	Срок списания базовой стоимости линейным методом	Количество месяцев полезного использования (начисления амортизации)	Признак прекращения начисления амортизации (движение основных средств без утраты на них права собственности)	Дата начала прекращения начисления амортизации
15	16	17	18	19	20
-	-	-	60	-	-

Основания прекращения начисления амортизации	Количество месяцев перерыва в начислении амортизации	Дата окончания прекращения начисления амортизации	Основания окончания прекращения начисления амортизации	Дата снятия объекта с учета	Основания для снятия объекта с учета
21	22	23	24	25	26
-	-	-	-	-	-

Иванова /Иванова А.Н./
 Ответственный за составление регистра: -----

Изменение первоначальной стоимости

В некоторых случаях первоначальная стоимость основных средств в налоговом учете может быть изменена (увеличена или уменьшена). Это могут быть:

- модернизация (техническое перевооружение);
- реконструкция;
- достройка или дооборудование;
- частичная ликвидация.

Под модернизацией и реконструкцией принято понимать улучшение качественных характеристик основного средства (например, увеличение его мощности, срока службы и т.п.). Достройка и дооборудование - это изменение технологического или служебного назначения оборудования (здания, сооружения), связанное с повышенными нагрузками или другими новыми качествами (например, увеличением полезной площади здания).

Затраты на модернизацию, реконструкцию, достройку и дооборудование основных средств в расходы по налоговому учету единовременно не включают, а относят на увеличение их первоначальной стоимости и списывают постепенно, через амортизацию.

Основное средство может быть частично ликвидировано (например, со станка может быть снято то или иное оборудование, часть здания может быть демонтирована и т.д.). В этой ситуации первоначальная стоимость основного средства уменьшается.

В налоговом учете затраты на частичную ликвидацию основных средств учитываются в составе внереализационных расходов и уменьшают налогооблагаемую прибыль фирмы (п. 1 ст. 265 НК РФ). В бухгалтерском учете их отражают как операционные расходы.

Материалы, которые остались после частичной ликвидации основного средства, приходят по рыночной цене. Их стоимость отражается в составе внереализационных доходов и увеличивает облагаемую прибыль. Это правило применяют как в бухгалтерском, так и в налоговом учете.

Чтобы отразить увеличение или уменьшение стоимости основного средства, нужно внести изменения в два регистра налогового учета:

- регистр информации об объекте основных средств;
- регистр-расчет амортизации основных средств.

Как внести изменения в эти регистры, покажет пример.

Пример. В декабре 2007 г. ЗАО "Актив" приобрело деревообрабатывающий станок.

Первоначальная стоимость станка, сформированная в налоговом учете, - 240 000 руб.

Срок полезного использования - 5 лет (60 мес.).

Амортизация на станок начисляется линейным методом.

Норма амортизации по станку составит:

$$(1 : 60 \text{ мес.}) \times 100\% = 1,667\%.$$

Сумма ежемесячных амортизационных отчислений составит:

$$240\,000 \text{ руб.} \times 1,667\% = 4000 \text{ руб.}$$

В феврале 2008 г. станок был модернизирован. Его стоимость увеличилась на 80 000 руб.

С марта 2008 г. сумма ежемесячных амортизационных отчислений по станку составит:

$$(240\,000 \text{ руб.} + 80\,000 \text{ руб.}) \times 1,667\% = 5334 \text{ руб.}$$

Регистры налогового учета будут заполнены так:

Регистр информации об объекте основных средств	
Налогоплательщик:	ЗАО "Актив" ----- 7732854373
ИНН:	----- с 1 по 31 декабря 2007 г.
Учетный период:	-----

№ п/п	Наименование объекта	Дата приобретения	Первоначальная стоимость, руб.	Изменение первоначальной стоимости, руб.	Амортизационная группа	Срок полезного использования	Способ начисления амортизации	...
1	2	3	4	5	6	7	8	...
1	Станок деревообрабатывающий СДО 34/02	15.12.2007	240 000	+80 000	Третья	5 лет	Линейный	...

Иванова /Иванова А.Н./

Ответственный за составление регистра: -----

Регистр-расчет амортизации основных средств

ЗАО "Актив"

Налогоплательщик: -----

7732854373

ИНН: -----

с 1 января по 30 июня 2008 г.

Учетный период: -----

Месяц, за который начисляется амортизация	Наименование объекта	Принадлежность к основным средствам, непосредственно используемым при производстве товаров (работ, услуг)	Метод начисления амортизации	Применение специального коэффициента
1	2	3	4	5

Январь	Станок деревообрабатывающий СДО 34/02	Основное производство	Линейный	Нет
Февраль	-//-	-//-	-//-	-//-
Март	-//-	-//-	-//-	-//-
Апрель	-//-	-//-	-//-	-//-
Май	-//-	-//-	-//-	-//-
Июнь	-//-	-//-	-//-	-//-

Первоначальная (остаточная, базовая) стоимость основного средства, руб.	Срок (полезный, оставшийся до истечения срока полезного использования), который применяется при расчете амортизации (в мес.)	Сумма амортизации по объекту, руб.	Общая сумма амортизации, руб.
6	7	8	9
240 000	60	4 000	4 000
240 000	60	4 000	8 000
320 000	60	5 334	13 334
320 000	60	5 334	18 668
320 000	60	5 334	24 002
320 000	60	5 334	29 336

Иванова /Иванова А.Н./
 Ответственный за составление регистра: -----

Амортизация основных средств

И в налоговом, и в бухгалтерском учете по основным средствам начисляют амортизацию. Это делают ежемесячно начиная с того месяца, который следует за месяцем, когда вы ввели основное средство в эксплуатацию.

Пример. ООО "Пассив" приобрело технологическое оборудование и 5 марта ввело его в эксплуатацию.

Амортизацию этого оборудования нужно начислять начиная с апреля того же года.

Начисление амортизации прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда объект основных средств полностью самортизирован или списан с баланса фирмы (продан, ликвидирован и т.п.).

Пример. ООО "Пассив" продало технологическое оборудование 5 сентября. Несмотря на это, за сентябрь амортизация по данному оборудованию должна быть начислена полностью. Эти правила применяют как в бухгалтерском, так и в налоговом учете.

Амортизацию по каждому объекту основных средств вы должны начислять:

- в бухгалтерском учете - в пределах его стоимости, учтенной на счете 01 "Основные средства";

- в налоговом учете - в пределах его стоимости, отраженной в регистре информации об объекте основных средств.

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).

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 или реконструкции фирма 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:

$(1 : 60 \text{ мес.}) \times 100\% = 1,667\%$.

Сумма амортизационных отчислений за февраль составит:

$120\,000 \text{ руб.} \times 1,667\% = 2000 \text{ руб.}$

В марте 2008 г. станок был модернизирован. Его стоимость увеличилась на 60 000 руб.

Ситуация 1. Фирма применяет амортизационную премию.

В марте бухгалтер "Актива" включит 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:

$(120\ 000\ \text{руб.} + 54\ 000\ \text{руб.}) \times 1,667\% = 2900,58\ \text{руб.}$

Такую сумму бухгалтер "Актива" будет каждый месяц отражать в налоговых расходах до тех пор, пока станок полностью не амортизируется.

Ситуация 2. Фирма не применяет амортизационную премию.

В марте бухгалтер "Актива" увеличил первоначальную стоимость станка. Она стала равна 180 000 руб. $(120\ 000 + 60\ 000)$.

С марта 2008 г. сумма ежемесячных амортизационных отчислений составит:

$180\ 000\ \text{руб.} \times 1,667\% = 3000\ \text{руб.}$

Эту сумму бухгалтер "Актива" будет отражать в налоговых расходах, пока станок полностью не амортизируется.

Обратите внимание: 10-процентная премия - это право, а не обязанность. То есть у вас есть выбор, применять ее или нет. Причем вы можете по какому-то одному объекту начислить все 10 процентов премии, по другому - меньше (например, 4%), по третьему - вообще не начислять. Таким образом, у вас есть возможность оптимизации облагаемой прибыли. Если вы решите использовать амортизационную премию, это нужно указать в учетной политике.

Однако в бухгалтерском учете амортизационную премию не применяют. Положение по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01 не предусматривает такой возможности.

Начислять амортизацию на основные средства нужно до тех пор, пока они полностью не амортизируются. Это значит, что их остаточная стоимость (первоначальная стоимость за вычетом суммы начисленной амортизации) станет равна нулю. В данном случае на балансе и в налоговом учете фирмы оно числится по нулевой остаточной стоимости. Начислять амортизацию на такое основное средство уже не нужно независимо от того, использует его фирма или нет.

Если право собственности на имущество подлежит государственной регистрации, то амортизацию по нему начисляют:

- в налоговом учете - после передачи документов на госрегистрацию основного средства и ввода его в эксплуатацию;

- в бухгалтерском учете - после передачи документов на госрегистрацию имущества и ввода его в эксплуатацию. При этом после процедуры госрегистрации объект включают в состав основных средств, увеличивают его первоначальную стоимость на сумму расходов на регистрацию и корректируют ранее начисленную по нему амортизацию.

До того как имущество будет зарегистрировано, его учитывают обособленно на счете 01 "Основные средства", субсчет "Имущество, переданное на госрегистрацию". После завершения процедуры регистрации его переводят на счет 01.

В бухгалтерском учете есть четыре метода начисления амортизации основных средств:

- линейный способ;

- способ уменьшаемого остатка;

- способ списания стоимости по сумме количества 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 основных средств 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 для приобретенного вами объекта основных средств не указан, вы можете установить его на основании рекомендаций изготовителя такого объекта.

Рекомендации изготовителя могут содержаться в технической документации к основному средству (паспорте, техническом описании, инструкции по эксплуатации и т.д.). Если и там их 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.

При использовании линейного метода месячная норма амортизации для каждого объекта основных средств определяется так:

$\text{Норма амортизации (в процентах)} = 1 : \text{Срок полезного использования объекта (в месяцах)} \times 100\%$

Сумма ежемесячных амортизационных отчислений определяется так:

$$\text{Сумма ежемесячных амортизационных отчислений} = \text{Первоначальная стоимость объекта} \times \text{Норма амортизации}$$

При использовании нелинейного метода месячную норму амортизации для каждого объекта рассчитывают по формуле:

$$\text{Норма амортизации (в процентах)} = \frac{2}{\text{Срок полезного использования объекта (в месяцах)}} \times 100\%$$

Сумму ежемесячных амортизационных отчислений определяют так:

$$\text{Сумма ежемесячных амортизационных отчислений} = (\text{Первоначальная стоимость основного средства} - \text{Общая сумма начисленной амортизации}) \times \text{Норма амортизации}$$

Амортизация на основное средство может начисляться в указанном порядке до тех пор, пока его остаточная стоимость не достигнет 20 процентов от первоначальной стоимости. После этого остаточная стоимость основного средства фиксируется и амортизация по нему начисляется линейным методом.

При этом сумма ежемесячных амортизационных отчислений определяется так:

$$\text{Сумма ежемесячных амортизационных отчислений} = \frac{\text{Остаточная стоимость объекта}}{\text{Количество месяцев, оставшихся до окончания срока эксплуатации объекта}}$$

Информацию о начислении амортизации по основным средствам отражают в двух налоговых регистрах:

- регистре информации об объекте основных средств;
- регистре-расчете амортизации основных средств.

Если порядок начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете совпадает, то упомянутые регистры вести не нужно. Вся необходимую информацию можно получить из данных бухгалтерского учета.

Если в регистре бухгалтерского учета нет тех или иных данных, которые необходимы для расчета налога на прибыль (например, в нем не указана амортизационная группа, к которой относится основное средство), его можно дополнить недостающими "налоговыми" реквизитами.

Регистр информации об объекте основных средств заполняют на основании первичных документов на покупку основного средства (например, договоров, накладных, счетов-фактур и т.д.), а также распорядительных документов фирмы, которые устанавливают порядок начисления амортизации (приказов об установлении срока полезного использования основного средства, применении пониженных или повышенных норм амортизации и т.д.).

Затем исходя из данных этого регистра заполняют регистр-расчет амортизации основных средств.

Как заполнить регистры, покажет пример.

В декабре 2007 г. ЗАО "Актив" приобрело металлообрабатывающий станок.

Стоимость станка - 80 000 руб. (без НДС).

В этом же месяце станок был введен в эксплуатацию.

Срок полезного использования станка - 5 лет (60 мес.).

Согласно учетной политике для целей налогообложения амортизация на станки начисляется линейным методом. Норма амортизации по станку составит:

$$\frac{1}{60 \text{ мес.}} \times 100\% = 1,667\%$$

Сумма ежемесячных амортизационных отчислений будет равна:

$$80\,000 \text{ руб.} \times 1,667\% = 1333,6 \text{ руб.}$$

Амортизация по станку должна начисляться с января 2008 г.

Регистры могут быть заполнены так:

Регистр информации об объекте основных средств

Налогоплательщик: ЗАО "Актив" -----
 7732854373 -----
 ИНН: -----
 с 1 по 31 декабря 2007 г. -----
 Учетный период: -----

№ п/п	Наименование объекта	Дата приобретения	Первоначальная стоимость, руб.	Изменение первоначальной стоимости, руб.	Амортизационная группа	Срок полезного использования	Способ начисления амортизации
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Металлообрабатывающий станок СМП 56/12	18.12.2007	80 000	-	Третья	5 лет	Линейный

Дата определения направления использования основного средства	Принадлежность к основным средствам, непосредственно используемым при производстве товаров (работ, услуг)	Применение специального коэффициента	Дата начала применения понижающего коэффициента	Величина понижающего коэффициента	Дата начала начисления амортизации
9	10	11	12	13	14
18.12.2007	Основное производство	Нет	-	-	01.01.2008

Суммы начисленной амортизации	Базовая стоимость основного средства	Срок списания базовой стоимости линейным методом	Количество месяцев полезного использования (начисления амортизации)	Признак прекращения начисления амортизации (движение основных средств без утраты на них права собственности)	Дата начала прекращения начисления амортизации
15	16	17	18	19	20
-	-	-	60	-	-

Основания прекращения начисления амортизации	Количество месяцев перерыва в начислении амортизации	Дата окончания прекращения начисления амортизации	Основания окончания прекращения начисления амортизации	Дата снятия объекта с учета	Основания для снятия объекта с учета
21	22	23	24	25	26
-	-	-	-	-	-

Иванова /Иванова А.Н./

Ответственный за составление регистра: -----

Регистр-расчет амортизации основных средств

ЗАО "Актив"

Налогоплательщик: -----

7732854373

ИНН: -----

с 1 января по 30 июня 2008 г.

Учетный период: -----

Месяц, за который начисляется амортизация	Наименование объекта	Принадлежность к основным средствам, непосредственно используемым при производстве товаров (работ, услуг)	Метод начисления амортизации	Применение специального коэффициента
1	2	3	4	5
Январь	Металлообрабатывающий	Основное	Линейный	Нет

	станок СМП 56/12	производство		
Февраль	-//-	-//-	-//-	-//-
Март	-//-	-//-	-//-	-//-
Апрель	-//-	-//-	-//-	-//-
Май	-//-	-//-	-//-	-//-
Июнь	-//-	-//-	-//-	-//-

Первоначальная (остаточная, базовая) стоимость основного средства, руб.	Срок (полезный, оставшийся до истечения срока полезного использования), который применяется при расчете амортизации (в мес.)	Сумма амортизации по объекту, руб.	Общая сумма амортизации, руб.
6	7	8	9
80 000	60	1 333,6	1 333,6
80 000	60	1 333,6	2 667,2
80 000	60	1 333,6	4 000,8
80 000	60	1 333,6	5 334,4
80 000	60	1 333,6	6 668
80 000	60	1 333,6	8 001,6

Иванова /Иванова А.Н./
 Ответственный за составление регистра: -----

Нематериальные активы

Первоначальная стоимость нематериального актива - это сумма всех расходов, связанных с его приобретением. Как в налоговом, так и в бухгалтерском учете первоначальная стоимость нематериального актива (НМА) формируется в зависимости от того, как он был получен. Нематериальный актив может быть:

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

Формирование первоначальной стоимости

В бухгалтерском и налоговом учете первоначальную стоимость купленных НМА формируют по-разному. А именно - некоторые расходы по правилам бухгалтерского учета включают в их первоначальную стоимость, а по правилам налогового учета - нет. Так, в налоговую стоимость НМА не включают:

- отрицательные суммовые разницы (их отражают в составе внереализационных налоговых расходов фирмы);
- проценты по кредиту, полученному на покупку НМА (их отражают в составе внереализационных налоговых расходов фирмы);
- услуги нотариуса за регистрацию договора, по которому фирма получает право собственности на НМА (их учитывают в составе прочих налоговых расходов).

Нематериальные активы, полученные в качестве вклада в уставный капитал, отражают в бухгалтерском и налоговом учете по-разному. В бухгалтерском учете их приходят по стоимости, согласованной между акционерами (участниками) фирмы (п. 9 ПБУ 14/2000). В налоговом учете такие нематериальные активы отражают исходя из их остаточной стоимости, определенной по данным налогового учета передающей стороны. Остаточную стоимость определяют на дату перехода права собственности на них (ст. 277 НК РФ).

Нематериальные активы, полученные безвозмездно, отражают в бухгалтерском и налоговом учете по рыночной цене. При этом в налоговом учете стоимость такого нематериального актива не может быть меньше его остаточной стоимости по данным передающей стороны (п. 8 ст. 250 НК РФ).

Если остаточная стоимость нематериального актива больше, чем его рыночная цена, то в налоговом учете его отражают по остаточной стоимости. А в бухгалтерском - по рыночной.

Если нематериальный актив создан самой фирмой, то в его первоначальную стоимость включают все расходы на его изготовление (стоимость израсходованных материалов, заработную плату работников, которые его изготавливали, патентные пошлины и т.д.). Это правило применяется как в бухгалтерском, так и в налоговом учете.

Причем нематериальные активы считаются созданными самой фирмой, если выполнено одно из 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 товарный знак (знак обслуживания, наименование места происхождения товаров и т.п.) выдано на имя фирмы.

В бухгалтерском учете первоначальную стоимость нематериальных активов отражают в специальной карточке (форма N НМА-1).

В налоговом учете первоначальную стоимость нематериальных активов отражают в трех налоговых регистрах:

- регистре учета операций приобретения имущества, работ, услуг, прав;
- регистре-расчете "Формирование стоимости объекта учета";
- регистре информации об объекте нематериальных активов.

Если стоимость нематериального актива в бухгалтерском и налоговом учете совпадает, то достаточно вести лишь карточку по форме N НМА-1, если нет - кроме карточки придется вести упомянутые регистры.

Регистр учета операций приобретения имущества, работ, услуг, прав заполняют на основании первичных документов, в которых отражены затраты, связанные с покупкой нематериального актива (например, договоров, накладных, счетов-фактур и т.д.).

Исходя из данных этого регистра, заполняют регистр-расчет "Формирование стоимости объекта учета". Затем вносят необходимые данные в регистр информации об объекте нематериальных активов.

Как заполнить регистры, покажет пример.

Пример. В январе 2008 г. ЗАО "Актив" приобрело у ОАО "Наука" исключительные права на изобретение, подтвержденные патентом N 2341762. Стоимость патента - 354 000 руб. (в том числе НДС - 54 000 руб.).

Договор об уступке исключительных прав на изобретение был зарегистрирован в Роспатенте. Затраты на регистрацию (в том числе оплата регистрационной пошлины) составили 1500 руб.

Срок полезного использования патента - 10 лет (120 мес.).

Амортизация по нему начисляется линейным методом.

Регистры будут заполнены так:

Регистр учета операций приобретения имущества,
работ, услуг, прав

ЗАО "Актив"

Налогоплательщик: -----

7732854373

ИНН: -----

с 1 по 31 января 2008 г.

Учетный период: -----

№ п/п	Дата операции	Условия получения имущества, работ, услуг, прав	Основание получения имущества, работ, услуг, прав	Вид расхода	Наименование операции
1	2	3	4	5	6
1	15.01.2008	С последующей оплатой	Договор от 12.01.2008 N 23/ПАТ	Приобретение имущества	Покупка у поставщика
2	15.01.2008	С предварительной оплатой	Квитанция об оплате от 15.01.2008 N 36	Приобретение имущества	Регистрация в Роспатенте

Сумма, руб.	Количество (в натуральном измерении)	Наименование объекта учета, с приобретением которого связано несение расходов (получение доходов)	Дата признания объекта учета	Основание для признания объекта учета
7	8	9	10	11
300 000	1	Исключительные права на изобретение	15.01.2008	Получение исключительных

				прав
1 500	-	Исключительные права на изобретение	15.01.2008	Оплата расходов по регистрации патента
Иванова /Иванова А.Н./				
Ответственный за составление регистра: -----				

Регистр информации об объекте нематериальных активов							
<p style="text-align: center;">ЗАО "Актив"</p> <p>Налогоплательщик: -----</p> <p style="text-align: center;">7732854373</p> <p>ИНН: -----</p> <p style="text-align: center;">с 1 по 31 января 2008 г.</p> <p>Учетный период: -----</p>							
№ п/п	Дата приобретения	Наименование объекта нематериальных активов	Первоначальная стоимость, руб.	Срок полезного использования	Способ начисления амортизации	Применение понижающего коэффициента	Суммы начисленной амортизации, руб.
1	2	3	4	5	6	7	8
1	15.01.2008	Патент N 2341762	301 500	120 мес.	Линейный	Нет	-
Дата начала начисления амортизации	Количество месяцев полезного использования или срок окончания начисления амортизации	Базовая стоимость нематериального актива, руб.	Срок списания базовой стоимости линейным методом	Дата снятия объекта с учета	Основания снятия с учета		
9	10	11	12	13	14		
28.02.2008	-	-	-	-	-		

Иванова /Иванова А.Н./
Ответственный за составление регистра: -----

Регистр-расчет "Формирование стоимости объекта учета"

Налогоплательщик: ЗАО "Актив" -----
ИНН: 7732854373 -----
Учетный период: с 1 по 31 января 2008 г. -----

N п/п	Наименование объекта учета	Дата признания объекта учета	Наименование операции	Количество (в натуральном измерении)	Сумма, руб.	Стоимость объекта учета, руб.
1	2	3	4	5	6	7
1	Патент N 2341762	15.01.2008	Покупка у поставщика	1 шт.	300 000	301 500
2	Затраты на регистрацию патента	15.01.2008	Регистрация в Роспатенте	-	1 500	

Иванова /Иванова А.Н./
Ответственный за составление регистра: -----

Амортизация нематериальных активов

Вы должны начислять амортизацию по каждому нематериальному активу ежемесячно начиная с месяца, следующего за тем месяцем, когда вы ввели нематериальный актив в эксплуатацию.

Начисление амортизации прекращается с 1-го числа месяца, следующего за тем месяцем, когда нематериальный актив полностью амортизирован или выбыл по каким-то причинам. Например, списан с баланса вашей фирмы из-за того, что вы уступили исключительное право на этот нематериальный актив другому предприятию.

Амортизацию по каждому объекту нематериальных активов вы должны начислять:

- в бухгалтерском учете - в пределах его стоимости, учтенной на счете 04 "Нематериальные активы";

- в налоговом учете - в пределах его стоимости, отраженной в регистре информации об объекте нематериальных активов.

Остаточная стоимость нематериального актива, который полностью амортизирован, равна нулю. Поэтому на балансе и в налоговом учете фирмы он будет числиться по нулевой остаточной стоимости. Начислять амортизацию по такому нематериальному активу не нужно.

В налоговом учете существует только два метода амортизации:

- линейный;

- нелинейный.

При использовании любого из этих способов амортизация по нематериальному активу начисляется исходя из срока его службы.

Срок службы нематериального актива определяется 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 устанавливается равным десяти годам. В бухгалтерском учете этот срок составляет 20 лет.

При использовании линейного метода месячная норма амортизации для каждого объекта основных средств определяется так:

$$\text{Норма амортизации (в процентах)} = 1 : \text{Срок полезного использования НМА (в месяцах)} \times 100\%$$

Сумма ежемесячных амортизационных отчислений определяется так:

$$\text{Сумма ежемесячных амортизационных отчислений} = \text{Первоначальная стоимость НМА} \times \text{Норма амортизации}$$

При использовании нелинейного метода месячную норму амортизации для каждого актива рассчитывают по формуле:

$$\text{Норма амортизации (в процентах)} = 2 : \text{Срок полезного использования НМА (в месяцах)} \times 100\%$$

Сумму ежемесячных амортизационных отчислений определяют так:

$$\text{Сумма ежемесячных амортизационных отчислений} = (\text{Первоначальная стоимость НМА} - \text{Общая сумма начисленной амортизации}) \times \text{Норма амортизации}$$

Амортизация на нематериальный актив может начисляться в указанном порядке до тех пор, пока его остаточная стоимость не достигнет 20 процентов от первоначальной стоимости. После этого остаточная стоимость основного средства фиксируется, и амортизация по нему начисляется линейным методом.

При этом сумма ежемесячных амортизационных отчислений определяется так:

$$\text{Сумма ежемесячных амортизационных отчислений} = \frac{\text{Остаточная стоимость НМА}}{\text{Количество месяцев, оставшихся до окончания срока эксплуатации НМА}}$$

В налоговом учете информацию, связанную с начислением амортизации по нематериальным активам, отражают в двух налоговых регистрах:

- регистре информации об объекте нематериальных активов;
- регистре-расчете амортизации нематериальных активов.

Если порядок начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете совпадает, то упомянутые регистры вести не нужно. Вся необходимую информацию можно получить из данных бухгалтерского учета.

Регистр информации об объекте нематериальных активов оформляют на основании первичных документов, связанных с покупкой нематериального актива (например, договоров, накладных, счетов-фактур и т.д.), а также приказов об установлении срока полезного использования нематериальных активов.

Затем исходя из данных этого регистра заполняют регистр-расчет амортизации нематериальных активов.

Как заполнить регистры, покажет пример.

Пример. 15 января 2008 г. ЗАО "Актив" приобрело исключительное право на изобретение, подтвержденное патентом N 1159113.

Стоимость права - 60 000 руб. (без НДС), срок полезного использования - 5 лет (60 мес.).

Согласно учетной политике для целей налогообложения амортизация на нематериальные активы начисляется линейным методом.

Норма амортизации по нематериальному активу составит:

$$(1 : 60 \text{ мес.}) \times 100\% = 1,667\%$$

Сумма ежемесячных амортизационных отчислений будет равна:

$$60\,000 \text{ руб.} \times 1,667\% = 1000 \text{ руб.}$$

Регистры могут быть заполнены так:

Регистр информации об объекте нематериальных активов

Налогоплательщик: ЗАО "Актив" -----
 7732854373 -----
 ИНН: -----
 с 1 января по 30 июня 2008 г. -----
 Учетный период: -----

№ п/п	Дата приобретения	Наименование объекта нематериальных активов	Первоначальная стоимость, руб.	Срок полезного использования	Способ начисления амортизации	Применение понижающего коэффициента	Суммы начисленной амортизации, руб.
1	2	3	4	5	6	7	8
1	15.01.2008	Патент N 1159113	60 000	60	Линейный	Нет	-
2	-	-	-	-	-	-	1 000
3	-	-	-	-	-	-	2 000
4	-	-	-	-	-	-	3 000
5	-	-	-	-	-	-	4 000
6	-	-	-	-	-	-	5 000

Дата начала начисления амортизации	Количество месяцев полезного использования или срок окончания начисления амортизации	Базовая стоимость нематериального актива, руб.	Срок списания базовой стоимости линейным методом	Дата снятия объекта с учета	Основания снятия с учета
9	10	11	12	13	14

29.02.2008	-	-	-	-	-
-	1	-	-	-	-
-	2	-	-	-	-
-	3	-	-	-	-
-	4	-	-	-	-
-	5	-	-	-	-

Иванова /Иванова А.Н./

Ответственный за составление регистра: -----

Регистр-расчет амортизации нематериальных активов

ЗАО "Актив"

Налогоплательщик: -----

7732854373

ИНН: -----

с 1 января по 30 июня 2008 г.

Учетный период: -----

N п/п	Дата операции	Наименование объекта	Метод начисления амортизации	Применение понижающего коэффициента
1	2	3	4	5
1	Февраль	Исключительные права по патенту N 1159113	Линейный	Нет
2	Март	-//-	Линейный	Нет
3	Апрель	-//-	Линейный	Нет

4	Май	-//-	Линейный	Нет
5	Июнь	-//-	Линейный	Нет

Первоначальная (остаточная, базовая) стоимость объекта, руб.	Срок (полезный, оставшийся до истечения полезного срока использования), который применяется при расчете амортизации (в мес.)	Сумма амортизации по объекту, руб.	Общая сумма амортизации за налоговый период, руб.
6	7	8	9
60 000	60	1 000	1 000
-//-	60	1 000	2 000
-//-	60	1 000	3 000
-//-	60	1 000	4 000
-//-	60	1 000	5 000

Иванова /Иванова А.Н./

Ответственный за составление регистра: -----

Прочие расходы

Прочие расходы перечислены в ст. 264 Налогового кодекса.

К ним, в частности, относят затраты:

- на аренду имущества;
 - на юридические, консультационные, информационные и посреднические услуги;
 - на аудиторские услуги;
 - на оплату услуг нотариуса;
 - на ремонт основных средств;
 - 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 обязательное и добровольное страхование имущества;
 - 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 научные исследования и разработки;
 - на оплату других расходов, связанных с производством и реализацией.
- Рассмотрим особенности налогового учета этих расходов подробнее.

Аренда имущества

Затраты на аренду имущества отражают в бухгалтерском учете в составе расходов по обычным видам деятельности, в налоговом учете - в составе прочих расходов.

Обратите внимание: помимо арендных платежей к таким расходам можно отнести суммы, уплаченные за коммунальные услуги (предоставление света, воды, газа) и услуги связи, которые относятся к арендуемому имуществу. Для этого в договоре аренды должно быть условие о том, что за все рассчитывается арендодатель. Затем он перевыставляет счета коммунальных служб арендатору, который их оплачивает. Если такие счета коммунальные службы напрямую выставляют арендатору (минуя арендодателя), эти затраты в состав прочих не включают. Их считают материальными расходами.

Также в составе прочих учитывают затраты по ремонту арендованных основных средств. Для этого должны быть выполнены следующие условия:

- арендованное имущество используется арендатором для деятельности, направленной на получение дохода;
- обязанность производить ремонт за свой счет возлагается законом либо договором аренды именно на арендатора, а арендодатель не будет компенсировать ему эти расходы.

Пример. ООО "Пассив" арендовало офисное помещение. В I квартале расходы на капитальный ремонт помещения составили 260 000 руб. (без НДС).

Ситуация 1. Договор аренды предусматривает, что расходы по ремонту оплачивает ООО "Пассив". В этой ситуации сумму расходов по ремонту отражают:

- в бухгалтерском учете - в составе расходов по обычным видам деятельности;
- в налоговом учете - в составе прочих расходов.

Ситуация 2. Договор аренды не предусматривает, что расходы по ремонту оплачивает ООО "Пассив".

В этой ситуации сумму расходов по ремонту должен компенсировать арендодатель. В состав расходов "Пассива" ее не включают.

При аренде имущества арендатор может не только отремонтировать его, но и достроить или дооборудовать. Если такие капитальные вложения в неотделимые улучшения арендованного имущества сделаны с согласия арендодателя, то их можно отнести к амортизируемому имуществу.

Арендодатель будет амортизировать капвложения в обычном порядке, если он возмещает арендатору их стоимость. В ином случае начислять амортизацию будет арендатор, но лишь в течение срока действия договора аренды.

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:

- правовое 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 не уменьшают.

Фирма может иметь собственную юридическую службу. Однако возможна ситуация, в которой для решения отдельных вопросов в штате фирмы не найдется сотрудников, имеющих необходимую юридическую квалификацию. В этом случае фирма вправе воспользоваться услугами сторонней юридической фирмы. Данные расходы будут экономически оправданы и уменьшат налогооблагаемую прибыль (см. Письмо УФНС России по г. Москве от 7 декабря 2004 г. N 26-12/78777).

Консультационные, информационные и посреднические услуги

Если информационные, консультационные или посреднические услуги связаны с приобретением тех или иных ценностей (основных средств, материалов и т.д.), то в бухгалтерском учете их сумму включают в первоначальную стоимость купленного имущества. Если нет - отражают в составе расходов по обычным видам деятельности.

Налоговый кодекс гласит, что стоимость амортизируемого имущества (основных средств, нематериальных активов) и материально-производственных запасов (материалов, товаров и т.д.) определяется по цене их приобретения. Помимо непосредственно их стоимости в эту цену могут входить вознаграждения посредникам, консультационные услуги и другие затраты на покупку.

На этом основании многие бухгалтеры учитывают такие расходы в стоимости купленного имущества. А списывают их лишь при передаче ценностей в производство или по мере амортизации основных средств (НМА).

Обратите внимание: есть альтернативный вариант. Такие затраты можно отнести к прочим расходам. Это даст возможность сразу списать их на расходы, связанные с производством и реализацией. Такой порядок закрепите в налоговой учетной политике. Сделать это можно так:

<p><...> Затраты на оплату консультационных, информационных и посреднических услуг, связанных с приобретением амортизируемого имущества или МПЗ, включаются в прочие расходы на производство и реализацию (п. 1 ст. 264 НК РФ). <...></p>

Пример. ЗАО "Актив" приобрело материалы. Согласно учетной политике в целях налогообложения "Актив" включает затраты на оплату консультационных, информационных и посреднических услуг, связанных с приобретением МПЗ, в прочие расходы фирмы.

Перед покупкой материалов "Актив" оплатил услуги ООО "Пассив", связанные с предоставлением информации о ценах на них.

Затраты на информационные услуги отражают так:

- в бухгалтерском учете - включают в стоимость купленных материалов;
- в налоговом учете - включают в состав прочих расходов.

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.

Таковыми 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;
- оценка стоимости имущества;
- разработка инвестиционных проектов, бизнес-планов и т.д.

Пример. ООО "Пассив" заключило договор с аудиторской компанией. Аудиторы должны подтвердить достоверность отчетности за 2007 г. Вознаграждение по договору составляет 141 600 руб. (в том числе НДС - 21 600 руб.).

С этой же компанией был заключен еще один договор. Аудиторы должны автоматизировать бухгалтерский учет. Стоимость этой услуги - 259 600 руб. (в том числе НДС - 39 600 руб.).

Сумма расходов на аудиторские услуги составила:

141 600 - 21 600 + 259 600 - 39 600 = 340 000 руб.

Эту сумму можно включить в состав прочих расходов фирмы.

Услуги нотариуса

Вы можете заверить тот или иной хозяйственный договор у нотариуса. Если по договору фирма приобретает какие-либо ценности (основные средства, нематериальные активы и т.д.), то в бухгалтерском учете затраты на услуги нотариуса включают в первоначальную стоимость купленного имущества. Если нет - отражают в составе расходов по обычным видам деятельности.

В налоговом учете затраты фирмы в виде платы за нотариальное оформление включают в состав прочих расходов. Сделать это можно только в пределах тарифов, установленных в гл. 25.3 "Государственная пошлина" Налогового кодекса. Плату сверх тарифов не учитывают при определении базы по налогу на прибыль.

Пример. ООО "Актив" заверило у частного нотариуса перевод документов с английского языка на русский. За 10 страниц заверенного перевода уплачено 1500 руб. Согласно установленному тарифу за свидетельствование верности перевода документа с одного языка на другой берется 100 руб. за одну страницу перевода (п. 1 ст. 333.24 НК РФ).

Затраты на нотариальные услуги отражают так:

- в бухгалтерском учете включают полностью в состав расходов по обычным видам деятельности 1500 руб.;

- в налоговом учете включают в состав прочих расходов только 1000 руб. (100 руб. x 10 стр.).

Сумму превышения - 500 руб. (1500 - 1000) при налогообложении прибыли не учитывают.

Обратите внимание: затраты фирмы в виде платы за нотариальное оформление, которое не является обязательным по законодательству, учитывают в составе прочих расходов полностью (см. Письмо УФНС России по г. Москве от 21 января 2003 г. N 26-12/4439).

Расходы на ремонт основных средств

Основные средства необходимо постоянно поддерживать в рабочем состоянии. Это требует определенных затрат. Расходы на обслуживание (технический осмотр, уход и т.п.) и все виды ремонта (текущий, средний, капитальный) основных средств полностью включают в состав расходов.

Это правило действует как в бухгалтерском, так и в налоговом учете.

Пример. ЗАО "Актив" произвело текущий ремонт станка. Расходы на ремонт составили:

- заработная плата рабочих - 1000 руб.;
- ЕСН, начисленный с заработной платы рабочих, - 356 руб.;
- стоимость деталей, необходимых для ремонта, - 1500 руб.

На расходы по ремонту было списано 2760 руб. (1000 + 356 + 1500). Эта сумма полностью может быть учтена при налогообложении прибыли.

В системе налогового учета, рекомендованной ФНС России, есть специальный регистр по учету расходов на ремонт основных средств. Однако этот регистр можно не использовать. Дело в том, что такие расходы как в налоговом, так и в бухгалтерском учете отражают одинаково. Поэтому для расчета налогооблагаемой прибыли, как правило, достаточно данных бухгалтерского учета.

Создание резерва на ремонт основных средств

Если вашей организации предстоит дорогостоящий ремонт основных средств, вы можете зарезервировать средства на эти цели. Порядок создания резерва в бухгалтерском учете законодательством не установлен. Поэтому фирма вправе определить его самостоятельно, закрепив в бухгалтерской учетной политике.

Чтобы упростить работу, создавайте резервы в том порядке, который предусмотрен налоговым законодательством. В этом случае вам не придется вести дополнительные регистры налогового учета.

Налоговый кодекс предусматривает два вида таких резервов:

- на оплату обычного ремонта;

- на оплату особо сложных и дорогих видов капитального ремонта.

Все затраты по ремонту основных средств списывают за счет созданного резерва.

Если затраты превысили сумму резерва, их включают в состав расходов, которые уменьшают облагаемую налогом прибыль. 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, чем максимальная сумма резерва, то создавать его не нужно.

По правилам бухгалтерского учета сумма превышения затрат по ремонту над резервом включается в расходы в том периоде, когда такие затраты возникли.

Если фактические затраты на ремонт меньше, чем резерв, то остаток неиспользованного резерва увеличивает прибыль в конце отчетного года.

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 учитывают 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. Решение о создании резервов и порядок резервирования средств надо предусмотреть в налоговой и бухгалтерской учетной политике.

Порядок создания такого резерва в бухгалтерском учете законодательством не установлен. Поэтому фирма вправе определить его самостоятельно. Чтобы упростить работу, создавайте резерв в том порядке, который предусмотрен налоговым законодательством. В этом случае вам не придется вести дополнительные регистры налогового учета.

Сумму резерва на гарантийный ремонт в бухгалтерском учете отражают в составе расходов от обычных видов деятельности, в налоговом - в составе прочих расходов.

Обратите внимание: 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.

Создание 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

Обратите внимание: доля затрат на гарантийный ремонт утверждается в учетной политике для целей налогообложения.

Сумму отчислений в резерв, которую учитывают в составе расходов фирмы, определяют так:

Сумма отчислений в резерв = Выручка от реализации товаров, по которым предоставлялась гарантия, за прошедший отчетный (налоговый) период x Доля затрат на гарантийный ремонт

Пример. ЗАО "Актив" продает телевизоры. Фирма предоставляет на них гарантию сроком на 3 года. "Актив" платит налог на прибыль ежеквартально.

За 3 предыдущих года выручка от продажи телевизоров составила 4 000 000 руб. (без НДС). На их гарантийный ремонт было потрачено 200 000 руб.

Доля затрат на гарантийный ремонт составит:

$200\ 000\ \text{руб.} : 4\ 000\ 000\ \text{руб.} = 0,05$.

В I квартале текущего года 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:

$500\ 000\ \text{руб.} \times 0,05 = 25\ 000\ \text{руб.}$

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

Сумму отчислений в резерв, которую учитывают в составе расходов фирмы, определяют так:

Сумма отчислений в резерв = Выручка от реализации товаров, по которым предоставлялась гарантия, за прошедший отчетный (налоговый) период x Доля затрат на гарантийный ремонт

Пример. ООО "Пассив" продает холодильники. Фирма предоставляет на них гарантию сроком на 3 года. "Пассив" платит налог на прибыль ежеквартально.

За предыдущие 2 года с момента начала работы выручка от продажи холодильников составила 2 000 000 руб. (без НДС). На их гарантийный ремонт было потрачено 150 000 руб.

Доля затрат на гарантийный ремонт составит:

$150\ 000\ \text{руб.} : 2\ 000\ 000\ \text{руб.} = 0,075$.

В I квартале текущего года 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:

$300\ 000\ \text{руб.} \times 0,075 = 22\ 500\ \text{руб.}$

Эта сумма отражается в составе прочих расходов фирмы.

Списание резерва

Если вы решили создать резерв, то расходы по гарантийному ремонту нужно списывать за счет резерва. В конце года проверьте, израсходован резерв или нет. Сумма расходов на гарантийный ремонт может оказаться как больше, так и меньше резерва.

Если затраты на ремонт превысили сумму резерва, то разницу включите в состав прочих расходов и уменьшите на нее налогооблагаемую прибыль.

Пример. ЗАО "Актив" в текущем году создало резерв на гарантийный ремонт в сумме 100 000 руб. Фактические расходы на ремонт составили 120 000 руб.

Бухгалтер "Актива" включил в состав прочих расходов:
 $120\ 000 - 100\ 000 = 20\ 000$ 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 будет создан в следующем году.

Если окажется, что фирма может создать резерв в сумме меньшей, чем переносимый остаток, то разницу между ними включите в состав внереализационных доходов.

Исключительные права на нематериальные активы

В бухгалтерском учете любые исключительные права на объекты интеллектуальной собственности учитывают как нематериальные активы. В течение срока их полезного использования на них начисляют амортизацию.

В налоговом учете это правило распространяется только на НМА стоимостью от 20 000 руб. Если затраты по их покупке меньше данной суммы, то их включают в состав прочих расходов.

Пример. ЗАО "Актив" купило исключительные права:

- на электронный справочник. Стоимость прав - 7080 руб. (в том числе НДС - 1080 руб.);
- на правовую систему. Стоимость прав - 94 400 руб. (в том числе НДС - 14 400 руб.).

В бухгалтерском учете расходы на покупку прав на программы для ЭВМ включают в состав нематериальных активов. Их стоимость составит 86 000 руб. ($7080 - 1080 + 94\ 400 - 14\ 400$).

В налоговом учете затраты на покупку электронного справочника в сумме 6000 руб. ($7080 - 1080$) включают в состав прочих расходов. Затраты на покупку правовой системы в размере 80 000 руб. ($94\ 400 - 14\ 400$) 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.

Лицензионный платеж включают в расходы равными долями в течение срока действия патента (36 мес.). Сумма затрат, которую ежемесячно учитывают в составе расходов, составит:
 $30\ 000\ \text{руб.} : 36\ \text{мес.} = 833\ \text{руб.}$

Эту сумму отражают:

- в бухгалтерском учете - в составе расходов по обычным видам деятельности;
- в налоговом учете - в составе прочих расходов.

Расходы на страхование имущества

Страхование имущества может быть обязательным и добровольным.

Добровольное страхование имущества включает страхование:

- средств транспорта;
- грузов;
- основных средств производственного назначения, нематериальных активов, объектов незавершенного капитального строительства;
- рисков, связанных с выполнением строительно-монтажных работ;
- товарно-материальных запасов;
- урожая сельскохозяйственных культур и животных;
- иного имущества, которое используется для деятельности, направленной на получение дохода;
- ответственности за причинение вреда.

В бухгалтерском учете затраты на обязательное и добровольное страхование включают в состав расходов по обычным видам деятельности.

В налоговом учете их включают в состав прочих расходов в пределах страховых тарифов, утвержденных в соответствии с законодательством России. Затраты на добровольное страхование списывают в сумме фактических расходов.

Расходы по страхованию могут быть отнесены к нескольким отчетным периодам.

Например, при оплате договора страхования разовым платежом. В этом случае расходы равномерно распределяют между периодами пропорционально количеству дней, в течение которых действует договор.

Пример. В январе отчетного года ЗАО "Актив" заключило договор добровольного страхования материалов, которые находятся на складе, от пожара. Срок действия договора - 2 года (720 календарных дней). По договору "Актив" перечислил страховую премию в сумме 80 000 руб.

Сумма затрат по страхованию, которая включается в состав прочих расходов в январе, составит:

80 000 руб. : 720 дн. x 31 дн. = 3444,44 руб.

Эту сумму отражают:

- в бухгалтерском учете - в составе расходов по обычным видам деятельности;
- в налоговом учете - в составе прочих расходов.

Обратите внимание: расходы на страхование в налоговом учете отражают только после их оплаты.

Налоги и сборы, начисленные к уплате в бюджет

В бухгалтерском учете налоги, которые платит фирма, могут включаться:

- в состав расходов по обычным видам деятельности (например, земельный налог);
- в состав прочих расходов (например, налог на имущество).

В налоговом учете почти все налоги и неналоговые платежи включают в состав прочих расходов.

Исключение из этого правила предусмотрено для платежей за сверхнормативный выброс загрязняющих веществ в окружающую среду и самого налога на прибыль. Суммы этих платежей в состав прочих расходов не включают и при налогообложении не учитывают.

Пример. В I квартале отчетного года ЗАО "Актив" начислило налог на имущество в сумме 120 000 руб. Сумму налога отражают и в бухгалтерском, и в налоговом учете в составе прочих расходов.

Сертификация

Сертификация может быть обязательной и добровольной.

Обязательную сертификацию проводят федеральные органы исполнительной власти, например Федеральное агентство по техническому регулированию и метрологии (Ростехрегулирование), добровольную - организации, получившие аккредитацию Ростехрегулирования.

Обязательная сертификация подтверждает соответствие товаров (работ, услуг) требованиям безопасности жизни и здоровья людей, а также их имущества и окружающей среды.

Перечень товаров, работ и услуг, подлежащих обязательной сертификации, утвержден Постановлением Правительства РФ от 13 августа 1997 г. N 1013.

Добровольную сертификацию проводят исключительно по инициативе производителей или продавцов товаров (работ, услуг). Она подтверждает соответствие товаров установленным стандартам, техническим рецептурам и т.д.

Согласно Правилам сертификации, утвержденным Постановлением Госстандарта России от 23 августа 1999 г. N 44, за выдачу сертификата с организаций взимается фиксированная плата в размере 1 МРОТ.

Кроме платы за выдачу сертификата фирма должна оплатить услуги:

- органа по сертификации продукции (работ, услуг);
- испытательной лаборатории;
- по сертификации систем качества (производства);
- по инспекционному контролю за соответствием сертифицированной продукции (работ, услуг) требованиям нормативных документов.

На сертифицированную продукцию выдают сертификат соответствия. В некоторых случаях результаты сертификации подтверждают знаком соответствия.

Сертификаты действуют сроком от одного года до трех лет. Поэтому затраты, связанные с их получением, предварительно учитывают как расходы будущих периодов и включают в затраты в течение срока действия сертификата.

В бухгалтерском учете затраты на обязательную и добровольную сертификацию включают в состав расходов по обычным видам деятельности, в налоговом - в состав прочих расходов.

Если фирме было отказано в сертификации, то сумму этих затрат в бухгалтерском учете включают в состав прочих расходов.

В налоговом учете такие расходы не отражают. Их сумма не уменьшает облагаемую прибыль, поскольку они считаются экономически неоправданными.

Пример. ЗАО "Актив" занимается техническим обслуживанием и ремонтом легковых автомобилей. "Актив" решил провести обязательную сертификацию своих услуг. Сертификат выдается на 3 года (36 мес.).

Фирмой были оплачены:

- сертификат соответствия - 100 руб.;

- услуги по сертификации - 9440 руб. (в том числе НДС - 1440 руб.);

- услуги лаборатории, тестирующей оборудование, - 35 400 руб. (в том числе НДС - 5400 руб.);

- услуги по инспекционному контролю - 11 800 руб. (в том числе НДС - 1800 руб.).

Расходы по сертификации составили:

$100 + 9440 - 1440 + 35\,400 - 5400 + 11\,800 - 1800 = 48\,100$ руб.

Их включают в затраты равными долями в течение срока действия сертификата (36 мес.).

Сумма затрат, которую "Актив" должен ежемесячно учитывать в расходах, составит:

$48\,100 \text{ руб.} : 36 \text{ мес.} = 1366$ руб.

Подбор персонала

Затраты, связанные с набором сотрудников (в том числе оплату услуг кадровых агентств), отражают в бухгалтерском учете в составе расходов по обычным видам деятельности, в налоговом - в составе прочих расходов.

Обратите внимание: налоговики считают, что если фирма не приняла сотрудников на работу, то такие затраты в налоговом учете не признают. По их мнению, в этой ситуации расходы нельзя считать экономически оправданными.

На самом деле в Налоговом кодексе подобных ограничений нет. Поэтому вы можете не следовать рекомендациям налоговиков, устанавливающих дополнительные ограничения. Однако свою правоту вам, вероятно, придется доказывать в суде. Чтобы этого избежать, формально примите и увольте рекомендованного вам сотрудника. Кроме того, в договор на поиск кадров можно включить дополнительные пункты, где будет сказано, что агентство оказывает еще какие-нибудь сопутствующие услуги (например, консультационные) по подбору персонала. Тогда у вас появится дополнительное основание отразить в налоговом учете затраты по договору как консультационные расходы.

Расходы на рекламу

Все, что относится к рекламным расходам, перечислено 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, причем в пределах нормативов. Эти нормативы приведены в таблице:

Виды рекламных расходов	Норма расходов
Расходы на рекламу через средства массовой информации (объявления в печати, по радио, телевидению) и телекоммуникационные сети (Интернет и проч.)	Не нормируются
Расходы на световую и наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и щитов	Не нормируются
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, содержащих информацию о реализуемых товарах, выполняемых работах, оказываемых услугах, товарных знаках и знаках обслуживания и (или) о самой организации	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)
Расходы на 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 195 000 руб. (в том числе НДС - 29 746 руб.). Кроме того, фирма купила призы для победителей рекламной кампании стоимостью более 100 руб. за единицу. На это потратили 330 000 руб. (в том числе НДС - 50 339 руб.).

Выручка "Актива" от продажи продукции за первое полугодие составила 3 600 000 руб. (в том числе НДС - 549 153 руб.).

В бухгалтерском учете затраты на рекламу в сумме 444 915 руб. (195 000 - 29 746 + 330 000 - 50 339) отражены в составе расходов по обычным видам деятельности, в налоговом учете - в составе прочих расходов полностью. Затраты на покупку призов включают в состав прочих расходов в пределах 1% выручки. Эта сумма составит:

$(3\,600\,000 \text{ руб.} - 549\,153 \text{ руб.}) \times 1\% = 30\,508 \text{ руб.}$

Оставшуюся сумму при налогообложении не учитывают. Она составит:

$330\,000 - 50\,339 - 30\,508 = 249\,153 \text{ руб.}$

По итогам первого полугодия "Актив" может учесть при налогообложении прибыли затраты на рекламу в сумме:

$195\,000 - 29\,746 + 30\,508 = 195\,762 \text{ руб.}$

Обратите внимание: сумму НДС по сверхнормативным рекламным расходам к налоговому вычету не принимают. Она не уменьшает и налогооблагаемую прибыль фирмы.

Расходы по регистрации прав на недвижимость

Право собственности на некоторые объекты основных средств подлежит государственной регистрации. Без нее основное средство не может быть принято к бухгалтерскому учету.

Регистрировать надо сделки с землей и недвижимостью (зданиями, сооружениями и т.п.), а также с определенными видами движимого имущества (автомобилями, оборудованием по производству алкогольной продукции и т.д.). 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 участка - 3 600 000 руб. 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 транспорта

Для служебных разъездов работник может использовать свой личный автомобиль (мотоцикл). В этом случае фирма-работодатель должна выплачивать ему соответствующую компенсацию. Ее сумму 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 возместить свои расходы, связанные с покупкой бензина, текущим ремонтом автомобиля (мотоцикла) и т.д. Поэтому, если сотрудник получает компенсацию, никакие дополнительные деньги на возмещение 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 за те дни, когда работник находился в отпуске или болел, так как в это время он не мог использовать автомобиль в служебных целях.

В бухгалтерском учете суммы компенсации полностью включают в состав расходов по обычным видам деятельности. По правилам налогового учета компенсация включается 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 кубических сантиметров компенсация учитывается для целей налогообложения прибыли в сумме 1200 руб., а более 2000 кубических сантиметров - 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 включают, и оно налогооблагаемую прибыль фирмы не уменьшает.

Пример. В феврале текущего года 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 - в составе прочих расходов и 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 не уменьшает налогооблагаемую прибыль "Актива".

Командировки

Командировка - это поездка работника в другую местность для выполнения служебного поручения вне места его постоянной работы по распоряжению работодателя.

Служебные поездки работников, постоянная работа которых протекает в пути или имеет разъездной характер, командировками не признают.

В командировку можно направить только штатного сотрудника фирмы, с которым заключен трудовой договор. Поездка в другую местность работника, с которым заключен гражданско-правовой договор (например, подряда или поручения), командировкой не считают. Если такому работнику возмещают расходы по служебной поездке, то сумму возмещения считают 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.

Суточные

Суточные выплачивают командированному работнику за каждый день нахождения в командировке, включая выходные и праздничные дни, а также за все дни нахождения в пути (включая день отъезда и приезда).

Размер суточных, которые выплачивают работникам, направляемым в командировку, устанавливают приказом руководителя.

Пример. Работник ЗАО "Актив" Сомов с 9 по 11 сентября текущего года (3 дня) направляется в служебную командировку. По приказу руководителя "Актива" размер суточных для командировок по территории России составляет 500 руб. в сутки.

Бухгалтер "Актива" должен выдать Сомову суточные в размере:
500 руб/дн. x 3 дн. = 1500 руб.

При направлении работника в командировку в местность, откуда он каждый день может возвращаться к своему постоянному месту жительства, суточные не выплачивают. Законность этой нормы была подтверждена Решением Верховного Суда РФ от 4 марта 2005 г. N ГКПИ05-147.

Если работник направлен в зарубежную командировку, суточные за время передвижения по территории РФ выплачивают по нормам, установленным для командировок в пределах России.

В бухгалтерском учете суточные полностью включают в состав расходов фирмы.

В налоговом учете суточные учитывают в составе прочих расходов только в пределах норм, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 8 февраля 2002 г. N 93. При командировках по территории России эта норма составляет 100 руб. за день нахождения в командировке.

Если суточные выдают в пределах норм, то их сумму в налоговом учете включают в состав прочих расходов.

Если суточные выдают сверх установленных норм, то сумму превышения в состав прочих расходов не включают и налогооблагаемую прибыль она не уменьшает.

Пример. Работник ЗАО "Актив" Сомов с 9 по 11 ноября 2007 г. (3 дня) направляется в служебную командировку. По приказу руководителя "Актива" размер суточных для командировок по территории Российской Федерации составляет 500 руб. в сутки.

Бухгалтер "Актива" выдал Сомову суточные в размере:

500 руб/дн. x 3 дн. = 1500 руб.

В бухгалтерском учете суточные в сумме 1500 руб. включают в состав расходов по обычным видам деятельности.

В налоговом учете суточные в пределах норм включают в состав прочих расходов.

Суточные в пределах норм составят:

100 руб. x 3 дн. = 300 руб.

Сумма превышения суточных над нормативом (1200 руб. = 1500 - 300) налогооблагаемую прибыль фирмы не уменьшает.

Расходы по найму жилого помещения

Работнику возмещают всю сумму расходов по найму жилого помещения.

Также работнику возмещают расходы по оплате дополнительных услуг, оказываемых в гостиницах и включаемых в счет за проживание. Исключение из этого порядка предусмотрено для услуг по обслуживанию работника в баре, ресторане или номере и расходов на пользование рекреационно-оздоровительными объектами (например, бассейном, сауной, тренажерным залом и т.д.). Такие расходы работнику не оплачивают.

Если руководитель организации все-таки принял решение оплатить такие затраты, то в бухгалтерском учете их отражают в составе внереализационных расходов.

В налоговом учете эти расходы не отражают, так как их сумма налогооблагаемую прибыль фирмы не уменьшает.

Кроме того, работнику возмещают расходы по бронированию места в гостинице. Такие расходы оплачивают в пределах 50 процентов от стоимости проживания в гостинице в сутки.

Обратите внимание: расходы по проживанию должны быть подтверждены документально (счетами гостиниц, квитанциями об оплате гостиничных услуг и т.п.). Документально не подтвержденные расходы налогооблагаемую прибыль не уменьшают. При заграничных командировках подтверждают расходы на оплату жилья те документы, которые были оформлены по законодательству иностранного государства.

Расходы по проезду к месту командировки и обратно

Расходы по проезду к месту командировки и обратно, возмещаемые командированному работнику, включают:

- стоимость билета на транспортное средство общего пользования (самолет, поезд и т.д.);

- оплату услуг, связанных с предварительной продажей (бронированием) билетов;

- плату за пользование в поездах постельными принадлежностями;

- стоимость проезда транспортом общего пользования к станции (пристани, аэропорту), если она находится за чертой населенного пункта;

- сумму страховых платежей по обязательному страхованию пассажиров на транспорте.

Эти затраты отражают в бухгалтерском учете в составе расходов по обычным видам деятельности, в налоговом - в составе прочих расходов.

Представительские расходы

Представительские расходы - это затраты фирмы по приему и обслуживанию:

- представителей других организаций, которые проводят переговоры для установления и поддержания сотрудничества;

- 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 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 учитывают, и налогооблагаемую прибыль фирмы они не уменьшают.

Пример. В I квартале отчетного года 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 I квартал отчетного года 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:

$50\,000 \text{ руб.} \times 4\% = 2000 \text{ руб.}$

Оставшуюся сумму затрат на проведение завтраков и обедов в составе прочих расходов не учитывают, и налогооблагаемую прибыль фирмы она не уменьшает. Эта сумма составит:

$3540 - 540 - 2000 = 1000 \text{ руб.}$

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.

Такие 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, отдыха или лечения сотрудников;
- на содержание образовательных учреждений или оказание им бесплатных услуг.

Расходы по НИОКР

НИОКР - научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы. Фирмы могут выполнять их самостоятельно или заказывать в специализированных компаниях (ст. 770 ГК РФ).

Затраты на НИОКР включают в состав прочих расходов (п. 2 ст. 262 НК РФ).

Обратите внимание: не все затраты на научные исследования и разработки компания может рассматривать как расходы по НИОКР. Так, например, к ним нельзя отнести затраты на освоение природных ресурсов, улучшения и разработки, которые проводят не в специальных лабораториях

или конструкторских бюро, а непосредственно на производстве. Такие затраты компания учитывает в составе текущих производственных затрат.

Закончив разработки, фирма может оформить права на результаты НИОКР патентом или свидетельством. В этом случае они будут являться нематериальными активами. И в бухгалтерском, и в налоговом учете их стоимость подлежит амортизации.

Однако фирма может и не регистрировать права на результаты НИОКР. Например, если промышленный образец не отвечает необходимым условиям для получения патента или у компании нет такой цели.

В бухгалтерском учете расходы по НИОКР, не оформленные патентом, также учитываются как нематериальные активы.

Срок списания таких расходов в бухгалтерском учете фирма определяет сама, но он не может превышать пяти лет. Списывать "незапатентованные" расходы по НИОКР можно с 1-го числа следующего месяца после того, как фирма начала применять результаты работ.

В налоговом учете начало списания "незапатентованных" расходов определяют по-другому. Здесь внимание обращают не на начало применения, а на завершение самих исследований (п. 2 ст. 262 НК РФ). В состав прочих расходов затраты на НИОКР включают равномерно в течение одного года начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем их завершения.

Еще один вопрос, который надо решить, списывая расходы: какой метод использовать? В бухгалтерском учете их два: линейный и пропорциональный объему продукции. Для того чтобы не возникало разницы между бухгалтерским и налоговым учетом, фирме можно поступить так:

- применять линейный способ начисления амортизации;
- установить срок начисления амортизации - один год;
- использовать фактически результаты НИОКР в производстве в том же месяце, в котором эти работы завершились.

Пример. Производственное объединение ЗАО "Актив" выполняло научные исследования с ноября 2007 г. по январь 2008 г. Фирма разработала новый прибор для упаковки готовой продукции. На исследования истратили 144 000 руб.

В январе 2008 г. научный совет объединения дал положительное заключение по результатам этого исследования. Патент решили не оформлять. Прибор начали использовать в производстве в том же месяце. По мнению совета, с помощью нового прибора упаковывать продукцию будут в течение двух лет. Согласно учетной политике "Актива" расходы по НИОКР списывают линейным способом.

В бухгалтерском учете начиная с февраля 2008 г. ежемесячно в течение первого года (12 мес.) начисляют амортизацию в сумме 12 000 руб. (144 000 руб. : 12 мес.).

В налоговом учете "Актив" включит затраты на научные исследования в состав прочих расходов. Эти расходы могут быть списаны с 1 февраля 2008 г. по 31 января 2009 г.

Иногда бывает, что исследования не приносят положительного результата, на который рассчитывает фирма. В этом случае научные разработки можно прекратить.

НИОКР попадает в разряд неудачных, если фирма придет к выводу, что:

- в ходе выполнения работы получен результат, который не соответствует требованиям технического задания (программе работ);
- использование результата работы не приведет к получению дохода (экономических выгод) организацией;
- продолжение опытно-конструкторских или технологических работ экономически нецелесообразно.

В бухгалтерском учете затраты на НИОКР, которые фирма посчитала нецелесообразными, отражают как внереализационные расходы (п. 15 ПБУ 17/02) и списывают сразу.

Обратите внимание: независимо от того, получен положительный результат или нет, затраты на НИОКР включают в состав прочих расходов в течение года (п. 2 ст. 262 НК РФ).

Пример. ООО "Пассив" выпускает холодильные установки. "Пассив" договорился со специализированной фирмой о разработке нового вида компрессоров.

В декабре 2007 г. из-за того, что результат НИОКР оказался отрицательным, работы были прекращены. По договору "Пассив" перечислил за выполненные исследования 236 000 руб. (в том числе НДС - 36 000 руб.).

В бухгалтерском учете затраты на НИОКР, которые не дали положительного результата, списывают сразу в сумме 200 000 руб. на прочие расходы.

В налоговом учете фактические расходы на научные исследования учитывают в составе прочих расходов в течение одного года (12 месяцев) - с 1 января по 31 декабря 2008 г. Ежемесячная сумма затрат, которые включают в прочие расходы, равна 16 666,67 руб. (200 000 : 12 мес.).

Регистры налогового учета прочих расходов

Расходы фирмы (в том числе прочие), связанные с оплатой работ или услуг, выполненных сторонними организациями, отражают в регистре учета операций приобретения имущества, работ, услуг, прав.

Для учета расходов и резерва на обычный гарантийный ремонт, а также налогов, начисленных к уплате в бюджет, ФНС России предусмотрела специальные регистры:

- регистр учета расходов на ремонт;
- регистр-расчет резерва расходов на гарантийный ремонт;
- регистр-расчет коэффициента для перерасчета резерва расходов на гарантийный ремонт;
- регистр учета начисления налогов и сборов;
- регистр учета расчетов с бюджетом.

Если те или иные расходы фирмы относят к нескольким отчетным (налоговым) периодам, то дополнительно оформляют регистр учета расходов будущих периодов.

Все данные о прочих расходах фирмы переносят из этих регистров в сводный регистр учета прочих расходов текущего периода.

Расходы фирмы (в том числе прочие), связанные с оплатой работ или услуг, выполненных сторонними организациями, отражают в регистре учета операций приобретения имущества, работ, услуг, прав.

Для учета расходов и резерва на обычный гарантийный ремонт, а также налогов, начисленных к уплате в бюджет, ФНС России предусмотрела специальные регистры:

- регистр учета расходов на ремонт;
- регистр-расчет резерва расходов на гарантийный ремонт;
- регистр-расчет коэффициента для перерасчета резерва расходов на гарантийный ремонт;
- регистр учета начисления налогов и сборов;
- регистр учета расчетов с бюджетом.

Если те или иные расходы фирмы относят к нескольким отчетным (налоговым) периодам, то дополнительно оформляют регистр учета расходов будущих периодов.

Все данные о прочих расходах фирмы переносят из этих регистров в сводный регистр учета прочих расходов текущего периода.

О том, как его заполнить, смотрите раздел "Сводный учет доходов и расходов".

Регистр приобретения работ (услуг)

Регистр учета операций приобретения имущества, работ, услуг, прав заполняют на основании первичных документов, в которых отражены затраты фирмы (например, договоров, актов выполненных работ или оказанных услуг и т.д.).

Как заполнить этот регистр, покажет пример.

Пример. В I квартале 2008 г. ЗАО "Актив" израсходовало 450 000 руб. (без НДС), в том числе:

- на оплату юридических услуг - 60 000 руб.;
- на оплату аудиторских услуг - 250 000 руб.;
- на оплату услуг связи - 140 000 руб.

Все эти расходы относят к прочим.

Фирма платит налог на прибыль ежеквартально.

Регистр по учету прочих расходов будет заполнен так.

Регистр учета операций приобретения имущества, работ, услуг, прав					
ЗАО "Актив"					
Налогоплательщик: -----					
7732854373					
ИНН: -----					
с 1 января по 31 марта 2008 г.					
Учетный период: -----					
N п/п	Дата операции	Условия получения	Основание получения	Вид расхода	Наименование операции

		имущества, работ, услуг, прав	имущества, работ, услуг, прав		
1	2	3	4	5	6
1	15.01.2008	С последующей оплатой	Договор от 11.01.2008 N 12	Приобретение услуг	Формирование прочих расходов
2	18.02.2008	С последующей оплатой	Договор от 12.02.2008 N 23/А	Приобретение услуг	Формирование прочих расходов
3	25.03.2008	С последующей оплатой	Договор от 28.03.2008 N 234	Приобретение услуг	Формирование прочих расходов

Сумма, руб.	Количество (в натуральном измерении)	Наименование объекта учета, с приобретением которого связано несение расходов (получение доходов)	Дата признания объекта учета	Основание для признания объекта учета
7	8	9	10	11
60 000	-	Юридические услуги	15.01.2008	Фактическое оказание услуг
250 000	-	Аудиторские услуги	18.02.2008	Фактическое оказание услуг
140 000	-	Услуги связи	25.03.2008	Фактическое оказание услуг

Иванова /Иванова А.Н./

Ответственный за составление регистра: -----

Регистр учета расходов будущих периодов

Этот регистр заполняют на основании данных других налоговых регистров о затратах фирмы, которые относятся к нескольким отчетным (налоговым) периодам (например, регистра приобретения имущества, работ, услуг, прав; регистра-расчета расходов на ремонт основных средств и т.д.).

Как заполнить этот регистр, покажет пример.

В январе 2007 г. ЗАО "Актив" заключило договор страхования автомобиля.

Срок действия договора - 1 год (12 мес.).

9 января "Актив" перечислил страховую премию в сумме 120 000 руб.

Сумма затрат по страхованию, которая ежемесячно включается в состав прочих расходов, составит:

120 000 руб. : 12 мес. = 10 000 руб.

Фирма платит налог на прибыль ежеквартально.

Регистр по учету расходов будущих периодов будет заполнен так.

Регистр учета расходов будущих периодов
ЗАО "Актив"
Налогоплательщик: -----

7732854373

ИНН:

с 1 января по 31 марта 2008 г.

Учетный период:

№ п/п	Дата операции	Вид расхода (убытка)	Наименование объекта	Сумма, руб.	Срок, в течение которого расходы могут быть включены в состав прочих расходов
1	2	3	4	5	6
1	01.01.2008	Расходы по страхованию имущества	Автомобиль "Джип-Чероки"	120 000	12 месяцев
2	-//-	-//-	-//-	-//-	-//-
3	-//-	-//-	-//-	-//-	-//-

Сумма расходов в месяц, подлежащая включению в состав прочих расходов (гр. 5 : гр. 6), руб.	Дата начала учета в составе прочих расходов/расходов на оплату труда	Количество месяцев фактического списания месячной суммы расходов в состав прочих расходов/расходов на оплату труда (на текущую дату)
7	8	9
10 000	31.01.2008	1
10 000	28.02.2008	2
10 000	31.03.2008	3

Иванова /Иванова А.Н./

Ответственный за составление регистра: -----

Регистр учета резервов и расходов на гарантийный ремонт

Сумму резерва на ремонт отразите в регистре-расчете резерва расходов на гарантийный ремонт. Его заполняют на основании данных о продаже товаров, на которые предоставлена гарантия (договоров, регистра учета операций выбытия имущества и т.д.).

Если фирма в предыдущие годы гарантий на проданные товары не выдавала, заполните регистр-расчет коэффициента для перерасчета резерва расходов на гарантийный ремонт. Его оформляют на основании данных регистра-расчета резерва расходов на гарантийный ремонт и регистра учета расходов на гарантийный ремонт.

Сумму затрат на гарантийный ремонт укажите в регистре учета расходов на гарантийный ремонт. Его оформляют на основании данных договоров о продаже товаров, на которые предоставлена гарантия, регистра-расчета резерва расходов на гарантийный ремонт и других регистров налогового учета, в которых есть необходимая информация.

Как заполнить эти регистры, покажет пример.

Пример. В I квартале 2008 г. ЗАО "Актив" продало деревообрабатывающий станок.

Выручка от продажи станка составила 500 000 руб. (без НДС). Фирма предоставила на него гарантию сроком на 3 года.

"Актив" платит налог на прибыль ежеквартально.

За 2005 - 2007 гг. выручка от продажи деревообрабатывающих станков составила 4 000 000 руб. (без НДС).

На их гарантийный ремонт было потрачено 200 000 руб.

Доля затрат на гарантийный ремонт составит:

$200\ 000\ \text{руб.} : 4\ 000\ 000\ \text{руб.} = 0,05.$

В конце I квартала бухгалтер "Актива" может начислить резерв на оплату гарантийного ремонта в сумме:

$500\ 000\ \text{руб.} \times 0,05 = 25\ 000\ \text{руб.}$

Предположим, что сумма расходов по гарантийному ремонту проданного станка в I квартале 2008 г. составила 28 000 руб.

Регистры по учету резерва и расходов на гарантийный ремонт будут заполнены так.

Регистр-расчет резерва расходов на гарантийный ремонт

Налогоплательщик: ЗАО "Актив" -----
 7732854373 -----
 ИНН: -----
 с 1 января по 31 марта 2008 г. -----
 Учетный период: -----

№ п/п	Наименование объекта учета	Дата реализации объекта	Реквизиты договора	Гарантийный срок	Сумма выручки от реализации данного товара (работы) по данному договору, руб.	Способ начисления резерва <*>	Специальный коэффициент
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Станок деревообрабатывающий	09.01.2008	Договор от 07.01.2008 № 12/СТ	До 09.01.2011	500 000	1	0,05

Сумма расходов, предусмотренных в плане на выполнение гарантийных обязательств <*>, руб.	Сумма формируемого резерва по данному объекту (гр. 6 х гр. 8), руб.	Коэффициент корректировки <*>	Сумма формируемого резерва по окончании налогового периода с учетом корректировки <*>, руб.	Общая сумма резерва в данном налоговом периоде, руб.
9	10	11	12	13
-	25 000	-	-	25 000

<*> В графе 7 пишется единица, если аналогичные товары ремонтировались в предыдущие годы. В противном случае в этой графе пишется ноль.

<*> Графы 9, 11 и 12 заполняются, если на товары, проданные в предыдущие годы, фирма гарантий не выдавала.

Иванова /Иванова А.Н./

Ответственный за составление регистра: -----

Регистр учета расходов на гарантийный ремонт

ЗАО "Актив"

Налогоплательщик: -----

7732854373

ИНН: -----

с 1 января по 31 марта 2008 г.

Учетный период: -----

№ п/п	Наименование объекта учета	Реквизиты договора	Дата осуществления расходов	Вид операции	Гарантийный срок	Способ начисления резерва <*>	Сумма расходов на данную операцию, руб.
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Станок деревообрабатывающий	Договор от 07.01.2008 N 12/СТ	04.03.2008	Прочие расходы	До 09.01.2011	1	3000

Сумма резерва по данному объекту, руб.	Общая сумма произведенных расходов по данному объекту в течение предыдущих налоговых периодов, руб.	Общая сумма произведенных расходов по данному объекту в данном налоговом периоде, руб.	Вновь исчисленная сумма резерва расходов на гарантийный ремонт <*>, руб.	Сумма, переносимая в регистр учета прочих расходов, руб.	Сумма, переносимая в регистр учета доходов текущего периода, руб.

9	10	11	12	13	14
25 000	-	28 000	-	3 000	-

 <*> Графа 12 заполняется, если на товары, проданные в предыдущие годы,
 фирма гарантий не выдавала.

Иванова /Иванова А.Н./
 Ответственный за составление регистра: -----

Учет налогов, начисленных к уплате в бюджет

Прежде всего заполните регистр учета начисления налогов и сборов, включаемых в состав расходов. Его оформляют на основании данных налоговых деклараций (например, декларации по налогу на имущество, транспортному налогу и т.д.).

Затем заполните регистр учета расчетов с бюджетом. Его оформляют на основании данных регистра учета начисления налогов и сборов, а также платежных документов на перечисление налогов.

Как заполнить эти регистры, покажет пример.

Пример. В I квартале 2008 г. ЗАО "Актив" были начислены к уплате в бюджет следующие налоги:

- налог на имущество - в сумме 6000 руб.;
 - транспортный налог - в сумме 4500 руб.
- Фирма платит налог на прибыль ежеквартально.

Регистры налогового учета будут заполнены так.

Регистр учета начисления налогов и сборов, включаемых в состав расходов					
Налогоплательщик: ЗАО "Актив" -----					
ИНН: 7732854373 -----					
Учетный период: с 1 января по 31 марта 2008 г. -----					
N п/п	Вид налога (сбора)	Дата осуществления (начисления) расхода	База для расчета налога (сбора), руб.	Ставка налога (сбора)	Сумма налога (сбора), начисленного за отчетный (налоговый) период и подлежащего перечислению в бюджет, руб.
1	2	3	4	5	6
1	Налог на имущество	31.03.2008	300 000	2%	6000
2	Транспортный налог	31.03.2008	450	10 руб.	4500
Иванова /Иванова А.Н./					
Ответственный за составление регистра: -----					

Регистр учета расчетов с бюджетом							
Налогоплательщик: ЗАО "Актив" -----							
ИНН: 7732854373 -----							
Учетный период: с 1 января по 31 марта 2008 г. -----							
N п/п	Вид налога (сбора)	Дата начисления	Сумма налога (сбора), руб.	Срок уплаты	Общая начисленная сумма налога (сбора), руб.	Дата фактического перечисления	Перечисленная сумма налога (сбора), руб.
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Налог на имущество	31.03.2008	6000	20.04.2008	6000	-	-
2	Транспортный	31.03.2008	4500	20.04.2008	4500	-	-

налог				
Общая перечисленная сумма налога (сбора), руб.	Сумма списанной (уменьшенной иным образом) задолженности перед бюджетом, руб.	Сумма недоимки (переплаты), руб.	Пени, руб.	Общая сумма пеней, руб.
9	10	11	12	13
-	-	6000	-	-
-	-	4500	-	-

Иванова /Иванова А.Н./

Ответственный за составление регистра: -----

Внереализационные расходы

По правилам налогового учета расходы, которые не связаны с производством и реализацией товаров (работ, услуг), считают внереализационными.

Какие расходы считают внереализационными

Внереализационные расходы перечислены в ст. 265 Налогового кодекса. Этот перечень не закрыт. К внереализационным относят также любые расходы, которые не учитывают в составе расходов по производству и реализации товаров (работ, услуг), но уменьшают облагаемую прибыль.

К внереализационным расходам, в частности, относят:

- затраты на содержание имущества, переданного в аренду (лизинг);
- затраты на уплату процентов по долговым обязательствам (займам, кредитам, собственным векселям и облигациям и т.д.), включая реструктурированную задолженность перед бюджетом;
- отрицательные курсовые разницы от переоценки валютных ценностей (кроме ценных бумаг) и валютной задолженности;
- отрицательные разницы, возникшие при продаже или покупке иностранной валюты по коммерческому курсу, который отличается от официального курса Банка России;
- отрицательные суммовые разницы;
- штрафы и пени, начисленные фирме за нарушение условий хозяйственных договоров;
- затраты по аннулированным производственным заказам, а также производству, не давшему продукции;
- убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году;
- убытки от простоев по внутрипроизводственным причинам;
- убытки от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций;
- затраты на ликвидацию основных средств;
- суммы списанной дебиторской задолженности;
- затраты на формирование резервов по сомнительным долгам;
- скидки, предоставленные покупателям при выполнении ими определенных условий, или премии;
- судебные расходы;
- затраты на услуги банков;
- расходы по операциям с тарой;
- затраты на проведение собраний акционеров;
- другие обоснованные расходы, не связанные с производством и реализацией.

Выбрав кассовый метод учета доходов и расходов, отражайте внереализационные расходы после их фактической оплаты.

Если вы используете метод начисления, то внереализационные расходы нужно отражать так.

Вид внереализационного расхода	Момент отражения расхода в налоговом учете
--------------------------------	--

Расходы по содержанию имущества, переданного в аренду	В зависимости от вида расходов: - амортизация - ежемесячно (в 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 и валютной задолженности	Наиболее ранняя из дат (п. 10 ст. 272 НК РФ): - дата совершения операции в иностранной валюте (например, ее перечисления поставщику, погашения задолженности); - последний день отчетного (налогового) периода
Отрицательные 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. 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 покупателем (п. 9 ст. 272 НК РФ)
Штрафы и пени, начисленные за нарушение фирмой условий хозяйственных договоров	Дата признания штрафа (пеней) должником либо день вступления в силу решения суда о его присуждении (п. 7 ст. 272 НК РФ)
Формирование резервов	Дата начисления резерва (п. 7 ст. 272 НК РФ)
Другие внереализационные расходы	Дата начисления

Рассмотрим налоговый учет основных внереализационных расходов подробнее.

Расходы по содержанию имущества, переданного в аренду

К расходам на содержание имущества, переданного в аренду фирмам или гражданам, относятся:

- затраты на его ремонт (если такие расходы по договору обязан нести арендодатель);
- суммы начисленной амортизации (если в аренду передано основное средство);
- расходы на оплату услуг связи и коммунальных услуг (если в аренду передано здание или помещение и расходы на его содержание несет арендодатель).

Такие расходы в бухгалтерском учете считают прочими, если выполнены два условия:

- сдача имущества в аренду не указана в уставе фирмы как вид деятельности;
- доходы от аренды не превышают 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.

Чтобы определить, к какому виду расходов отнести эти затраты в налоговом учете, нужно исходить из правила систематичности. Если фирма получает доходы от сдачи имущества в аренду два и более раз в течение календарного года, то затраты на его содержание считают расходами от реализации. В противном случае - внереализационными расходами.

Расходы на уплату процентов по долговым обязательствам

К долговым обязательствам относят банковские, товарные и коммерческие кредиты и другие подобные обязательства.

В бухгалтерском учете проценты по долговым обязательствам отражают в составе прочих расходов.

Если на заемные средства куплено имущество и проценты начислены до оприходования ценностей, то их можно включить в первоначальную стоимость имущества, если после этой даты - то в состав прочих расходов. Конкретный порядок отражения таких расходов устанавливают в бухгалтерской учетной политике фирмы.

В налоговом учете проценты, начисленные по любым заемным средствам, включают в состав внереализационных расходов (пп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ). На какие цели получен кредит или заем (покупку ценностей, оплату текущих расходов и т.д.), неважно.

Обратите внимание: проценты уменьшают налогооблагаемую прибыль только в пределах определенных норм (ст. 269 НК РФ).

Есть два способа нормирования таких расходов:

1. Исходя из среднего процента, который фирма уплачивает по долговым обязательствам того же вида (по договорам займа, кредита и т.д.), полученным на сопоставимых условиях, увеличенного в 1,2 раза.

2. Исходя из ставки рефинансирования Банка России, увеличенной в 1,1 раза (если заем получен в рублях), или 15 процентов годовых (если заем получен в валюте).

Фирма может выбрать любой из них. Главное - отразить выбранный способ в налоговой учетной политике. Из этого правила есть исключение. Если у вас нет "долговых обязательств, полученных на сопоставимых условиях", нужно применять второй способ.

Обратите внимание: если вы получили заем, сумма которого выражена в условных единицах (например, евро), и используете второй способ нормирования, для расчета возьмите ставку рефинансирования, увеличенную в 1,1 раза. Рассчитывать сумму нормируемых процентов исходя из 15 процентов годовых (как по займам в валюте) в этой ситуации нельзя (Письмо Минфина России от 31 марта 2005 г. N 03-03-01-04/4/28).

Первый способ нормирования процентов

Этот способ можно применять, если фирма получает кредиты (займы) от нескольких заимодавцев на сопоставимых условиях.

Займы считают сопоставимыми, если они получены:

- в одной валюте;
- на одинаковый срок;
- в сопоставимых суммах (суммы заемных средств не должны отклоняться друг от друга более чем на 20%);
- от одинаковых категорий заимодавцев (например, только от граждан или только от организаций);
- под одинаковое обеспечение (например, залог идентичных ценностей или банковскую гарантию).

Чтобы определить сумму процентов, которую можно включить во внереализационные расходы и учесть при налогообложении прибыли, сделайте следующее:

1) определите, какие долговые обязательства можно считать сопоставимыми;

2) рассчитайте средний уровень процентов, уплачиваемых по сопоставимым долговым обязательствам.

Для этого воспользуйтесь формулой:

$$\frac{\begin{array}{|l} \text{Сумма займа по} \\ \text{договору N 1} \times \\ \text{Процентная ставка} \\ \text{по договору N 1} \end{array} + \begin{array}{|l} \text{Сумма займа по} \\ \text{договору N 2} \times \\ \text{Процентная ставка} \\ \text{по договору N 2} \end{array} + \dots}{\begin{array}{|l} \text{Сумма займа} \\ \text{по договору N 1} \end{array} + \begin{array}{|l} \text{Сумма займа} \\ \text{по договору N 2} \end{array} + \dots} \times 10\% = \begin{array}{|l} \text{Средний} \\ \text{уровень} \\ \text{процентов} \end{array}$$

3) увеличьте средний уровень процентов в 1,2 раза.

Если проценты, которые вы уплачиваете по договору, выше этого показателя, то при налогообложении прибыли учитывайте их по среднему уровню, увеличенному на 20 процентов (в 1,2 раза).

Если ваши проценты не превышают этот показатель, то при налогообложении учитывайте их 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 один год и на сопоставимых условиях. Средний уровень процентов по займам составит:

$(500\ 000\ \text{руб.} \times 40\% + 560\ 000\ \text{руб.} \times 25\% + 550\ 000\ \text{руб.} \times 20\%) / (500\ 000\ \text{руб.} + 560\ 000\ \text{руб.} + 550\ 000\ \text{руб.}) \times 100\% = 27,95\%$.

Средний уровень процентов, увеличенный в 1,2 раза, равен:

$27,95\% \times 1,2 = 33,54\%$.

Этот показатель превышают только проценты по первому займу.

Следовательно, в состав внереализационных расходов можно включить проценты по нему в пределах 33,54% годовых. Это составит:

$500\ 000\ \text{руб.} \times 33,54\% = 167\ 700\ \text{руб.}$

Проценты по второму и третьему займам включают в состав внереализационных доходов и уменьшают облагаемую прибыль полностью.

Второй способ нормирования процентов

Как отразить в налоговом учете проценты по кредиту вторым способом, покажет пример.

Пример. ЗАО "Актив" получило заем в сумме 100 000 руб. под 20% годовых. Ставка рефинансирования, установленная Банком России, составила 11%.

Облагаемую прибыль уменьшают проценты, рассчитанные исходя из ставки рефинансирования, увеличенной в 1,1 раза. Ставка процентов, которые учитывают при налогообложении, составит: $11\% \times 1,1 = 12,1\%$.

Этот показатель меньше, чем проценты по займу, которые платит фирма.

Следовательно, в состав внереализационных расходов можно включить проценты в пределах 12,1% годовых, то есть в сумме: $100\ 000\ \text{руб.} \times 12,1\% = 12\ 100\ \text{руб.}$

Отрицательные курсовые разницы

Бухгалтерский учет на территории РФ ведут в рублях. Поэтому активы и обязательства, выраженные в иностранной валюте, нужно пересчитывать в рубли. Если вы будете оплачивать активы (погашать обязательства) в иностранной валюте, то в результате такого пересчета в бухгалтерском и налоговом учете могут возникнуть положительные или отрицательные курсовые разницы.

В бухгалтерском учете их отражают в составе прочих, в налоговом - внереализационных расходов.

Отрицательные разницы при покупке или продаже валюты

Отрицательные разницы также могут появиться, когда фирма покупает или продает валюту. Это связано с тем, что курс, по которому коммерческий банк совершает такие операции, как правило, отличается от курса Банка России. Так, коммерческие банки обычно продают валюту по курсу выше, нежели курс Банка России, а покупают по более низкому курсу. В результате возникает убыток (отрицательная разница).

Пример. ООО "Импортер" подало в банк "Коммерческий" заявку на покупку валюты в сумме 50 000 долл. США и перечислило ему 1 500 000 руб.

Банк "Коммерческий" приобрел валюту на бирже по курсу 30 руб/USD. Курс доллара, установленный Банком России, составил 29 руб/USD.

Таким образом, у "Импортера" возникла разница между биржевым курсом и курсом Банка России в сумме:

$50\ 000\ \text{USD} \times (30\ \text{руб/USD} - 29\ \text{руб/USD}) = 50\ 000\ \text{руб.}$

Эту разницу (50 000 руб.) бухгалтер отразил так:

- в бухгалтерском учете - как прочий расход;

- в налоговом учете - как внереализационный расход.

Штрафы и пени по хозяйственным договорам

Штрафы и пени, начисленные за нарушение вашей фирмой условий хозяйственных договоров, в бухгалтерском и налоговом учете относят к внереализационным расходам:

- если ваша фирма признает начисленный штраф (пени);
- если вступило в силу решение суда, по которому ваша фирма должна заплатить штраф (пени).

Согласиться с уплатой штрафа (пеней) фирма может несколькими способами:

- подписать акт сверки взаиморасчетов, в котором указана сумма штрафа (пеней);
- отправить письмо-обязательство, заплатить штраф (пени);
- просто перечислить деньги.

Пример. 10 февраля текущего года ООО "Пассив" получило от ЗАО "Актив" товары стоимостью 120 000 руб. По договору их надо оплатить не позже 20 февраля текущего года. "Пассив" же оплатил товары только 24 марта. Просрочка составила 31 день. "Пассив" работает по методу начисления.

По договору при несвоевременной оплате товаров "Пассив" должен уплатить пени из расчета 30% годовых за каждый день просрочки. Сумма пеней составит:

$$120\,000 \text{ руб.} \times 30\% : 365 \text{ дн.} \times 31 \text{ дн.} = 3057,53 \text{ руб.}$$

"Актив" направил "Пассиву" претензионное письмо с требованием уплатить пени. 30 марта "Пассив" в свою очередь отправил письмо, в котором гарантировал заплатить их.

Бухгалтер "Пассива" отразил сумму пеней в налоговом учете в составе внереализационных расходов 30 марта текущего года.

Затраты по аннулированным заказам и производству, не давшему продукции

По Налоговому кодексу налогооблагаемую прибыль можно уменьшить на затраты:

- по производству, не давшему продукции;
- по аннулированным производственным заказам.

Обратите внимание: расходы по безрезультатному производству, так же как и по аннулированным заказам, признают в сумме прямых затрат. Их определяют в соответствии со ст. ст. 318 и 319 Налогового кодекса.

Убытки по аннулированным заказам учитываются в составе расходов, если выполнены три условия:

- расходы на выпуск продукции документально подтверждены;
- заказчик отказался принять и оплатить продукцию;
- расходы списаны по акту, который утвердил руководитель фирмы.

Специального бланка для акта на списание таких расходов нет. Поэтому его можно составить в произвольной форме.

Убытки

Убытки фирмы могут относиться к текущему или к прошлым годам. В налоговом учете их отражают по-разному.

Убытки текущего года

Среди убытков текущего года можно выделить убытки:

- от деятельности вспомогательных и обслуживающих хозяйств;
- от недостачи материальных ценностей;
- от стихийных бедствий и других чрезвычайных ситуаций;
- от простоев и др.

Убытки вспомогательных и обслуживающих хозяйств

Фирмы, у которых есть обслуживающие производства и хозяйства, считают финансовый результат по ним отдельно от других видов деятельности (ст. 275.1 НК РФ). Если по таким объектам получен убыток, он уменьшает налогооблагаемую прибыль фирмы при соблюдении трех условий:

- если стоимость услуг, оказываемых подразделением фирмы, соответствует стоимости услуг специализированных организаций аналогичного профиля;
- если расходы на содержание объектов ЖКХ, социально-культурной сферы, подсобного и других хозяйств не превышают обычных расходов на обслуживание аналогичных объектов специализированных организаций;
- если условия оказания фирмой вспомогательных услуг существенно не отличаются от условий в специализированных организациях.

Обратите внимание: уменьшить налоговую базу на сумму убытка можно, лишь когда выполнение перечисленных условий фирма документально подтвердила (Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 2 ноября 2004 г. N А10-1769/04-Ф02-4449/04-С1 и ФАС Западно-Сибирского округа от 11 июля 2005 г. N Ф04-2328/2005(13297-А45-37)).

Это могут быть справки из специализированных организаций такого же профиля или официально опубликованные материалы.

Пример. На балансе ОАО "Снежинка" есть общежитие. По итогам года его деятельность принесла фирме убыток. При этом расходы на содержание общежития "Снежинки" находятся на уровне недорогих гостиниц города, а плата за проживание - в среднем на 30% ниже.

Таким образом, уменьшить налогооблагаемую прибыль текущего года на сумму такого убытка "Снежинка" не вправе, поскольку не выполнено одно из условий сопоставимости. Если хотя бы одно из трех условий не выполнено, то списать убыток фирма сможет в течение десяти лет и только за счет прибыли данного обслуживающего хозяйства (ст. 275.1 НК РФ).

Убытки от недостач

Если на фирме пропало имущество, его стоимость также является убытком (п. 2 ст. 265 НК РФ). Этот убыток в налоговом учете относят к внереализационным расходам.

Однако уменьшить прибыль на сумму убытка фирма может, когда виновный в краже не установлен и этот факт подтвержден документально (Письмо Минфина России от 2 мая 2006 г. N 03-03-04/1/142). Позицию финансистов разделяет и налоговое ведомство (Письмо МНС России от 8 июня 2004 г. N 02-5-10/37).

Подтверждающим документом может быть копия постановления о приостановке уголовного дела по факту хищения имущества или решение суда.

Обратите внимание: если фирма решила не обращаться в милицию и не искать виновных, она может по распоряжению своего руководителя списать убыток в бухучете на внереализационные расходы. Но при расчете налога на прибыль его учесть нельзя.

Убытки от простоев

Расходы, которые возникают в результате простоев, фирма должна отнести к убыткам (внереализационным расходам). Как правило, это зарплата простаивающих работников с ЕСН, пенсионными взносами и взносами по "травме".

Работники и оборудование могут простаивать по разным причинам.

При этом прибыль можно уменьшить на сумму убытка независимо от того, есть в нем вина фирмы или нет. Так решил Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ (Постановление от 19 апреля 2005 г. N 13591/04).

Убытки от чрезвычайных ситуаций

Фирма может оказаться в зоне стихийного бедствия (наводнения, селя, оползня, пожара и т.п.) или в другой чрезвычайной ситуации (например, аварии). Если в результате пострадают ее оборудование, материально-производственные запасы, деньги и другие ценности, фирма понесет убытки. Их называют чрезвычайными и относят к внереализационным расходам.

Помимо прямых потерь у фирмы могут быть и расходы на ликвидацию последствий чрезвычайного происшествия: ремонт имущества, компенсацию убытков потерпевшим по вине фирмы и т.д. Для налога на прибыль чрезвычайные расходы учитывают в полном объеме (п. 2 ст. 265 НК РФ).

Обратите внимание: тот факт, что убытки возникли в результате чрезвычайных обстоятельств, нужно документально подтвердить (Письмо Минфина России от 13 марта 2006 г. N 03-03-04/1/208). Для этого обратитесь в службы, которые ликвидируют последствия таких ситуаций: МЧС, милицию и т.д.

Убытки прошлых лет. Перенос убытков

Убыток прошлых лет может возникнуть в учете по разным причинам:

- из-за неэффективной работы фирмы;
- в процессе налаживания нового производства, которое еще не вышло на проектную мощность;
- из-за ошибок бухгалтера и др.

Убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году, в бухучете включают в состав прочих расходов, а в налоговом учете - внереализационных расходов.

Если по итогам прошлого года фирма получила убыток, то может учесть его при налогообложении прибыли. Такие убытки можно полностью включать в расходы текущего года, если позволяет прибыль. Если же ее недостаточно, спишите убыток в течение 10 лет после их возникновения.

Обратите внимание: хранить документы, подтверждающие сумму убытка, надо в течение всего срока, пока он уменьшает налоговую базу по прибыли.

В бухучете бухгалтерские ошибки исправляют в тот момент, когда их обнаружили, даже если они совершены в прошлые годы.

В налоговом учете такие ошибки влияют на налог на прибыль, который, как правило, пересчитывают в периоде совершения ошибки. Для этого заполняют уточненную декларацию. Если нельзя определить, к какому периоду относится ошибка (например, недостача, выявленная при инвентаризации имущества), то ее корректируют в момент обнаружения (ст. 54 НК РФ).

Если вы увеличили прошлогодние расходы, то налог на прибыль в прошедших налоговых периодах уменьшится. Имеющуюся переплату можно зачесть либо в погашение задолженности по другим налогам, либо в счет будущих платежей по налогу на прибыль. Можно также вернуть ее на свой расчетный счет.

Ликвидация основных средств

В бухгалтерском учете остаточную стоимость основных средств, которые ликвидируют, учитывают в составе прочих расходов. В аналогичном порядке отражают все затраты по ликвидации 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 объекта, отражают аналогично, только в составе доходов.

Списание дебиторской задолженности

Как правило, дебиторская задолженность возникает, если покупатель товаров (работ, услуг) их не оплатил.

Дебиторскую задолженность нужно списать в двух случаях:

- если истек срок исковой давности (три года с того момента, как должник 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).

Если фирма считает доходы и расходы по методу начисления, она может списать просроченную дебиторскую задолженность и за счет резерва по сомнительным долгам (если его создание 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" не погасил задолженности за эту продукцию. 19 июня 2008 г. истек срок исковой давности. Поэтому в июне бухгалтер "Пассива" должен списать дебиторскую задолженность "Актива" на внереализационные расходы и уменьшить налогооблагаемую прибыль.

А как быть, если после списания задолженности покупатель все-таки заплатил деньги? В этом случае поступившую оплату надо учесть в составе внереализационных доходов. Об этом сказано в Письме МНС России от 28 января 2002 г. N 03-1-09/161/14-B601.

Резерв сомнительных долгов

Сомнительный долг - это дебиторская задолженность по поставленным товарам (работам, услугам), которая не погашена в срок, установленный договором, и не обеспечена гарантиями (залогом, поручительством или банковской гарантией).

Безнадежные долги фирма должна списать. Долг считается безнадежным, если он нереален для взыскания (например, организация-должник ликвидирована) или по задолженности истек срок исковой давности.

Списать сомнительный долг можно двумя способами:

- единовременно в месяце возникновения;
- постепенно за счет резерва.

Создавать резерв по сомнительным долгам или нет, фирма решает сама, отражая порядок резервирования в учетной политике.

Создание резерва

И в бухгалтерском, и в налоговом учете резерв по сомнительным долгам создают, 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.

Обратите внимание: нельзя создавать резерв по задолженности, которая не связана с продажей товаров (работ, услуг).

Пример. ЗАО "Актив" предоставило ООО "Пассив" заем на сумму 100 000 руб. По договору "Пассив" должен вернуть сумму займа и уплатить проценты за пользование им 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.

Сумма резерва зависит от срока возникновения обязательства (ст. 266 НК РФ).

На полную сумму резерв создают по долгам, которые просрочены более чем на 90 дней. Если время просрочки составляет от 45 до 90 дней, в резерв включают только 50 процентов суммы задолженности. По задолженности, возникшей не более 45 дней назад, резерв создавать нельзя.

Резерв формируют на всю сумму долга, включая НДС, не перечисленный покупателем (Письмо МНС России от 5 сентября 2003 г. N ВГ-6-02/945, Письмо Минфина России от 9 июля 2004 г. N 03-03-05/2/47).

Обратите внимание: общая сумма резерва по сомнительным долгам не может превышать 10 процентов выручки от продаж, полученной за отчетный период. Выручку определяют по правилам ст. 249 Налогового кодекса. Это значит, что предельный размер резерва рассчитывают от "чистой" (без учета НДС) выручки.

По договору купли-продажи покупатель обязан оплатить товар непосредственно до или сразу после того, как получил товар от продавца (ст. 486 ГК РФ).

По другим видам договоров (на оказание услуг или выполнение работ) обязательство должно быть исполнено в разумный срок после его возникновения, если иное не предусмотрено законодательством (ст. 314 ГК РФ). Если обязательство не исполнено в разумный срок, а также если этим сроком является момент истребования, то должник обязан погасить долг в течение семи дней после того, как кредитор потребовал оплату.

Если фирма создает резерв, то безнадежные долги должна списывать только за счет него.

Списание резерва

По окончании года может оказаться, что фирма израсходовала не весь резерв. В бухгалтерском и налоговом учете списание неиспользованных остатков такого резерва происходит по-разному.

По правилам бухгалтерского учета неиспользованный остаток резерва за предыдущий год присоединяют к прибыли отчетного года.

По правилам налогового учета резерв присоединяют к прибыли отчетного года, если по итогам инвентаризации фирма может создать резерв в сумме меньшей, чем остаток неиспользованного резерва.

К прибыли присоединяют разницу между остатком старого резерва и той суммой, на которую фирма может создать новый резерв.

Эту разницу включают в состав внереализационных доходов.

Может возникнуть ситуация, когда по Налоговому кодексу неиспользованный резерв переносится на следующий год, а по правилам бухучета его надо присоединить к прибыли отчетного года.

В этом случае 31 декабря отчетного года проведите инвентаризацию дебиторской задолженности. По ее итогам руководитель должен принять решение о создании резерва на ту

сумму, которую можно перенести на следующий год по правилам налогового учета. Тогда отражать в бухгалтерском учете списание всей суммы резерва не нужно.

Пример. ЗАО "Актив" работает по методу начисления. В учетной политике фирмы записано, что она создает резерв сомнительных долгов по правилам Налогового кодекса.

По итогам инвентаризации на 30 сентября отчетного года 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 бухгалтер включил 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 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 отчетного года у "Актива" будет числиться:

- дебиторская задолженность ООО "Зенит" в сумме 20 000 руб. (задолженность просрочена на 187 дней);

- остаток резерва в сумме 30 000 руб. (90 000 - 60 000).

По правилам Налогового кодекса на следующий год можно перенести резерв в сумме 20 000 руб.

По итогам инвентаризации, проведенной по состоянию на 31 декабря, руководителю "Актива" следует принять решение о создании резерва в размере 20 000 руб. Тогда часть резерва, превышающую лимит, бухгалтер сможет списать.

Фирма может перейти с обычной системы уплаты налогов на упрощенную, которая не предусматривает формирование такого резерва. В этом случае накануне смены режимов (31 декабря текущего года) включите остаток неиспользованного резерва в состав внереализационных доходов (п. 7 ст. 250 НК РФ).

Скидки и премии покупателям

Нередко фирмы предоставляют покупателям скидки или выплачивают премии, если те выполнили определенные условия договора. Например, превысили оговоренный объем закупок, оплатили товар до определенной даты и т.д. Эти суммы фирма может включить во внереализационные расходы и уменьшить на них налогооблагаемую прибыль. Причем независимо от того, когда предоставлена скидка: сразу после отгрузки товара или по итогам года (пп. 19.1 п. 1 ст. 265 НК РФ).

Обратите внимание: с покупателем обязательно надо заключить договор, в котором оговорить все условия предоставления скидок или выплаты премии.

Если в договоре предусмотрено снижение цены при определенных условиях, то указанная сумма является скидкой. Из договора должно быть ясно, что после предоставления скидки ценой товара считается новая цена за минусом этой скидки.

Если фирма премирует покупателя в соответствии с маркетинговой политикой, то эту сумму считают премией. Для этого в договор или в допсоглашение к нему впишите:

- условие о праве покупателя на получение премии по итогам отчетного периода;
- условие о том, что премия устанавливается для увеличения сбыта продукции;
- порядок расчета суммы премии;
- порядок выплаты премии.

Судебные расходы

К судебным расходам относят:

- государственную пошлину, которую фирма платит при подаче иска в суд;
- судебные издержки, связанные с рассмотрением дела судом (например, оплата услуг экспертов и переводчиков, проведение экспертизы на месте и т.д.).

Эти затраты в бухгалтерском учете отражают в составе прочих, а в налоговом учете - внереализационных расходов.

Обратите внимание: по правилам налогового учета в состав внереализационных расходов не включают стоимость услуг адвокатов и исполнительский сбор (7% от взыскиваемой суммы).

Банковские услуги

К внереализационным расходам относят и затраты фирмы на оплату услуг банков. В бухгалтерском учете их считают прочими расходами. 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.

Регистры налогового учета внереализационных расходов

Налоговый учет внереализационных расходов фирма должна вести в налоговых регистрах. Если в бухгалтерском и налоговом учете такие расходы отражают одинаково, то в качестве таковых можно использовать бухгалтерские учетные регистры. Например, распечатки по соответствующим субсчетам счета 91 "Прочие расходы".

Если же порядок бухгалтерского учета конкретных расходов не совпадает с налоговым, надо вести специальные налоговые регистры. ФНС России разработала налоговые регистры для учета:

- штрафов, начисленных за нарушение вашей фирмой условий хозяйственных договоров;
- дебиторской задолженности;
- резервов на списание сомнительной дебиторской задолженности.

Обратите внимание: среди них нет регистров по учету других внереализационных расходов (например, затрат на уплату процентов по долговым обязательствам, затрат по аннулированным производственным заказам и т.д.). Поэтому вам придется разработать их самостоятельно.

Ниже приведены их рекомендуемые формы.

Регистры по учету штрафов

Для учета штрафных санкций, начисленных за нарушение фирмой условий договоров, предусмотрено два налоговых регистра:

- регистр учета расчетов по штрафным санкциям;
- регистр-расчет сумм начисленных штрафных санкций за отчетный период.

Начните с регистра учета расчетов по штрафным санкциям. Заполните его на основании договоров, которые предусматривают начисление штрафных санкций.

Из этого регистра перенесите необходимые сведения в регистр-расчет сумм начисленных штрафных санкций за отчетный период. Эти суммы включите в состав внереализационных расходов.

Как заполнить регистры, покажет пример.

Пример. В феврале текущего года ЗАО "Актив" получило от ООО "Пассив" товары стоимостью 520 000 руб. (без НДС).

По договору товары должны быть оплачены до 20 февраля текущего года.

При несвоевременной оплате товаров "Актив" должен заплатить пени из расчета 25% годовых за каждый день просрочки платежа.

Товары "Актив" оплатил только 24 марта (просрочка составила 31 день).

Сумма пеней за просрочку составила:

520 000 руб. x 25% : 365 дн. x 31 дн. = 11 041 руб.

Фирма платит налог на прибыль ежеквартально.

Налоговые регистры будут заполнены так.

Регистр учета расчетов по штрафным санкциям	
Налогоплательщик:	ЗАО "Актив" ----- 7732854373 -----
ИНН:	----- с 1 по 31 марта 2008 г. -----
Учетный период:	-----

N п/п	Реквизиты договора или решения суда	Признак дохода или расхода	Дата начала начисления штрафных санкций	Порядок исчисления санкций (база), руб.	Порядок исчисления санкций (ставка)	Порядок начисления санкций (временная единица расчета)	Сумма санкций, начисленных по договору, руб.	Дата прекращения начисления санкций
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Договор поставки от 15.02.2008 N 34/Т	Расход	21.02.2008	520 000	25% годовых	1 день	11 041	24.03.2008

Иванова /Иванова А.Н./

Ответственный за составление регистра: -----

Регистр-расчет сумм начисленных штрафных санкций
за отчетный период

ЗАО "Актив"

Налогоплательщик: -----
7732854373

ИНН: -----
с 1 по 31 марта 2008 г.

Учетный период: -----

N п/п	Реквизиты договора или решения суда	Признак дохода или расхода	Период, за который производится начисление штрафных санкции	Порядок исчисления санкции в текущем отчетном периоде (база), руб.	Порядок исчисления санкции в текущем отчетном периоде (ставка)	Порядок начисления санкций в текущем периоде (временная единица расчета)	Сумма санкций, начисленных за текущий период, руб.
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Договор поставки от 15.02.2008 N 34/Т	Расход	31 день	520 000	25% годовых	1 день	11 041

Иванова /Иванова А.Н./

Ответственный за составление регистра: -----

Регистры по учету дебиторской задолженности

Для учета дебиторской задолженности также предусмотрены два налоговых регистра:

- регистр учета операций по движению дебиторской задолженности;
- регистр учета сомнительной и безнадежной дебиторской задолженности по результатам инвентаризации на отчетную дату.

Начните с заполнения регистра учета операций по движению дебиторской задолженности. Его оформляют на основании договора, по которому она возникла, и данных других регистров налогового учета (например, регистра операций выбытия имущества, работ, услуг, прав; регистра учета расхода денежных средств и т.д.). Данные из этого регистра перенесите в регистр учета сомнительной и безнадежной дебиторской задолженности по результатам инвентаризации на отчетную дату.

Оформите его в конце отчетного периода по налогу на прибыль (месяца или квартала).

Пример. На начало I квартала 2008 г. в учете ЗАО "Актив" числится задолженность покупателей за отгруженную продукцию:

- по расчетам с ООО "Импульс" - 160 000 руб.;
- по расчетам с ООО "Зенит" - 130 000 руб.

В марте 2008 г. произошли следующие события:

- истек срок исковой давности по задолженности ООО "Импульс";

- ООО "Зенит" частично погасило свою задолженность на сумму 10 000 руб.
На 31 марта 2008 г. в учете "Актива" будет числиться задолженность ООО "Зенит" в сумме 120 000 руб. Предположим, что задолженность просрочена на 95 дней.

Фирма платит налог на прибыль ежеквартально. Регистры налогового учета бухгалтер заполнил так.

Регистр учета операций по движению дебиторской
задолженности

ЗАО "Актив"

Налогоплательщик: -----

7732854373

ИНН: -----

с 1 января по 31 марта 2008 г.

Учетный период: -----

№ п/п	Объект учета	Дата операции	Наименование (вид) операции	Установленная дата погашения задолженности	Порядок расчетов	Сумма возникшей задолженности
1	2	3	4	5	6	7
1	Выручка от реализации	04.03.2005	Продажа товаров	04.03.2005	В рублях	160 000
2	Выручка от реализации	27.12.2005	Продажа товаров	27.12.2005	В рублях	130 000

Курсовая (суммовая) разница по возникшей задолженности	Стоимость приобретения задолженности (в рамках финансовых услуг)	Обеспеченность задолженности залогом, поручительством, банковской гарантией	Дата погашения (списания)	Основание для списания	Сумма погашенной (списанной) задолженности	Сумма непогашенной задолженности
8	9	10	11	12	13	14
-	-	-	05.03.2008	Истечение срока исковой давности	160 000	-
-	-	-	23.03.2008	Поступление денег	10 000	120 000

Иванова /Иванова А.Н./

Ответственный за составление регистра: -----

Регистр учета сомнительной и безнадежной дебиторской
задолженности по результатам инвентаризации
на отчетную дату

Налогоплательщик: ЗАО "Актив" -----
7732854373 -----
ИНН: -----
Учетный период: с 1 по 31 марта 2008 г. -----

N п/п	Дата проведения инвентаризации	Вид задолженности, руб.			По каждому виду задолженности итоговая сумма, а также сумма по каждой задолженности, формирующей указанные группы, руб.	Основание возникновения задолженности
		со сроком погашения более 45 дней, но менее 90 дней	со сроком погашения более 90 дней	сумма безнадежных долгов		
1	2	3	4	5	6	7
1	31.03.2008	-	120 000	-	120 000	Продажа товара

Иванова /Иванова А.Н./

Ответственный за составление регистра: -----

Регистры по учету резерва сомнительных долгов

Учет резерва ведут в двух налоговых регистрах:

- регистре-расчете резерва сомнительных долгов текущего отчетного (налогового) периода;
- регистре движения резерва по сомнительным долгам.

Начните с заполнения регистра-расчета резерва сомнительных долгов текущего отчетного (налогового) периода. Данные для него возьмите из регистра учета сомнительной и безнадежной дебиторской задолженности по результатам инвентаризации на отчетную дату.

Регистр движения резерва по сомнительным долгам заполните, если вы использовали его. При оформлении этого регистра также возьмите сведения из регистра учета сомнительной и безнадежной дебиторской задолженности.

Как заполнить регистры, покажут примеры.

Пример. ЗАО "Актив" считает доходы и расходы по методу начисления и платит налог на прибыль ежеквартально.

По итогам инвентаризации на 31 марта 2008 г. выявлена задолженность покупателей за отгруженную продукцию:

- по расчетам с ООО "Импульс" - 60 000 руб. (задолженность просрочена на 1060 дней);
- по расчетам с ООО "Зенит" - 30 000 руб. (задолженность просрочена на 60 дней).

В состав резерва по сомнительным долгам войдет дебиторская задолженность:

- ООО "Импульс" - в сумме 60 000 руб.;
- ООО "Зенит" - в сумме 15 000 руб. (30 000 руб. x 50%).

Общая сумма резерва равна 75 000 руб. (60 000 + 15 000).

Выручка фирмы за I квартал 2008 г. составила 1 000 000 руб. (без НДС). Максимальная сумма резерва, который может создать "Актив", равна:

$$1\ 000\ 000\ \text{руб.} \times 10\% = 100\ 000\ \text{руб.}$$

Созданный резерв не превышает максимальной суммы, поэтому его учитывают при налогообложении полностью. Регистр по учету резерва заполнен так.

Регистр учета операций по движению дебиторской задолженности				
ЗАО "Актив"				
Налогоплательщик: -----				
7732854373				
ИНН: -----				
с 1 января по 31 марта 2008 г.				
Учетный период: -----				
N п/п	Задолженность со сроком погашения более 45 дней, но менее 90 дней, руб.	Задолженность со сроком погашения более 90 дней, руб.	Сумма дебиторской задолженности, являющаяся основанием для расчета резерва сомнительных долгов (гр. 2 x 50% + гр. 3), руб.	Выручка от реализации учетного (налогового) периода, руб.
1	2	3	4	5
1	30 000	60 000	75 000	1 000 000
10% выручки от реализации отчетного (налогового) периода, руб.	Резерв сомнительных долгов текущего отчетного (налогового) периода, руб.	Неиспользованный остаток резерва сомнительных долгов предыдущего отчетного периода на отчетную дату, руб.	Разница, учитываемая в составе внереализационных расходов отчетного периода, руб.	Разница, учитываемая в составе внереализационных доходов отчетного периода, руб.
6	7	8	9	10

100 000	75 000	-	-	-
Иванова /Иванова А.Н./				
Ответственный за составление регистра: -----				

Пример. ЗАО "Актив" определяет выручку от реализации для целей налогообложения по методу начисления и платит налог на прибыль ежеквартально.

В I квартале 2008 г. "Актив" создал резерв на оплату сомнительной дебиторской задолженности в сумме 75 000 руб.

Во II квартале 2008 г. безнадежная задолженность в сумме 85 000 руб. была списана.

Регистр движения резерва по сомнительным долгам будет заполнен так.

Регистр движения резерва по сомнительным долгам						
ЗАО "Актив"						
Налогоплательщик: -----						
7732854373						
ИНН: -----						
с 1 апреля по 30 июня 2008 г.						
Учетный период: -----						
№ п/п	Дата формирования резерва	Резерв сомнительных долгов (в т.ч. предыдущего периода), руб.	Размер безнадежных долгов, руб.	Использование резерва сомнительных долгов на отчетную дату на погашение безнадежных долгов, руб.	Неиспользуемый остаток на отчетную дату (гр. 3 - гр. 5), руб.	Сумма превышения безнадежных долгов над суммой резерва сомнительных долгов на отчетную дату, руб.
1	2	3	4	5	6	7
1	31.03.2008	75 000	85 000	75 000	-	10 000
Иванова /Иванова А.Н./						
Ответственный за составление регистра: -----						

Регистр по учету других внереализационных расходов

Остальные затраты можно отразить в регистре учета прочих внереализационных расходов. Форму этого регистра фирма должна разработать самостоятельно. Заполняют его на основании первичных документов и других регистров налогового учета, в которых есть нужная информация.

Обратите внимание: если внереализационные расходы связаны с оплатой работ, выполненных сторонними организациями, то дополнительно к этому регистру оформите регистр учета операций приобретения имущества, работ, услуг, прав (см. раздел "Прочие расходы" подраздел "Регистры налогового учета прочих расходов").

Как составить и заполнить регистр по учету внереализационных расходов, покажет пример.

Пример. ЗАО "Актив" платит налог на прибыль ежеквартально.

В марте 2008 г. "Актив" включил в состав внереализационных расходов:

- затраты по аннулированному производственному заказу в сумме 80 000 руб.;
- проценты, начисленные по кредиту, в сумме 56 000 руб.;
- курсовую разницу от переоценки валютной задолженности в сумме 35 000 руб.

Налоговый регистр бухгалтер заполнил так.

Регистр учета прочих внереализационных расходов	
ЗАО "Актив"	
Налогоплательщик: -----	
7732854373	

ИНН: -----						
с 1 по 31 марта 2008 г.						
Учетный период: -----						
N п/п	Дата операции	Наименование операции	Вид расхода	Реквизиты операции	Сумма расхода, руб.	Общая сумма внереализационных расходов, руб.
1	2	3	4	5	6	7
1	12.03.2008	Учет расходов	Расходы по аннулированному заказу	Акт на списание от 12.03.2008 N 8	80 000	171 000
2	18.03.2008	Учет расходов	Проценты по кредиту	Кредитный договор от 01.03.2008 N 64	56 000	
3	31.03.2008	Переоценка задолженности	Курсовая разница	Договор поставки от 01.02.2008 N 23	35 000	
Иванова /Иванова А.Н./						
Ответственный за составление регистра: -----						

Все данные из перечисленных регистров перенесите в сводный регистр учета внереализационных расходов. Итоговую сумму из сводного регистра отразите в строке 040 листа 02 декларации по налогу на прибыль.

Глава 4. ОТРАСЛЕВЫЕ ОСОБЕННОСТИ НАЛОГОВОГО УЧЕТА

Налоговый учет в производственных фирмах

В фирмах, которые занимаются производством продукции, есть множество особенностей налогового учета. Об этом подробнее.

Формирование расходов

Налоговый учет доходов производственные фирмы ведут в обычном порядке. Доходы от продажи готовой продукции они учитывают в составе выручки от реализации.

Расходы производственных фирм делят:

- на прямые;
- на косвенные.

К прямым относят расходы (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 их заработной платы;
- связанные с начислением амортизации по основным средствам производственного назначения.

Остальные расходы (кроме внереализационных) считают косвенными.

Облагаемую прибыль фирмы уменьшают только те прямые расходы, которые относят к реализованной продукции. Косвенные и внереализационные расходы учитывают при налогообложении полностью. Относятся они к проданной продукции или нет - неважно.

Сразу затронем один актуальный вопрос. Как известно, с 1 января 2006 г. Налоговый кодекс разрешает воспользоваться фирмам правом на амортизационную премию в налоговом учете. То есть одновременно учесть в расходах затраты на капитальные вложения в размере не более десяти процентов от первоначальной стоимости основных средств (п. 1.1 ст. 259 НК РФ). Амортизационную премию включают в расходы того периода, в котором начали амортизировать основное средство (п. 3 ст. 272 НК РФ). Использование этой льготы - право, а не обязанность. Поэтому применение амортизационной премии нужно закрепить в учетной политике фирмы.

Так вот, амортизационная премия в полном объеме подлежит учету в составе косвенных расходов. Распределять ее на остатки незавершенного производства не нужно. Ведь организация имеет право включить сумму премии в состав расходов отчетного (налогового) периода (п. 1.1 ст. 259 НК РФ). Именно так считают в Минфине России (Письмо от 28 сентября 2006 г. N 03-03-02/230).

Расходы на прямые и косвенные распределяют только организации, использующие метод начисления. Фирмы, работающие по кассовому методу, такого деления не производят. Ведь у них налогооблагаемую прибыль уменьшают все оплаченные расходы.

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.

Обратите внимание: по мнению финансистов, данная норма ст. 318 Налогового кодекса направлена на сближение бухгалтерского и налогового учета фирмы. Поэтому определять состав прямых расходов в налоговом учете следует по аналогии с порядком, применяемым организацией в целях бухучета (Письмо Минфина России от 2 марта 2006 г. N 03-03-04/1/176). В том же Письме сказано, что организациям с длительным производственным циклом (например, в области строительства) при определении состава прямых расходов нужно руководствоваться перечнем, приведенным в п. 1 ст. 318 Налогового кодекса.

Расширение перечня дает возможность сделать списки прямых расходов одинаковыми как в бухгалтерском, так и в налоговом учете. И, как следствие, избежать разниц между учетами. Однако расходы, переклассифицированные вами из косвенных в прямые, уже не уменьшат налогооблагаемую прибыль сразу. Их нужно будет списывать частями.

Обычно организации расширяют перечень прямых расходов за счет затрат:

- на услуги сторонних организаций, непосредственно связанные с производством продукции (например, расходы на переработку сырья на давальческой основе, на субподрядные работы и т.д.);

- на аренду и коммунальные платежи по производственным помещениям;

- на страхование производственного оборудования и помещений;

- на тару и упаковку готовой продукции и др.

Сокращение перечня прямых расходов поможет сэкономить на налоге на прибыль. Ведь косвенные расходы, в отличие от прямых, можно сразу списывать в уменьшение облагаемой прибыли. Правда, в этом случае разниц между учетами, скорее всего, избежать не удастся.

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.

Конкретный перечень прямых расходов вы должны закрепить в учетной политике для целей налогообложения.

Многие предприятия (как производственные, так и выполняющие работы и оказывающие услуги) могут без особых усилий превратить прямые расходы в косвенные. Сделать это позволяет пп. 6 п. 1 ст. 254 Налогового кодекса. Он относит к косвенным материальные расходы на выполнение работ и оказание услуг производственного характера для фирмы ее структурными подразделениями. Причем речь идет о любых подразделениях (цехах, отделах и т.п.), а не только об обособленных.

Там же указано, что считать такими работами и услугами. Это в том числе выполнение отдельных операций по производству (изготовлению) продукции, обработке сырья (материалов), по выполнению работ и оказанию услуг.

Любой производственный процесс, точно так же как и процесс выполнения работ, при необходимости можно разбить на отдельные операции, работы и услуги. Причем каждую из них можно поручить конкретному подразделению (отделу, цеху и т.п.) фирмы.

Например, когда фирма получает заказ на выполнение каких-то работ, она направляет его в свое первое подразделение. Оно выполняет первый этап работ и передает полученный результат второму подразделению. Второе выполняет свою часть работ и результат передает третьему. Третье подразделение, если оно последнее в цепочке, работы заканчивает и сдает готовый результат.

У каждого из подразделений есть расходы, которые ст. 318 Налогового кодекса относит к прямым. Это суммы амортизации оборудования, использованные материалы, зарплата участвующих в выполнении работ сотрудников, начисленные на нее ЕСН и пенсионные взносы.

Однако в соответствии с пп. 6 п. 1 ст. 254 Налогового кодекса каждое подразделение выполнило для фирмы работы либо услуги производственного характера. А значит, все его затраты на выполнение своей части работы можно отнести еще и к косвенным расходам.

В таких случаях п. 4 ст. 252 Налогового кодекса оставляет выбор группы расходов за фирмой. Это значит, что вы вполне можете включить эти затраты в состав косвенных расходов.

Главное - закрепить свой выбор в учетной политике. И не забывать оформлять выполнение работ и оказание услуг производственного характера внутренними актами приема-передачи. Ведь именно момент подписания такого акта п. 2 ст. 272 Налогового кодекса называет датой списания данных расходов.

Однако здесь есть одно ограничение. Этот способ неприменим для подразделений, создающих полуфабрикаты, которые другие отделы потом используют для производства готовой продукции. Ведь произведенный одним из отделов (цехов) полуфабрикат нельзя считать результатом выполненных им для другого отдела работ, так как в этом случае между отделами передается результат производства. А в пп. 6 п. 1 ст. 254 Налогового кодекса говорится об отдельных операциях по производству.

Очевидно, что этот способ не подходит и фирмам с подразделениями, каждое из которых производит уже законченный продукт, продаваемый потом на сторону.

Списание расходов

В состав затрат, которые уменьшают налогооблагаемую прибыль фирмы, включают только прямые расходы, которые относятся к реализованной готовой продукции.

Прямые расходы, которые относятся к незавершенному производству (то есть продукции, не прошедшей всех стадий обработки, предусмотренных технологическим процессом), облагаемую прибыль фирмы не уменьшают. Также не учитывают при налогообложении стоимость готовой продукции, не проданной покупателям.

Как рассчитать сумму прямых расходов, которая относится к готовой продукции?

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).

Организации самостоятельно определяют порядок распределения прямых расходов на незавершенное производство и готовую продукцию. Выбранный порядок необходимо закрепить в учетной политике фирмы. Применять его следует не менее двух налоговых периодов (ст. 319 НК РФ). По налогу на прибыль это два календарных года.

Для расчета стоимости "незавершенки" обычно используют тот или иной экономически обоснованный показатель. В Письме от 26 января 2006 г. N 03-03-04/1/60 об этом напомнили и работники Минфина.

Фирмы, которые занимаются обработкой сырья (например, нефтяные, газодобывающие, деревообрабатывающие предприятия), определяют стоимость "незавершенки" на конец месяца могут на основании данных о количестве сырья, отпущенного в производство.

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.

Обратите внимание: основой для расчета стоимости незавершенного производства могут выступать и другие показатели. В частности, количество продукции, которая должна быть выпущена по плану.

Поговорим теперь о налоговых регистрах по учету прямых расходов, которые относят к реализованной продукции и включают в затраты отчетного периода. Эти регистры оформляют на основании первичных документов, связанных с формированием прямых расходов, и регистров налогового учета, в которых есть необходимая информация (регистра-расчета стоимости сырья/материалов, списанных в отчетном периоде, регистра учета расходов по оплате труда и т.д.). Мы советуем разработать их самостоятельно, исходя из специфики вашей организации.

Далее мы приведем рекомендуемую форму такого регистра для деревообрабатывающего предприятия.

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) - 585 000 руб.

В течение января переработали 12 600 куб. м леса. Сумма прямых расходов на переработку составила 3 795 000 руб. В январе реализовали 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) равна 600 000 руб.

Стоимость готовой продукции, выпущенной в течение января, составит:
 $585\ 000 + 3\ 795\ 000 - 600\ 000 = 3\ 780\ 000$ руб.

Стоимость нереализованной продукции на конец месяца будет равна:
 $(2\ 160\ 000\ \text{руб.} + 3\ 780\ 000\ \text{руб.}) \times 3800\ \text{куб. м} : (7200\ \text{куб. м} + 12\ 600\ \text{куб. м}) = 1\ 140\ 000$ руб.

Регистр по учету прямых расходов, которые должны быть списаны в январе, будет заполнен так.

Регистр по учету прямых расходов, уменьшающих облагаемую прибыль						
ЗАО "Актив"						
Налогоплательщик: -----						
7732854373						
ИНН: -----						
С 1 по 31 января 2008 г.						
Учетный период: -----						
N п/п	Стоимость незавершенного производства на начало месяца, руб.	Стоимость нереализованной готовой продукции на начало месяца, руб.	Прямые расходы за месяц, руб.			
			стоимость материалов и полуфабрикатов	сумма начисленной заработной платы (в том числе ЕСН)	суммы начисленной амортизации	общая сумма прямых расходов
1	2	3	4	5	6	7
1	585 000	2 160 000	2 300 000	1 115 000	380 000	3 795 000
Стоимость незавершенного производства на конец месяца, руб.		Стоимость нереализованной продукции на конец месяца, руб.		Сумма прямых расходов, которая списывается за месяц (гр. 2 + гр. 3 + гр. 7 - гр. 8 - гр. 9), руб.		
8		9		10		
600 000		1 140 000		4 800 000		
Иванова /Иванова А.Н./						
Ответственный за составление регистра: -----						

Налоговый учет в фирмах, выполняющих работы (оказывающих услуги)

Учет прямых и косвенных расходов и порядок распределения прямых расходов у таких фирм, так же как и у производственных предприятий, регулируют ст. ст. 318 и 319 Налогового кодекса. Поэтому многое, что сказано о производственных фирмах, применимо и к организациям, выполняющим работы (оказывающим услуги).

Главное же отличие заключается в том, что 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). У фирм, которые выполняют работы, такой льготы нет. Они должны рассчитывать стоимость "незавершенки" на конец каждого месяца.

Обратите внимание: поступать так или распределять прямые расходы наравне с организациями, занимающимися производством (выполняющими работы), - решать самим

фирмам, которые оказывают услуги. Уменьшать облагаемую прибыль на всю сумму своих прямых расходов - это право, а не обязанность таких компаний.

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 этом 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.

Теперь поговорим о фирмах, выполняющих работы. В состав затрат, которые уменьшают налогооблагаемую прибыль, они включают только прямые расходы, которые относятся к выполненным работам.

Прямые расходы, которые относятся к незавершенному производству (то есть работам, которые начаты, но не выполнены), налогооблагаемую прибыль не уменьшают.

Фирмы самостоятельно определяют порядок распределения прямых расходов на "незавершенку" и на выполненные работы. Выбранный порядок необходимо закрепить в учетной политике фирмы. Применять его следует не менее двух налоговых периодов.

Для расчета стоимости "незавершенки" используют тот или иной экономически обоснованный показатель. Фирмы, занимающиеся выполнением работ, стоимость "незавершенки" на конец месяца обычно определяют на основании данных о договорной стоимости работ.

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 выполнять 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.

Стоимость "незавершенки" на конец января будет равна:

$(150\ 000\ \text{руб.} + 800\ 000\ \text{руб.}) \times (600\ 000\ \text{руб.} : 1\ 300\ 000\ \text{руб.}) = 438\ 425\ \text{руб.}$

Сумма прямых расходов, которая уменьшает прибыль, составит:

$800\ 000 + 150\ 000 - 438\ 425 = 511\ 575\ \text{руб.}$

Как оформить и заполнить налоговый регистр фирмам, занимающимся выполнением работ, покажет пример.

Пример. Воспользуемся условиями предыдущего примера.

Регистр по учету прямых расходов, которые должны быть списаны в январе, будет заполнен так.

Регистр по учету прямых расходов, уменьшающих облагаемую прибыль

Налогоплательщик: 000 "Пассив" -----
 7732854373 -----
 ИНН: -----
 С 1 по 31 января 2008 г. -----
 Учетный период: -----

N п/п	Стоимость незавершенного производства на начало месяца, руб.	Прямые расходы за месяц, руб.				Стоимость незавершенного производства на конец месяца, руб.	Сумма прямых расходов, которая списывается за месяц (гр. 2 + гр. 6 - гр. 7), руб.
		стоимость материалов и полуфабрикатов	сумма начисленной зарботной платы (в том числе ЕСН)	суммы начисленной амортизации	общая сумма прямых расходов		
1	2	3	4	5	6	7	8
1	150 000	30 000	674 000	96 000	800 000	438 425	511 575

Иванова /Иванова А.Н./
 Ответственный за составление регистра: -----

Налоговый учет в торговых фирмах

Налоговый учет доходов торговые фирмы ведут в обычном порядке. Все доходы от продажи товаров они учитывают в составе выручки от реализации.

Обратите внимание: для целей налогообложения товаром считают любое реализуемое или предназначенное для реализации имущество фирмы (основные средства, нематериальные активы, материалы, ценные бумаги, готовая продукция и т.д.).

Остальные поступления торговые фирмы отражают в составе внереализационных доходов.

Расходы торговых фирм делятся:

- на прямые;

- на косвенные.

К прямым расходам относят:

- стоимость товаров, реализованных в отчетном (налоговом) периоде;

- транспортные расходы по доставке товаров до склада фирмы (если такие расходы не включены в цену товаров).

Остальные расходы (кроме внереализационных) относят к косвенным.

Облагаемую прибыль фирмы уменьшают только на те прямые расходы, которые относятся к реализованным товарам.

Косвенные и внереализационные расходы учитывают при налогообложении полностью. Относят их к проданным товарам или нет - неважно.

Теперь поговорим подробнее о каждом виде прямых расходов торговых фирм - стоимости товаров и транспортных расходах.

Приобретение и списание товаров

В налоговом учете товары отражают по фактической себестоимости, то есть по сумме всех расходов, связанных с их приобретением. При этом фирма может самостоятельно определять порядок формирования стоимости товаров (ст. 320 НК РФ). Выбранный вариант необходимо закрепить в учетной политике и применять его не менее двух налоговых периодов.

В налоговом учете фактическую себестоимость товаров отражают:

- в регистре учета операций приобретения имущества, работ, услуг, прав;

- в регистре-расчете "Формирование стоимости объекта учета".

После этого оформляют один из следующих регистров:

- если товары списывают по методу ФИФО или ЛИФО - регистр информации о приобретенных партиях товаров, учитываемых по методу ФИФО (ЛИФО);

- если материалы списывают по средней себестоимости - регистр информации о движении товаров, учитываемых по методу средней себестоимости.

Прежде всего оформите регистр учета операций приобретения имущества, работ, услуг, прав. Его заполняют на основании первичных документов, в которых отражены затраты, связанные с получением товаров (например, договоров, накладных, счетов-фактур и т.д.).

Исходя из данных этого регистра, заполните регистр-расчет "Формирование стоимости объекта учета". Затем оформите либо регистр информации о приобретенных партиях товаров, учитываемых по методу ФИФО (ЛИФО), либо регистр информации о движении товаров, учитываемых по методу средней себестоимости (в зависимости от метода списания товаров).

Эти регистры оформляют на основании данных бухгалтерского и налогового учета (например, регистра-расчета "Формирование стоимости объекта учета", регистра-расчета стоимости списанных товаров по методу ФИФО (ЛИФО)).

Как заполнить регистры, покажет пример.

Пример. В январе отчетного года ЗАО "Актив" купило для перепродажи 2 партии принтеров Хегох.

Первую партию в количестве 200 штук приобрели 10 января по цене 1 200 000 руб. (без НДС). Вторую в количестве 350 штук - 15 января по цене 2 205 000 руб. (без НДС).

Товары были доставлены на склад транспортом "Актива". 25 января продали 450 принтеров.

Регистры будут заполнены так.

Регистр учета операций приобретения имущества, работ,
услуг, прав

ЗАО "Актив"

Налогоплательщик: -----

7732854373

ИНН: -----

С 1 по 31 января 2008 г.

Учетный период: -----

№ п/п	Дата операции	Условия получения имущества, работ, услуг, прав	Основание получения имущества, работ, услуг, прав	Вид расхода	Наименование операции
1	2	3	4	5	6
1	10.01.2008	С последующей оплатой	Договор от 08.01.2008 N 28/Т	Приобретение имущества	Покупка у поставщика
2	15.01.2008	С последующей оплатой	Счет от 10.01.2008 N 34/Т	Приобретение имущества	Покупка у поставщика

Сумма, руб.	Количество (в натуральном измерении)	Наименование объекта учета, с приобретением которого связано несение расходов (получение доходов)	Дата признания объекта учета	Основание для признания объекта учета
7	8	9	10	11
1 200 000	200	Принтеры Xerox	10.01.2008	Переход права собственности

2 205 000	350	Принтеры Xerox	15.01.2008	Переход права собственности
-----------	-----	----------------	------------	-----------------------------

Иванова /Иванова А.Н./
 Ответственный за составление регистра: -----

Регистр-расчет "Формирование стоимости объекта учета"

ЗАО "Актив"

Налогоплательщик: -----

7732854373

ИНН: -----

С 1 по 31 января 2008 г.

Учетный период: -----

№ п/п	Наименование объекта учета	Дата признания объекта учета	Наименование операции	Количество (в натуральном измерении)	Сумма, руб.	Стоимость объекта учета, руб.
1	2	3	4	5	6	7
1	Принтеры Xerox	10.01.2008	Покупка у поставщика	200 шт.	1 200 000	1 200 000
2	Принтеры Xerox	15.01.2008	Покупка у поставщика	350 шт.	2 205 000	2 205 000

Иванова /Иванова А.Н./
 Ответственный за составление регистра: -----

Ситуация 1. "Актив" списывает товары по методу ФИФО.

Регистр информации о приобретенных партиях товаров,
учитываемых по методу ФИФО (ЛИФО)

ЗАО "Актив"

Налогоплательщик: -----

7732854373

ИНН: -----

С 1 по 31 января 2008 г.

Учетный период: -----

N п/п	Дата приобретения партии	Номер партии	Наименование единицы учета товаров	Приход (в натуральных измерителях)	Приход (в стоимостных измерителях)	Цена единицы товара данной партии
1	2	3	4	5	6	7
1	10.01.2008	1	шт.	200	1 200 000	6 000
2	15.01.2008	2	шт.	350	2 205 000	6 300

Дата списания	Наименование, дата и номер документа на списание	Списание (в натуральных измерителях)	Списание (в стоимостных измерителях)	Остаток текущий (в натуральных измерителях)	Остаток текущий (в стоимостных измерителях)
8	9	10	11	12	13
25.01.2008	Накладная от 25.01.2008 N 6	200	1 200 000	-	-
25.01.2008	Накладная от 25.01.2008 N 6	250	1 575 000	100	630 000

Иванова

/Иванова А.Н./

Ответственный за составление регистра: -----

Ситуация 2. "Актив" списывает товары по средней себестоимости.

Регистр информации о движении приобретенных товаров,
учитываемых по методу средней себестоимости

Налогоплательщик: ЗАО "Актив" -----
7732854373
ИНН: -----
Учетный период: С 1 по 31 января 2008 г. -----

N п/п	Наименование товаров	дата операции	Основание операции	Остаток на начало дня проведения операции (в натуральных измерителях)	Остаток на начало дня проведения операции (в стоимостных измерителях)	Приход (в натуральных измерителях)	Приход (в стоимостных измерителях)
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Принтеры Xerox	10.01.2008	Оприходование	-	-	200	1 200 000
2	Принтеры Xerox	15.01.2008	Оприходование	-	-	350	2 205 000
3	Принтеры Xerox	25.01.2008	Списание	-	-	-	-

Возвраты поставщикам (в натуральных измерителях)	Возвраты поставщикам (в стоимостных измерителях)	Списание (в натуральных измерителях)	Цена единицы списания	Списание (в стоимостных измерителях)	Остаток на конец дня проведения операции (в натуральных)	Остаток на конец дня проведения операции (в стоимостных)

					измерителях)	измерителях)
9	10	11	12	13	14	15
-	-	-	-	-		-
-	-	-	-	-		-
-	-	450	6 190,91	2 785 909	100	619 091

Иванова /Иванова А.Н./

Ответственный за составление регистра: -----

Теперь рассмотрим более подробно процесс оформления регистров при продаже товаров.

Пример. В отчетном году ЗАО "Актив" купило для перепродажи мебельные стенки "Лаванда". Стенки покупали двумя партиями по 50 штук в каждой. Первую партию приобрели 4 января по цене 9000 руб/шт. (без НДС).
 Общая стоимость партии - 450 000 руб. (без НДС).
 Вторую - 15 января по цене 9600 руб/шт. (без НДС).
 Общая стоимость партии - 480 000 руб. (без НДС).
 25 января продали 80 мебельных стенок.

Ситуация 1. Реализованные товары списывают по средней себестоимости.
 Регистры будут заполнены так:

Регистр информации о движении приобретенных товаров, учитываемых по методу средней себестоимости							
ЗАО "Актив"							
Налогоплательщик: -----							
ИНН: 7732854373							
Учетный период: С 1 по 31 января 2008 г.							

N п/п	Наименование сырья/	Дата операции	Основание операции	Остаток на начало дня	Остаток на начало дня	Приход (в натуральных)	Приход (в стоимостных)

	материалов			проведения операции (в натуральных измерителях)	проведения операции (в стоимостных измерителях)	измерителях)	измерителях)
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Стенки мебельные "Лаванда"	04.01.2008	Оприходование	-	-	50	450 000
2	Стенки мебельные "Лаванда"	15.01.2008	Оприходование	-	-	50	480 000
3	Стенки мебельные "Лаванда"	25.01.2008	Списание	-	-	-	-

Возвраты поставщикам (в натуральных измерителях)	Возвраты поставщикам (в стоимостных измерителях)	Списание (в натуральных измерителях)	Цена единицы списания	Списание (в стоимостных измерителях)	Остаток на конец дня проведения операции (в натуральных измерителях)	Остаток на конец дня проведения операции (в стоимостных измерителях)
9	10	11	12	13	14	15
-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-
-	-	80	9 300	744 000	20	186 000

Иванова /Иванова А.Н./
 Ответственный за составление регистра: -----

Регистр-расчет стоимости товаров, списанных
в отчетном периоде

Налогоплательщик: ЗАО "Актив" -----
7732854373
ИНН: -----
Учетный период: С 1 по 31 января 2008 г. -----

№ п/п	Дата операции	Наименование, дата и номер документа, являющегося основанием для списания	Направление использования	Объект учета	Количество (в натуральном измерении)	Цена единицы, руб.	стоимость, руб.	Общая стоимость, руб.
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	25.01.2008	Накладная от 25.01.2008 № 678	Продажа	Прямые расходы	80 шт.	9 300	744 000	744 000

Иванова /Иванова А.Н./

Ответственный за составление регистра: -----

**Ситуация 2. Реализованные товары списывают по методу ФИФО.
Регистры будут заполнены так:**

Регистр-расчет стоимости списанных сырья/материалов по методу ФИФО (ЛИФО)	
Налогоплательщик:	ЗАО "Актив" ----- 7732854373
ИНН:	----- С 1 по 31 января 2008 г.

Учетный период: -----

№ п/п	Наименование объекта	Дата списания по документу	Наименование, дата и номер документа, являющегося основанием для данного списания	Общее количество, списываемое по документу, шт.
1	2	3	4	5
1	Стенки мебельные "Лаванда"	25.01.2008	Накладная от 25.01.2008 N 678	80
2	Стенки мебельные "Лаванда"	25.01.2008	Накладная от 25.01.2008 N 678	

Дата поступления списываемой партии	Номер партии	Количество, списываемое из партии, шт.	Стоимость списания из партии, руб.	Общая стоимость списания, руб.
6	7	8	9	10
04.01.2008	1	50	450 000	738 000
15.01.2008	2	30	288 000	

Иванова /Иванова А.Н./
Ответственный за составление регистра: -----

Регистр-расчет стоимости товаров, списанных
в отчетном периоде

Налогоплательщик: ЗАО "Актив" -----
7732854373

ИНН: -----
 С 1 по 31 января 2008 г.
 Учетный период: -----

№ п/п	Дата операции	Наименование, дата и номер документа, являющегося основанием для списания	Направление использования	Объект учета	Количество (в натуральном измерении)	Цена единицы, руб.	Стоимость, руб.	Общая стоимость, руб.
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	25.01.2008	Накладная от 25.01.2008 N 678	Продажа	Прямые расходы	80 шт.	-	738 000	738 000

Ответственный за составление регистра: Иванова /Иванова А.Н./

Ситуация 3. Реализованные товары списывают по методу ЛИФО.
 Регистры будут заполнены так:

№ п/п	Наименование объекта	Дата списания по документу	Наименование, дата и номер документа, являющегося основанием	Общее количество, списываемое по
Регистр-расчет стоимости списанных сырья/материалов по методу ФИФО (ЛИФО)				
Налогоплательщик: ЗАО "Актив"				
ИНН: 7732854373				
Учетный период: С 1 по 31 января 2008 г.				

1	2	3	для данного списания документа, шт.	5
1	Стенки мебельные "Лаванда"	25.01.2008	Накладная от 25.01.2008 N 678	80
2	Стенки мебельные "Лаванда"	25.01.2008	Накладная от 25.01.2008 N 678	

Дата поступления списываемой партии	Номер партии	Количество, списываемое из партии, шт.	Стоимость списания из партии, руб.	Общая стоимость списания, руб.
6	7	8	9	10
15.01.2008	2	50	480 000	750 000
04.01.2008	1	30	270 000	

Иванова /Иванова А.Н./
 Ответственный за составление регистра: -----

Регистр-расчет стоимости товаров, списанных
 в отчетном периоде

Налогоплательщик: ЗАО "Актив" -----
 7732854373
 ИНН: -----
 С 1 по 31 января 2008 г.
 Учетный период: -----

N п/п	Дата операции	Наименование, дата и номер	Направление использования	Объект учета	Количество (в	Цена единицы,	Стоимость, руб.	Общая стоимость,
-------	---------------	----------------------------	---------------------------	--------------	---------------	---------------	-----------------	------------------

		документа, являющегося основанием для списания			натуральном измерении)	руб.		руб.
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	25.01.2008	Накладная от 25.01.2008 N 678	Продажа	Прямые расходы	80 шт.	-	750 000	750 000

Иванова /Иванова А.Н./
 Ответственный за составление регистра: -----

Как заполнить регистры налогового учета при передаче товаров другой фирме в качестве вклада в уставный капитал или безвозмездно, покажет пример.

Пример. На складе ЗАО "Актив" находится 20 мониторов ViewSonic, предназначенных для перепродажи. Стоимость 1 монитора - 12 000 руб.

31 января 5 мониторов были безвозмездно переданы некоммерческой организации "Содействие".

"Актив" списывает товары по методу ФИФО.

Бухгалтеру "Актива" нужно заполнить:

- регистр-расчет стоимости товаров, списанных в отчетном периоде;
- регистр-расчет стоимости списанных товаров по методу ФИФО (ЛИФО);
- регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав.

О том, как заполнить первые два регистра, мы уже рассказали выше. Регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав заполняют следующим образом:

N п/п	Дата операции	Условия выбытия имущества, работ, услуг, прав	Вид дохода	Основания выбытия (реквизиты операции)	Наименование выбывающего объекта	Сумма, руб.	Количество, шт.
1	2	3	4	5	6	7	8
1	31.01.2008	Безвозмездная передача	-	Договор дарения от 27.01.2008 N 74/Т, счет-фактура от 31.01.2008 N 435, накладная от 31.01.2008 N 567/Т	Мониторы ViewSonic	-	5

Иванова /Иванова А.Н./

Ответственный за составление регистра: -----

Транспортные расходы

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.

Налогооблагаемую прибыль уменьшает только та сумма транспортных расходов, которая относится к реализованному товару. Ее определяют по среднему проценту за текущий месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца. Подробный порядок расчета среднего процента прописан в ст. 320 Налогового кодекса.

В налоговом учете сумму транспортных расходов, связанных с доставкой товаров до склада фирмы, отражают:

- в регистре-расчете "Формирование стоимости объекта учета";
- в регистре-расчете остатка транспортных расходов.

Прежде всего оформите регистр-расчет "Формирование стоимости объекта учета". В нем отражают сумму расходов, связанных с транспортировкой товаров. Этот регистр заполняют на основании данных бухгалтерского учета.

Затем оформите регистр-расчет остатка транспортных расходов. Его заполняют на основании данных регистра-расчета "Формирование стоимости объекта учета" и регистра учета стоимости реализованных товаров.

Как заполнить регистры по учету транспортных расходов, покажет пример.

Пример. На 1 января отчетного года сумма транспортных расходов ООО "Пассив" составила 20 000 руб. Стоимость остатка товаров на эту дату - 100 000 руб.

Покупная стоимость товаров, приобретенных в январе, составила 1 100 000 руб. Сумма транспортных расходов за январь - 120 000 руб.

Себестоимость товаров, проданных в январе, составила 1 000 000 руб. Себестоимость остатка товаров на конец января равна 200 000 руб.

Средний процент транспортных расходов, относящихся к остатку товаров, составит:
 $(20\ 000\ \text{руб.} + 120\ 000\ \text{руб.}) : (1\ 000\ 000\ \text{руб.} + 200\ 000\ \text{руб.}) \times 100 = 11,67\%$.

Сумма транспортных расходов, относящаяся к остатку товаров, будет равна:

$200\ 000\ \text{руб.} \times 11,67\% = 23\ 340\ \text{руб.}$

Сумма транспортных расходов, подлежащая списанию, составит:

$20\ 000 + 120\ 000 - 23\ 340 = 116\ 660\ \text{руб.}$

Регистры будут заполнены так.

Регистр-расчет "Формирование стоимости объекта учета"						
ЗАО "Актив"						
Налогоплательщик: -----						
7732854373						
ИНН: -----						
С 1 по 31 января 2008 г.						
Учетный период: -----						
N п/п	Наименование объекта учета	Дата признания объекта учета	Наименование операции	Количество (в натуральном измерении)	Сумма, руб.	Стоимость объекта учета, руб.
1	2	3	4	5	6	7
1	Транспортные расходы	31.01.2008	Учет прямых расходов	-	120 000	120 000
Иванова /Иванова А.Н./						
Ответственный за составление регистра: -----						

Регистр-расчет остатка транспортных расходов					
ЗАО "Актив"					
Налогоплательщик: -----					
7732854373					
ИНН: -----					
С 1 по 31 января 2008 г.					
Учетный период: -----					
N	Дата	Сумма прямых	Сумма	Остаток	Сумма

п/п	операции	расходов, приходящаяся на остаток товара на складе на начало месяца, руб.	транспортных расходов текущего месяца, руб.	товаров на складе на начало месяца, руб.	товаров, приобретенных в текущем месяце, руб.
1	2	3	4	5	6
1	31.01.2008	20 000	120 000	100 000	1 100 000

Сумма товаров, реализованных в текущем месяце, руб.	Остаток товаров на складе на конец месяца (гр. 5 + гр. 6 - гр. 7), руб.	Средний процент ((гр.3 + гр. 4) : (гр. 7 + гр. 8) x 100), руб.	Сумма прямых расходов, относящаяся к остатку товаров на складе на конец месяца (гр. 8 x гр. 9), руб.	Сумма прямых расходов, относящихся к расходам текущего месяца (гр. 3 + гр. 4 - гр. 10), руб.
7	8	9	10	11
1 000 000	200 000	11,67	23 340	116 660

Иванова /Иванова А.Н./

Ответственный за составление регистра: -----

Налоговый учет обслуживающих производств и хозяйств

К обслуживающим производствам относят жилищно-коммунальные хозяйства (жилые дома, гостиницы, общежития и т.д.), объекты социально-культурной сферы (поликлиники, дома культуры, санатории, базы отдыха и т.д.), а также другие подразделения, которые числятся на балансе фирмы и реализуют товары (работы, услуги) как своим работникам, так и сторонним лицам.

Если в составе вашей фирмы есть обслуживающие производства и хозяйства, то учитывать доходы и расходы по ним, а также определять налоговую базу по этой деятельности следует отдельно от других видов деятельности.

Прибыль или убыток по объектам обслуживающих производств (хозяйств) за отчетный (налоговый) период определяют исходя из данных по всем объектам, а не по каждому объекту отдельно.

Пример. Фирма имеет 3 обслуживающих производства. По каждому из них получены следующие результаты:

первый объект - прибыль 320 000 руб.;

второй объект - убыток 270 000 руб.;

третий объект - убыток 140 000 руб.

Таким образом, организацией получен убыток в размере 90 000 руб. (320 000 - 270 000 - 140 000).

Итак, результатом деятельности обслуживающих производств (хозяйств) может быть убыток. Причем этот убыток включают в расходы при определении налоговой базы по прибыли, если выполнены следующие условия (ст. 275.1 НК РФ):

- стоимость реализуемых товаров, работ, услуг соответствует стоимости аналогичных услуг, оказываемых специализированными организациями;

- расходы на содержание объектов обслуживающих производств (хозяйств) не должны превышать расходы на содержание аналогичных специализированных организаций;

- условия оказания услуг, выполнения работ обслуживающим производством (хозяйством) не должны существенно отличаться от условий оказания услуг, выполнения работ специализированными организациями, для которых такая деятельность является основной.

Заметьте: понятие "существенно" не трактуется ст. 275.1 Налогового кодекса. Однако можно предположить, что существенным отклонением является разница в ценах более 20 процентов. Именно при таком отклонении налоговые органы получают право проверить правильность

применения цен по сделкам (ст. 40 НК РФ). Кроме того, аналогичное определение "существенности" дано и в ст. 269 Кодекса (которая, кстати, относится к гл. 25 НК РФ).

Под специализированными организациями следует понимать организации, для которых деятельность по использованию объектов жилищно-коммунального хозяйства, объектов социально-культурной сферы и иных аналогичных производств и служб является основной. То есть это организации, созданные для осуществления данной деятельности (Письмо МНС России от 12 октября 2004 г. N 02-3-07/161@).

Обратите внимание: там, где для сравнения показателей нет специализированных организаций, органы исполнительной власти должны утвердить специальные нормативы. Их фирмам и придется сравнивать с данными по своим обслуживающим производствам (хозяйствам).

Если хотя бы одно из перечисленных условий не выполняется, то полученный убыток можно перенести на будущее на срок до 10 лет.

При этом на погашение полученного убытка можно направлять только прибыль, полученную от деятельности обслуживающих производств (хозяйств).

Пример. ЗАО "Актив" имеет на балансе дом отдыха.

В отчетном году расходы по содержанию дома отдыха составили 37 500 руб., в том числе:

- сумма начисленной амортизации по оборудованию и зданию дома отдыха - 2500 руб.;
- расходы по оплате услуг организации, снабжающей дом отдыха электроэнергией и теплом, - 15 000 руб. (без НДС);
- сумма заработной платы, начисленной работникам дома отдыха (с учетом ЕСН), - 20 000 руб.

За отчетный год выручка от оказания услуг домом отдыха составила 25 000 руб.

Дом отдыха оказывает услуги по льготным ценам. Поэтому убыток от деятельности дома отдыха в сумме 12 500 руб. (37 500 - 25 000) должен быть перенесен на будущий год. Налогооблагаемую прибыль "Актива" за отчетный год он не уменьшает.

Предположим, что в будущем году дом отдыха получил прибыль в сумме 18 000 руб.

Убыток отчетного года надо будет списать за счет прибыли, полученной в будущем году.

В облагаемую прибыль "Актива" за будущий год надо будет включить доход, полученный домом отдыха, в сумме 5500 руб. (18 000 - 12 500).

Обратите внимание: градообразующие организации (то есть юрлица, численность работников которых превышает 5000 человек или же составляет не менее 25% численности работающего населения соответствующего населенного пункта), имеющие обслуживающие производства и хозяйства, вправе принять фактически осуществленные расходы на их содержание. Но только в пределах нормативов на содержание аналогичных хозяйств, производств и служб, утвержденных органами местного самоуправления.

Применение порядка признания расходов, установленного для градообразующих организаций, не зависит от того, является ли деятельность обслуживающих производств фирмы убыточной.

В налоговом учете доходы и расходы обслуживающих производств (хозяйств) отражают в двух налоговых регистрах: регистре-расчете "Финансовый результат от деятельности обслуживающих производств и хозяйств" и регистре учета убытков обслуживающих производств и хозяйств.

Прежде всего оформите регистр-расчет "Финансовый результат от деятельности обслуживающих производств и хозяйств".

Его заполняют на основании первичных документов, в которых отражены затраты, связанные с содержанием обслуживающих производств и хозяйств, а также налоговых регистров, в которых есть необходимая информация.

Исходя из данных, указанных в этом регистре, заполните регистр учета убытков обслуживающих производств и хозяйств.

Как заполнить регистры, покажет пример.

Пример. На балансе ЗАО "Актив" числится база отдыха. Она оказывает услуги сотрудникам "Актива" по льготным ценам.

В 2006 г. база отдыха получила убыток в сумме 35 000 руб. Этот убыток может быть перенесен на 2007 г. В декабре 2007 г. база отдыха получила выручку в сумме 80 000 руб. (без НДС). Расходы на содержание базы составили 52 000 руб.

Прибыль, полученная обслуживающим производством в 2007 г., составила 28 000 руб. (80 000 - 52 000). Полученную прибыль можно уменьшить на убыток 2006 г.

Сумма убытка, которую не учитывают при налогообложении прибыли в 2007 г. и, соответственно, переносят на 2008 г., составит 7000 руб. (35 000 - 28 000).

Регистры будут заполнены так.

Регистр-расчет "Финансовый результат от деятельности
обслуживающих производств и хозяйств"

ЗАО "Актив"

Налогоплательщик: -----

7732854373

ИНН: -----

С 1 по 31 декабря 2007 г.

Учетный период: -----

№ п/п	Дата операции	Наименование объекта учета	Выручка от реализации товаров (работ, услуг) обслуживающих производств и хозяйств, руб.	Фактические расходы, понесенные обслуживающими производствами и хозяйствами при реализации ими товаров (работ, услуг), руб.	Расходы, понесенные обслуживающими производствами и хозяйствами в пределах нормативов, руб.
1	2	3	4	5	6
1	31.12.2007	Услуги базы отдыха	80 000	52 000	-

Прибыль (убыток) от деятельности обслуживающих производств и хозяйств, руб.	Общая сумма прибыли отчетного периода, руб.	Общая сумма убытка отчетного периода, руб.	Убыток от деятельности обслуживающих производств и хозяйств, учитываемый для целей налогообложения, руб.	Убыток от деятельности обслуживающих производств и хозяйств, не учитываемый для целей налогообложения, руб.
7	8	9	10	11

28 000	28 000	-	28 000	7 000
--------	--------	---	--------	-------

Иванова /Иванова А.Н./
 Ответственный за составление регистра: -----

Регистр учета убытков обслуживающих производств и хозяйств

Налогоплательщик: ЗАО "Актив" -----
 7732854373 -----
 ИНН: -----
 Учетный период: С 1 по 31 декабря 2007 г. -----

Наименование обслуживающего производства и хозяйства	Дата операции	Прибыль от деятельности обслуживающих производств и хозяйств, руб.	Год возникновения убытка	Сумма убытка (остаток неперенесенного убытка) по году, руб.	Сумма убытка по году, учтенная в уменьшение прибыли от деятельности обслуживающих производств и хозяйств, руб.	Остаток неперенесенного убытка по году, руб.	Общая сумма убытков, учтенных в уменьшение прибыли от деятельности обслуживающих производств и хозяйств, руб.
1	2	3	4	5	6	7	8
База отдыха	31.12.2007	28 000	2006	35 000	28 000	7 000	28 000

Иванова /Иванова А.Н./
 Ответственный за составление регистра: -----

Глава 5. ОСОБЕННОСТИ НАЛОГОВОГО УЧЕТА ЦЕННЫХ БУМАГ

К ценным бумагам, в частности, относятся акции, облигации и векселя.

Акция - это ценная бумага, дающая ее владельцу право на участие в управлении акционерным обществом или получение части прибыли акционерного общества в виде дивидендов.

Облигация - это долговое обязательство в форме ценной бумаги, по которой ее владелец должен получить доход в виде заранее обусловленного процента или дисконта.

Вексель - это ценная бумага, удостоверяющая безусловное обязательство векселедателя (то есть того, кто выдал вексель) или иного плательщика, указанного в векселе, уплатить при наступлении срока определенную сумму векселедержателю (владельцу векселя).

Поступление ценных бумаг

Ценные бумаги отражают в бухгалтерском и налоговом учете по первоначальной стоимости.

Первоначальная стоимость - это сумма всех расходов, связанных с их приобретением. Как в бухгалтерском, так и в налоговом учете первоначальная стоимость ценных бумаг формируется в зависимости от того, как они были получены.

Ценные бумаги могут быть:

- куплены у других фирм;
- получены в результате увеличения уставного капитала фирмы, выпустившей акции;
- получены в качестве вклада в уставный капитал;
- получены безвозмездно.

Покупка

В бухгалтерском и налоговом учете первоначальная стоимость купленных ценных бумаг формируется по-разному. Некоторые расходы по правилам бухгалтерского учета включаются в их первоначальную стоимость, а по правилам налогового учета - нет.

Вот как учитываются затраты, связанные с покупкой ценных бумаг:

Вид расходов	Учет расходов	
	бухгалтерский	налоговый
Суммы, уплаченные продавцу ценных бумаг	Включаются в первоначальную стоимость ценных бумаг (п. 9 ПБУ 19/02)	То же (ст. 329 НК РФ)
Сборы, связанные с регистрацией прав на ценные бумаги (например, оплата услуг регистратора) <*>	Включаются в первоначальную стоимость ценных бумаг (п. 9 ПБУ 19/02)	То же (ст. 280 НК РФ)
Суммы, уплаченные за информационные, консультационные и посреднические услуги, связанные с покупкой ценных бумаг <*>	Включаются в первоначальную стоимость ценных бумаг (п. 9 ПБУ 19/02)	То же (ст. 280 НК РФ)
Услуги нотариуса, связанные с регистрацией договора, по которому фирма получает право собственности на ценные бумаги <*>	Включаются в первоначальную стоимость ценных бумаг (п. 9 ПБУ 19/02)	Учитываются в составе прочих расходов (ст. 264 НК РФ)
Проценты по кредитам, полученным для покупки ценных бумаг, начисленные до их оприходования на балансе фирмы <*>	Включаются в первоначальную стоимость ценных бумаг (п. 9 ПБУ 19/02)	Учитываются в составе внереализационных расходов (ст. 265 НК РФ)
Отрицательные разницы, связанные с покупкой ценных бумаг	Включаются в состав прочих расходов (п. 11 ПБУ 10/99)	Учитываются в составе внереализационных расходов (ст. 265 НК РФ)

Другие затраты, непосредственно связанные с приобретением ценных бумаг <*>	Включаются в первоначальную стоимость ценных бумаг (п. 9 ПБУ 19/02)	То же (ст. 280 НК РФ)
--	---	-----------------------

<*> Если указанные затраты являются незначительными, то в бухгалтерском учете они могут быть включены в состав прочих расходов (п. 11 ПБУ 19/02).

Таким образом, по правилам налогового учета в первоначальную стоимость ценных бумаг не включают:

- стоимость услуг нотариуса, связанных с регистрацией договора, по которому фирма получает право собственности на ценные бумаги;
 - проценты по кредитам, полученным для покупки ценных бумаг;
 - отрицательные суммовые разницы, связанные с покупкой ценных бумаг.
- Рассмотрим эти виды расходов подробнее.

Услуги нотариуса

Вы можете нотариально заверить договор, по которому к вам переходят права собственности на ценные бумаги. Затраты на оплату услуг нотариуса в бухгалтерском учете включают в первоначальную стоимость ценных бумаг, в налоговом - учитывают в составе прочих расходов.

Пример. ЗАО "Актив" приобрело на фондовой бирже акции стоимостью 400 000 руб. Предположим, что "Актив" заверил договор купли-продажи акций у нотариуса. Стоимость услуг нотариуса (включая госпошлину) составила 6000 руб. Первоначальная стоимость ценных бумаг составит:

- в бухгалтерском учете - 406 000 руб. (400 000 + 6000);
- в налоговом учете - 400 000 руб.

Обратите внимание: расходы на оформление у нотариуса договора купли-продажи ценных бумаг учитываются при налогообложении прибыли только в пределах государственных тарифов на нотариальные услуги.

Проценты по кредитам

В бухгалтерском учете проценты по кредитам, полученным для покупки ценных бумаг, учитывают так:

- проценты, начисленные до оприходования ценных бумаг, включаются в их первоначальную стоимость;
- проценты, начисленные после оприходования ценных бумаг, включаются в состав прочих расходов.

В налоговом учете проценты по любым кредитам учитывают как внереализационные расходы.

Если проценты по кредиту начисляются до оприходования ценных бумаг, то такие бумаги будут числиться в бухгалтерском и налоговом учете по разной стоимости.

Если вы хотите 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 уплаченные проценты в составе прочих расходов, а значит, первоначальная стоимость ценных бумаг в бухгалтерском и налоговом учете будет одинакова.

Поэтому отдельных налоговых регистров по их учету не потребуется. Более того, уплаченные проценты в пределах нормативов вы сразу сможете отнести в уменьшение прибыли.

Пример. ЗАО "Актив" приобретает акции.

Стоимость акций - 3 600 000 руб. Для покупки акций фирма получила банковский кредит в той же сумме. Согласно договору "Актив" должен заплатить проценты по кредиту в сумме 200 000 руб. Проценты были начислены до оприходования акций на балансе фирмы.

Ситуация 1. Цель получения кредита, указанная в кредитном договоре, - покупка ценных бумаг.

Первоначальная стоимость акций составит:

- в бухгалтерском учете - 3 800 000 руб. (3 600 000 + 200 000);
- в налоговом учете - 3 600 000 руб.

Ситуация 2. Цель получения кредита, указанная в кредитном договоре, - пополнение оборотных средств.

Первоначальная стоимость акций и в бухгалтерском, и в налоговом учете составит 3 600 000 руб.

Суммовые разницы

Продавцы ценных бумаг могут устанавливать цены на них в условных единицах (как правило, в долларах). Цены, установленные в условных единицах, нужно пересчитывать в рубли.

Если с даты оплаты ценных бумаг до даты их оприходования курс доллара вырос, после такого пересчета ваша рублевая задолженность перед продавцом увеличится. Сумму, которую придется доплатить, называют отрицательной суммовой разницей.

В налоговом учете отрицательные суммовые разницы учитывают как внереализационные расходы. По правилам же бухгалтерского учета отрицательные курсовые (до 2007 г. их называли суммовые) разницы, возникшие до оприходования ценных бумаг, включают в состав прочих расходов.

В результате одно и то же имущество отражается в бухгалтерском и налоговом учете по разной стоимости. А раз так, то не придется заполнять отдельные налоговые регистры по учету ценных бумаг.

Пример. ООО "Пассив" покупает акции другой фирмы за 12 000 долл. США (без НДС). Акции оплачиваются авансом. По договору акции должны быть оплачены по курсу доллара на дату их передачи "Пассиву". Курс доллара на дату предварительной оплаты акций составил 33 руб/USD, а на дату их оприходования - 30 руб/USD.

Фирма перечислит владельцу акций 396 000 руб., в том числе:

360 000 руб. (12 000 USD x 30 руб/USD) - стоимость акций;

36 000 руб. (12 000 USD x (33 руб/USD - 30 руб/USD)) - суммовая разница.

Первоначальная стоимость ценных бумаг составит:

- в бухгалтерском учете - 360 000 руб.;

- в налоговом учете - 360 000 руб.

Обратите внимание: суммовые разницы, возникшие от продажи ценных бумаг, в бухгалтерском учете отражают в составе прочих, а в налоговом учете - внереализационных расходов или доходов. На стоимость купленных ценных бумаг они не влияют.

Поступление акций в результате увеличения уставного капитала фирмы, которая их выпустила

Если организация, которая выпустила (эмитировала) акции, увеличила свой уставный капитал за счет собственного имущества, то ваша фирма должна получить дополнительные акции.

Обратите внимание: стоимость дополнительных акций, полученных в результате увеличения размеров уставного капитала организации-эмитента, налогом на прибыль не облагается.

Как отразить стоимость дополнительных акций в налоговом учете, покажет пример.

Пример. ООО "Пассив" купило 1000 акций ОАО "Инвест". Первоначальная стоимость одной акции - 200 руб.

В результате увеличения уставного капитала "Инвеста" фирма получила 600 дополнительных акций. Их номинальная стоимость - 180 руб.

В налоговом учете первоначальная стоимость одной акции составит:

$(1000 \text{ шт.} \times 200 \text{ руб.}) : (1000 \text{ шт.} + 600 \text{ шт.}) = 125 \text{ руб./шт.}$

Общая стоимость 1600 акций, по данным налогового учета, составит: $1600 \text{ шт.} \times 125 \text{ руб./шт.} = 200 000 \text{ руб.}$

Вклад в уставный капитал

Ценные бумаги, 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. 12 ПБУ 19/02).

Если ваша фирма - открытое или закрытое акционерное общество, то стоимость ценных бумаг, 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 независимый оценщик должен привлекаться для определения стоимости ценных бумаг, 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 ценные бумаги отражают исходя из их стоимости, определенной по данным передающей стороны. Стоимость определяют на дату перехода права собственности на эти бумаги (ст. 277 НК РФ).

Поступление безвозмездно

Если ваша фирма получила ценные бумаги безвозмездно, то в бухгалтерском учете они отражаются так:

- если ценные бумаги котируются на организованном рынке - исходя из текущей рыночной стоимости, рассчитанной организатором торговли;
- если ценные бумаги не котируются на организованном рынке - исходя из суммы, которая может быть получена в результате их продажи.

В налоговом учете такие ценные бумаги отражают по рыночной стоимости. При этом стоимость ценных бумаг не может быть меньше затрат на их приобретение по данным передающей стороны (ст. 250 НК РФ).

Если сумма этих затрат больше, чем рыночная цена ценных бумаг, то в налоговом учете их отражают исходя из расходов на их приобретение (по данным передающей стороны), а в бухгалтерском - по рыночной стоимости.

Следовательно, вам придется вести по этому имуществу отдельные регистры налогового учета.

Пример. ООО "Пассив" безвозмездно получило акции другой фирмы. Полученные акции котируются на организованном рынке. Рыночная стоимость акций - 850 000 руб. По данным налогового учета организации, которая передала акции, сумма расходов на их покупку составляет 1 200 000 руб.

Первоначальная стоимость акций составит:

- в бухгалтерском учете - 850 000 руб.;
- в налоговом учете - 1 200 000 руб.

В данной ситуации можно посоветовать подобрать такую рыночную стоимость, которая будет соответствовать затратам на покупку ценных бумаг. Порядок расчета рыночной стоимости ценных бумаг содержится в ст. 280 Налогового кодекса.

Со стоимости безвозмездно поступивших ценных бумаг, по которой они отражены в налоговом учете, нужно заплатить налог на прибыль.

Исключение из этого правила предусмотрено для ценных бумаг, полученных:

- 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 ценные бумаги не могут быть переданы третьим лицам в течение одного года с момента их получения. В противном случае вам придется заплатить налог в общем порядке.

Обратите внимание: безвозмездная передача и получение имущества (сделки дарения) на сумму более 500 руб. между коммерческими организациями запрещены (ст. 575 ГК РФ).

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

Налоговый учет первоначальной стоимости ценных бумаг

В налоговом учете первоначальную стоимость ценных бумаг отражают в двух налоговых регистрах:

- регистре учета операций приобретения имущества, работ, услуг, прав;
- регистре-расчете "Формирование стоимости объекта учета".

Если стоимость ценных бумаг в бухгалтерском и налоговом учете совпадает, то упомянутые регистры вести не нужно.

Порядок заполнения регистров

Прежде всего оформите регистр учета операций приобретения имущества, работ, услуг, прав.

Его заполняют на основании первичных документов, в которых отражены затраты, связанные с покупкой ценных бумаг (например, договоров, актов приемки-передачи, счетов-фактур и т.д.).

Исходя из данных этого регистра, заполните регистр-расчет "Формирование стоимости объекта учета".

Образец заполнения регистров

Как заполнить регистры, покажет пример.

Пример. В январе ЗАО "Актив" приобрело у ОАО "Фондовая биржа" 1000 акций другой фирмы (ОАО "Нефтегаз"). Стоимость акций - 670 000 руб.

Расходы, связанные с регистрацией прав на ценные бумаги (оплата услуг регистратора), составили 25 000 руб. (без НДС).

Регистры будут заполнены так.

Регистр учета операций приобретения имущества, работ, услуг, прав					
ЗАО "Актив"					
Налогоплательщик: -----					
7732854373					
ИНН: -----					
С 1 по 31 января 2008 г.					
Учетный период: -----					
№ п/п	Дата операции	Условия получения имущества, работ, услуг, прав	Основание получения имущества, работ, услуг, прав	Вид расхода	Наименование операции
1	2	3	4	5	6
1	15.01.2008	С последующей оплатой	Договор от 10.01.2008 N 02/а	Приобретение имущества	Покупка у продавца
2	15.01.2008	С последующей оплатой	Квитанция к ПКО от 15.01.2008 N 36, счет-фактура от 15.01.2008 N 45	Приобретение имущества	Регистрация прав на акции
Сумма, руб.	Количество, шт.	Наименование объекта учета, с приобретением которого связано несение расходов (получение доходов)		Дата признания объекта учета	Основание для признания объекта учета
7	8	9		10	11
670 000	1 000	Акции ОАО "Нефтегаз"		15.01.2008	Переход права собственности
25 000	-	Акции ОАО "Нефтегаз"		15.01.2008	Оплата расходов по регистрации акций

Иванова /Иванова А.Н./

Ответственный за составление регистра: -----

Регистр-расчет "Формирование стоимости объекта учета"

ЗАО "Актив"

Налогоплательщик: -----

7732854373

ИНН: -----

С 1 по 31 января 2008 г.

Учетный период: -----

N п/п	Наименование объекта учета	Дата признания объекта учета	Наименование операции	Количество, шт.	Сумма, руб.	Стоимость объекта учета, руб.
1	2	3	4	5	6	7
1	Акции ОАО "Нефтегаз"	15.01.2008	Покупка у продавца	1 000	670 000	695 000
2	Оплата услуг регистратора	15.01.2008	Регистрация прав на акции	-	25 000	

Иванова /Иванова А.Н./

Ответственный за составление регистра: -----

Выбытие ценных бумаг

Ценные бумаги могут быть списаны с баланса фирмы в результате:

- продажи;
- безвозмездной передачи;
- передачи в качестве вклада в уставный капитал другой фирмы.

Продажа ценных бумаг

При продаже ценных бумаг в налоговом учете нужно отразить:

- выручку от реализации;
- расходы, связанные с их реализацией.

Если эти показатели в бухгалтерском и налоговом учете совпадают, то вести регистры налогового учета выручки или расходов от продажи ценных бумаг не нужно.

Всю необходимую информацию можно получить из бухгалтерского учета.

Общий порядок определения выручки от реализации ценных бумаг

В бухгалтерском и налоговом учете выручка от реализации ценных бумаг формируется по-разному.

Так, некоторые доходы по правилам бухгалтерского учета увеличивают выручку от реализации, а по правилам налогового учета - нет.

Вот как учитывается выручка, связанная с продажей ценных бумаг:

Вид доходов	Учет доходов	
	бухгалтерский	налоговый

Деньги, полученные (причитающиеся к получению) от покупателя ценных бумаг <*>	Включаются в состав выручки от продажи ценных бумаг и отражаются как прочие доходы (п. 7 ПБУ 9/99)	Включаются в состав выручки от реализации (ст. 249 НК РФ) <***>
Разницы, которые возникают, если выручка получена в иностранной валюте	Включаются в состав прочих доходов или расходов (п. 7 ПБУ 9/99, п. 11 ПБУ 10/99)	Включаются в состав внереализационных доходов или расходов (ст. ст. 250, 265 НК РФ)
Проценты за отсрочку оплаты ценных бумаг (коммерческий кредит)	Увеличивают выручку от продажи ценных бумаг (п. 6.2 ПБУ 9/99)	Включаются в состав внереализационных доходов (ст. 250 НК РФ)
Проценты или дисконт по векселям, выпущенным покупателем и переданным фирме в оплату ценных бумаг	Увеличивают выручку от продажи ценных бумаг (п. 6.2 ПБУ 9/99)	Включаются в состав внереализационных доходов (ст. 250 НК РФ)
Стоимость имущества, полученного при реализации ценных бумаг по товарообменному договору <*>	Включается в состав выручки от продажи ценных бумаг и отражается как прочий доход исходя из стоимости имущества, полученного в обмен (п. 6.3 ПБУ 9/99)	Включается в состав выручки от реализации исходя из цены договора (ст. 274 НК РФ) <***>

 <*> Если купля-продажа акций является для вашей фирмы обычным видом деятельности, то полученные доходы отражают и в бухгалтерском, и в налоговом учете в составе выручки от реализации.

<***> Исключение из этого порядка предусмотрено для случаев, когда ценные бумаги продаются по стоимости ниже минимальных цен, установленных организатором торговли (для ценных бумаг, обращающихся на рынке), или по цене, которая отклоняется более чем на 20 процентов от средних или расчетных цен (для ценных бумаг, не обращающихся на рынке).

Как видно из таблицы, по правилам налогового учета в состав доходов от продажи ценных бумаг не включают:

- суммовые разницы;
- проценты по коммерческим кредитам;
- проценты (дисконт) по векселям.

Эти суммы в бухгалтерском учете отражаются иначе, чем в налоговом. Также по-разному в бухгалтерском и налоговом учете отражают доходы от реализации ценных бумаг по товарообменным договорам.

Особенности определения выручки от реализации ценных бумаг

Как правило, выручка от реализации ценных бумаг определяется исходя из их продажной цены, установленной договором. Однако из этого правила есть исключения.

Так, если выручка от реализации ценных бумаг, которые обращаются на рынке, ниже минимальных цен на них, установленных организатором торговли, для целей налогообложения используется минимальная цена.

Ценные бумаги считаются обращающимися на рынке, если одновременно соблюдаются три условия:

- они допущены к обращению на рынке организатором торговли (например, фондовой биржей);
- информация о ценах (котировках) ценных бумаг публикуется в средствах массовой информации (газетах, журналах, Интернете и т.д.) или может быть предоставлена организатором торговли;
- по ценным бумагам можно рассчитать рыночную котировку (средневзвешенную цену).

Пример. ЗАО "Актив" продает 1000 акций ОАО "Газинвест".

Продажная стоимость акций составляет 320 000 руб. Акции обращаются на рынке ценных бумаг.

Минимальная цена сделки с этими акциями, которая установлена организатором торговли на дату их продажи, составила 420 000 руб.

Выручку от продажи акций отражают так:

- в бухгалтерском учете - как прочий доход в сумме 320 000 руб.;
- в налоговом учете - как выручку от реализации акций в сумме 420 000 руб.

По ценным бумагам, которые не обращаются на рынке, выручка от реализации определяется исходя из их продажной цены, если она:

- превышает минимальные цены на аналогичные (идентичные, однородные) ценные бумаги, установленные организатором торговли;
- отклоняется не более чем на 20 процентов от средневзвешенной цены на аналогичные (идентичные, однородные) ценные бумаги, рассчитанной организатором торговли;
- отличается от расчетной стоимости ценной бумаги не более чем на 20 процентов (если у фирмы нет информации о средневзвешенной цене). Расчетная стоимость ценных бумаг определяется фирмой самостоятельно на основании той или иной информации о них (например, особенности их обращения, стоимость чистых активов эмитента и т.д.).

В Налоговом кодексе не сказано, как определять выручку, если продажная стоимость ценных бумаг не соответствует упомянутым критериям. По нашему мнению, в такой ситуации выручка рассчитывается исходя:

- из минимальных цен на аналогичные (идентичные, однородные) ценные бумаги, установленных организатором торговли;
- из средневзвешенной цены на идентичные или однородные ценные бумаги, рассчитанной организатором торговли, уменьшенной на 20 процентов;
- из расчетной стоимости ценной бумаги, уменьшенной на 20 процентов.

Пример. Вернемся к предыдущему примеру.

Предположим, что акции ОАО "Газинвест" не обращаются на рынке ценных бумаг. Минимальная цена сделки с идентичными ценными бумагами, которая установлена организатором торговли, составила 510 000 руб.

Выручку от продажи акций отражают так:

- в бухгалтерском учете - как прочий доход в сумме 320 000 руб.;
- в налоговом учете - как выручку от реализации акций в сумме 510 000 руб.

Аналогичные правила применяются при продаже ценных бумаг по товарообменным (бартерным) договорам.

Обратите внимание: выручку от реализации ценных бумаг, обращающихся и не обращающихся на организованном рынке, отражают в налоговом учете отдельно (то есть в разных налоговых регистрах).

Расходы, связанные с продажей ценных бумаг

Расходы, связанные с продажей ценных бумаг, уменьшают доходы от их реализации. В бухгалтерском и налоговом учете такие расходы формируются по-разному.

Вот как учитывают затраты, связанные с их продажей:

Вид доходов	Учет доходов	
	бухгалтерский	налоговый
Первоначальная стоимость проданных ценных бумаг	Прочие расходы (п. 11 ПБУ 10/99)	Расходы, связанные с реализацией ценных бумаг (ст. 329 НК РФ)
Суммы, уплаченные за информационные, консультационные и посреднические услуги, связанные с продажей ценных бумаг	Прочие расходы (п. 11 ПБУ 10/99)	Расходы, связанные с реализацией ценных бумаг (ст. 329 НК РФ)
Плата нотариусу за оформление сделки купли-продажи ценных бумаг	Прочие расходы (п. 11 ПБУ 10/99)	Прочие расходы (ст. 264 НК РФ)
Другие затраты, непосредственно связанные с реализацией ценных бумаг	Прочие расходы (п. 11 ПБУ 10/99)	Расходы, связанные с реализацией ценных бумаг (ст. 329 НК РФ)

В бухгалтерском учете есть три метода списания первоначальной стоимости проданных ценных бумаг:

- по стоимости каждой ценной бумаги;
- по стоимости ценных бумаг, первых по времени приобретения (способ ФИФО);
- по средней стоимости.

В налоговом учете также существуют три метода списания первоначальной стоимости проданных ценных бумаг:

- по стоимости каждой ценной бумаги;
- по стоимости ценных бумаг, первых по времени приобретения (способ ФИФО);
- по стоимости ценных бумаг, последних по времени приобретения (способ ЛИФО).

Выбранный способ списания стоимости ценных бумаг вы должны закрепить в бухгалтерской и налоговой учетной политике.

Проще всего закрепить в обеих учетных политиках единый и для бухгалтерского, и для налогового учета метод списания первоначальной стоимости ценных бумаг (например, метод ФИФО). Это позволит избежать двойной работы и не вести налоговый учет расходов по их списанию. Вся необходимую информацию можно будет получить исходя из данных бухгалтерского учета.

Если вы используете метод ФИФО, то ценные бумаги, поступившие ранее других, списываются первыми. Если ценные бумаги были куплены партиями (например, по 100 штук), то сначала списывается первая партия, затем вторая и т.д. Если ценных бумаг в первой партии недостаточно, то списывается часть ценных бумаг из второй.

Как учесть расходы, связанные с продажей ценных бумаг, в бухгалтерском и налоговом учете, покажет пример.

Пример. В январе ЗАО "Актив" приобрело 200 акций ОАО "Газинвест". Акции покупались в следующем порядке:

- 11 января - 50 штук по цене 10 000 руб./шт.;
- 14 января - 70 штук по цене 11 000 руб./шт.;
- 20 января - 80 штук по цене 12 000 руб./шт.

В I квартале фирма продала 170 акций ОАО "Газинвест". Акции продавали в следующем порядке:

- 25 января - 40 штук;
- 15 февраля - 60 штук;
- 10 марта - 70 штук.

Согласно бухгалтерской и налоговой политике ценные бумаги списывают по методу ФИФО. Бухгалтер должен списать стоимость акций так:

25 января списывается первоначальная стоимость 40 акций, купленных 11 января. Она составит 400 000 руб. (40 шт. x 10 000 руб./шт.);

15 февраля списывается первоначальная стоимость 10 акций, купленных 11 января, и 50 акций, купленных 14 января. Первоначальная стоимость этих акций составит 650 000 руб. (10 шт. x 10 000 руб./шт. + 50 шт. x 11 000 руб./шт.);

10 марта списывается первоначальная стоимость 20 акций, купленных 14 января, и 50 акций, купленных 20 января. Первоначальная стоимость этих акций составит 820 000 руб. (20 шт. x 11 000 руб./шт. + 50 шт. x 12 000 руб./шт.). Общая стоимость проданных акций, которая уменьшает прибыль от их реализации, как в бухгалтерском, так и в налоговом учете составит:

$$400\ 000 + 650\ 000 + 820\ 000 = 1\ 870\ 000 \text{ руб.}$$

Обратите внимание: расходы, связанные с продажей ценных бумаг, обращающихся и не обращающихся на организованном рынке, отражают в налоговом учете отдельно.

Расходы, связанные с продажей ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке, не могут уменьшать доходы от реализации ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке.

Расходы, связанные с продажей ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке, не могут уменьшать доходы от реализации ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке.

Убыток от продажи ценных бумаг может быть перенесен на последующие налоговые периоды в следующем порядке:

- убыток от продажи ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке, уменьшает доход от реализации таких же ценных бумаг, полученный в последующих налоговых периодах;
- убыток от продажи ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке, уменьшает доход от реализации таких же ценных бумаг, полученный в последующих налоговых периодах.

Безвозмездная передача ценных бумаг

В бухгалтерском учете первоначальную стоимость безвозмездно переданных ценных бумаг, а также затраты, связанные с такой передачей, отражают в составе прочих расходов. При налогообложении прибыли такие расходы не учитывают (п. 16 ст. 270 НК РФ).

Обратите внимание: безвозмездная передача и получение имущества (сделки дарения) на сумму более 500 руб. между коммерческими организациями запрещены (ст. 575 ГК РФ).

Передача ценных бумаг в уставный капитал другой организации

В бухгалтерском учете ценные бумаги, переданные в качестве вклада в уставный капитал, отражают по стоимости, согласованной между учредителями.

Если эта стоимость больше их первоначальной цены, то в бухгалтерском учете сумму превышения отражают в составе прочих доходов.

В налоговом учете эту сумму в составе доходов не учитывают (п. 1 ст. 277 НК РФ).

Если стоимость ценных бумаг, согласованная учредителями, меньше их первоначальной цены, то в бухгалтерском учете сумму убытка отражают в составе прочих расходов. Налогооблагаемую прибыль такой убыток не уменьшает (п. 3 ст. 270 НК РФ).

Налоговый учет доходов и расходов от выбытия ценных бумаг

Налоговое ведомство предусмотрело только один регистр, в котором отражается информация о выбытии ценных бумаг - регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав.

Однако в этом регистре нет данных о первоначальной стоимости ценных бумаг и сумме расходов, связанных с их реализацией.

Чтобы отразить финансовый результат от реализации ценных бумаг, вам придется разработать соответствующий регистр самостоятельно.

Далее мы приведем его рекомендуемую форму.

Порядок заполнения регистров

Прежде всего заполните регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав. Его заполняют на основании первичных документов, которыми оформляется выбытие ценных бумаг (договоров, актов приемки-передачи и т.д.).

Затем заполните регистр-расчет "Финансовый результат от реализации ценных бумаг, обращающихся (не обращающихся) на организованном рынке" (форма этого регистра разрабатывается фирмой самостоятельно). Его оформляют на основании данных:

- регистра учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав;
- регистра-расчета "Формирование стоимости объекта учета".

Обратите внимание: финансовый результат от продажи ценных бумаг, обращающихся и не обращающихся на организованном рынке, отражают в разных налоговых регистрах.

Образец заполнения регистров

Как заполнить регистры, покажет пример.

Пример. На балансе ЗАО "Актив" числится 1000 акций ОАО "Газинвест". Первоначальная стоимость акций, по данным налогового учета, - 500 000 руб.

Акции "Газинвеста" обращаются на организованном рынке ценных бумаг.

В январе "Актив" продал акции. Выручка от их продажи составила 400 000 руб.

Продажная стоимость акций превышает минимальную цену сделок с указанными ценными бумагами, зарегистрированную организатором торговли. Следовательно, при расчете налога на прибыль используется фактическая цена продажи акций. Расходы, непосредственно связанные с реализацией акций, составили 30 000 руб.

Регистры будут заполнены так.

Регистр учета операций выбытия имущества, работ,
услуг, прав

ЗАО "Актив"

Налогоплательщик: -----

7732854373

ИНН: -----

С 1 по 31 января 2008 г.

Учетный период: -----

№ п/п	Дата операции	Условия выбытия имущества, работ, услуг, прав	Вид дохода	Основания выбытия (реквизиты операции)	Наименование выбывающего объекта	Сумма, руб.	Количество, шт.
1	2	3	4	5	6	7	8
1	15.01.2008	Продажа	Выручка от реализации ценных бумаг	Договор купли-продажи от 10.01.2008 N 45/ЦБ, акт приемки-передачи от 15.01.2008 N 52/ЦБ	Акции ОАО "Газинвест"	400 000	1 000

Иванова /Иванова А.Н./

Ответственный за составление регистра: -----

Регистр-расчет "Финансовый результат от реализации

ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке"

ЗАО "Актив"

Налогоплательщик: -----

7732854373

ИНН: -----

С 1 по 31 января 2008 г.

Учетный период: -----

N п/п	Дата операции	Наименование объекта	Цена реализации объекта, руб.	Первоначальная стоимость, руб.	Расходы, связанные с реализацией объекта, руб.	Общая величина расходов, связанных с реализацией объекта (гр. 5 + гр. 6), руб.	Прибыль (убыток) от реализации (гр. 4 - гр. 7), руб.	Величина убытка от реализации, которая переносится на последующие налоговые периоды, руб.
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	15.01.2008	Акции ОАО "Газинвест"	400 000	500 000	30 000	530 000	-130 000	130 000

Иванова /Иванова А.Н./

Ответственный за составление регистра: -----

Глава 6. НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

Фирма должна вести налоговый учет:

- денег в кассе;
- денег на расчетных счетах;
- денег на валютных счетах.

Налоговый учет поступивших денег нужен для отражения информации о доходах, которые относятся как к текущему, так и к будущим отчетным (налоговым) периодам.

Так, фирмы, которые рассчитывают доходы и расходы по кассовому методу, отражают в налоговом регистре по учету полученных денежных средств выручку от реализации, авансы, поступившие в счет предстоящей поставки товаров (работ, услуг), внереализационные доходы и т.д.

Фирмы, которые рассчитывают доходы и расходы по методу начисления, отражают в этом регистре сумму денег, поступивших безвозмездно, средства целевого финансирования, полученные дивиденды и т.д.

Налоговый учет израсходованных денег нужен для отражения информации о расходах, которые относятся как к текущему, так и к будущим отчетным (налоговым) периодам.

Фирмы, которые рассчитывают доходы и расходы по кассовому методу, отражают в регистре по учету потраченных денежных средств все операции, связанные с оплатой материальных ценностей (работ, услуг), выдачей зарплаты, перечислением налогов в бюджет и т.д.

Фирмы, которые рассчитывают доходы и расходы по методу начисления, отражают в регистре все операции, связанные с выдачей денег по расходам, которые уменьшают прибыль только после их оплаты (например, подъемные, компенсации за использование личного транспорта в служебных целях и т.д.).

Обратите внимание: в налоговом учете отражают только те операции, в результате которых появляются доходы или расходы, влияющие на налогооблагаемую прибыль. Например, если фирма определяет доходы и расходы по методу начисления, в регистре по расходованию денег не отражают операции по их перечислению в оплату товаров (работ, услуг), материалов и т.д. Такие расходы учитываются при налогообложении прибыли независимо от того, оплачены они или нет.

Налоговые регистры по учету денежных средств

Поступление денег

Деньги, полученные на банковский счет или в кассу фирмы, отражают в регистре учета поступлений денежных средств. Данные регистра заполняют на основании первичных документов, которыми оформляется поступление денег (приходных кассовых ордеров, выписок банка и т.д.).

Как заполнить этот регистр, покажет пример.

Пример. В январе на расчетный счет ЗАО "Актив" поступили: денежные средства, полученные организацией безвозмездно, в сумме 100 000 руб.; дивиденды по акциям в сумме 40 000 руб.

Регистр будет заполнен так.

Регистр учета поступлений денежных средств					
ЗАО "Актив"					
Налогоплательщик: -----					
7732854373					
ИНН: -----					
с 1 по 31 января 2008 г.					
Учетный период: -----					
№ п/п	Дата поступления	Основание поступления (реквизиты договора)	Условия или вид поступления	Сумма, руб.	Признак операции в иностранной валюте
1	2	3	4	5	6

1	05.01.2007	Договор дарения от 03.01.2008 N 6	Безвозмездно	100 000	Нет
2	25.01.2007	Акции ОАО "Салют"	Выплата дивидендов	40 000	Нет

Иванова /Иванова А.Н./

Ответственный за составление регистра: -----

Одновременно в налоговом учете делаются записи по отражению внереализационных доходов, полученных фирмой.

Расходование денег

Деньги, потраченные фирмой, отражают в регистре учета расхода денежных средств. Данные регистра заполняют на основании первичных документов, которыми оформляется перечисление или выдача денег (расходных кассовых ордеров, выписок банка и т.д.).

Как заполнить этот регистр, покажет пример.

Пример. В январе ЗАО "Актив" выплатило своим работникам:

- подъемные в сумме 2000 руб.;
- компенсацию за использование личного транспорта в служебных целях в сумме 1500 руб.

Регистр будет заполнен так.

Регистр учета расхода денежных средств					
ЗАО "Актив"					
Налогоплательщик: -----					
7732854373					
ИНН: -----					
с 1 по 31 января 2008 г.					
Учетный период: -----					
N п/п	Дата расхода	Основание расхода (реквизиты договора)	Условия или вид расхода	Сумма, руб.	Признак операции в иностранной валюте
1	2	3	4	5	6
1	20.01.2008	Трудовой договор от 01.01.2008 N 45	Выплата подъемных	2000	Нет
2	31.01.2008	Трудовой договор от 28.01.2008 N 48	Выплата компенсации за использование личного транспорта	1500	Нет

Иванова /Иванова А.Н./

Ответственный за составление регистра: -----

Одновременно в налоговом учете делают записи по отражению расходов фирмы.

Глава 7. СВОДНЫЙ УЧЕТ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ

Доходы

В налоговом учете сумму всех доходов, полученных фирмой за отчетный (налоговый) период, отражают в регистре учета доходов текущего периода. Здесь отражают как доходы от продажи имущества, так и внереализационные доходы. Это сводный регистр налогового учета. Данные для его заполнения берут из других налоговых регистров (например, регистра учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав; регистра-расчета "Финансовый результат от реализации амортизируемого имущества").

Итоговые сведения из сводного регистра переносят в декларацию по налогу на прибыль. Форма декларации утверждена Приказом Минфина России от 7 февраля 2006 г. N 24н.

Каждый вид доходов (выручка от реализации товаров, готовой продукции, материалов и т.д.) указывают в сводном регистре отдельно. Заполнить его и перенести нужные данные в декларацию по налогу на прибыль поможет таблица:

Вид дохода	Регистр	Раздел книги с образцом регистра	Строка декларации по налогу на прибыль
Выручка от реализации (Приложение N 1 к листу 02 декларации)			
Готовой продукции	Регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав	II	011
Работ, услуг	Регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав	II	011
Прочего имущества	Регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав	II	014
Товаров, купленных для перепродажи	Регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав	II	012
Основных средств	- Регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав - Регистр-расчет "Финансовый результат от реализации амортизируемого имущества"	II	014
Нематериальных активов	- Регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав - Регистр-расчет "Финансовый результат от реализации амортизируемого имущества"	II	014
Работ, услуг обслуживающих производств и хозяйств	Регистр-расчет "Финансовый результат от деятельности обслуживающих производств и хозяйств"	IV	030
Финансовых вложений	- Регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав - Регистр-расчет "Финансовый результат от реализации ценных бумаг, обращающихся (не обращающихся) на организованном рынке"	V	Доходы указываются в листе 05 декларации
Внереализационные доходы (Приложение N 1 к листу 02 декларации)			
От сдачи имущества в аренду	Регистр учета внереализационных доходов отчетного периода	II	100
Положительная разница, образовавшаяся при покупке или продаже валюты	Регистр учета внереализационных доходов отчетного периода	II	100

Штрафы и пени, начисленные за нарушение контрагентами условий хозяйственных договоров	- Регистр учета расчетов по штрафным санкциям - Регистр-расчет сумм начисленных штрафных санкций за отчетный период	II	100
Проценты по договорам займа или кредита	Регистр учета внереализационных доходов отчетного периода	II	100
Общая сумма восстановленных резервов, в том числе:	Регистры по учету резервов	IV	100
- по сомнительным долгам	- Расчет резерва сомнительных долгов текущего отчетного (налогового) периода - Регистр движения резерва по сомнительным долгам	III	100
- по гарантийному ремонту и обслуживанию	- Регистр-расчет резерва расходов на гарантийный ремонт - Регистр-расчет коэффициента для перерасчета резерва расходов на гарантийный ремонт	III	100
- на выплату отпускных, вознаграждений за выслугу лет	- Регистр по учету резерва на оплату отпусков (вознаграждений за выслугу лет)	III	100
Стоимость имущества, полученного безвозмездно	- Регистр учета внереализационных доходов отчетного периода - Регистр "Формирование стоимости объекта учета"	II	100
Доходы прошлых лет, выявленные в отчетном году	Регистр учета внереализационных доходов отчетного периода	II	101
Положительная курсовая разница	Регистр учета внереализационных доходов отчетного периода	II	100
Стоимость имущества, полученного при ликвидации основных средств	- Регистр учета внереализационных доходов отчетного периода - Регистр "Формирование стоимости объекта учета"	II	102
Суммы списанной кредиторской задолженности	- Регистр учета операций по движению кредиторской задолженности - Акт инвентаризации кредиторской задолженности на отчетную дату - Регистр учета внереализационных доходов отчетного периода	II	100
Другие внереализационные доходы	Регистр учета внереализационных доходов отчетного периода	II	100

Как заполнить регистр по учету доходов текущего периода, покажет пример.

Пример. В I квартале ЗАО "Актив" получило следующие доходы (без НДС):

- выручку от реализации готовой продукции в сумме 1 200 000 руб.;
- выручку от реализации товаров, купленных для перепродажи, в сумме 380 000 руб.;

- доходы от сдачи имущества в аренду в сумме 80 000 руб.;
 - проценты по договору займа в сумме 60 000 руб.;
 - положительную курсовую разницу от переоценки валюты в сумме 12 000 руб.
- Фирма платит налог на прибыль ежеквартально.

Сводный регистр по учету доходов будет заполнен так.

Регистр учета доходов текущего периода					
Налогоплательщик: ЗАО "Актив"					
ИНН: 7732854373					
Учетный период: с 1 января до 31 марта 2008 г.					
N п/п	Вид дохода	Классификация дохода	Наименование объекта учета	Сумма, руб.	Общая сумма по его виду, руб.
1	2	3	4	5	6
1	Доход от продажи готовой продукции	Выручка от реализации	Готовая продукция	1 200 000	1 580 000
2	Доход от продажи товаров	Выручка от реализации	Покупные товары	380 000	
1	Доход от сдачи имущества в аренду	Внереализационный доход	Доходы от аренды	80 000	152 000
2	Проценты, полученные по договору займа	Внереализационный доход	Доходы по договору займа	60 000	
3	Курсовая разница от переоценки иностранной валюты	Внереализационный доход	Денежные средства в иностранной валюте	12 000	
Иванова /Иванова А.Н./					
Ответственный за составление регистра: -----					

Расходы

Расходы фирмы отражают в двух налоговых регистрах. Первый - это регистр по учету прямых и косвенных расходов. Здесь указывают затраты, связанные с производством и реализацией продукции, товаров, работ и услуг (материальные расходы, затраты на оплату труда, суммы начисленной амортизации, прочие расходы). Второй - это регистр по учету внереализационных расходов, которые уменьшают облагаемую прибыль фирмы.

Прямые и косвенные расходы

Прямые расходы отражают в регистре по учету прямых расходов, уменьшающих облагаемую прибыль.

Косвенные (прочие) расходы отражают в сводном регистре учета прочих расходов текущего периода. Его заполняют на основании данных других налоговых регистров о тех затратах фирмы, которые относятся к прочим (например, регистра учета расходов на гарантийный ремонт; регистра учета расчетов с бюджетом и т.д.).

Данные из этих регистров переносят в декларацию по налогу на прибыль.

Каждый вид косвенных расходов (затраты на заработную плату, информационные и консультационные услуги и т.д.) указывают в регистре отдельно.

Заполнить сводный регистр по учету косвенных расходов и перенести данные в декларацию по налогу на прибыль поможет следующая таблица:

Вид расхода	Регистр	Раздел книги с образцом регистра	Строка декларации по налогу на прибыль
Прямые расходы (Приложение N 2 к листу 02 декларации)			
Прямые расходы, обработка и переработка сырья	Регистр учета прямых расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль	IV	010
Прямые расходы по работам, услугам	Регистр учета прямых расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль	IV	010
Прямые расходы торговых фирм	Регистр учета прямых расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль	IV	010
Косвенные расходы (Приложение N 2 к листу 02 декларации)			
Приобретение работ, услуг	Регистр учета операций приобретения имущества, работ, услуг, прав	III	040
Оплата труда, в том числе:	Регистр учета расходов на оплату труда	III	040
- общехозяйственный и непроизводственный персонал	Регистр учета расходов на оплату труда	III	040
- расходы на добровольное страхование (медицинское и пенсионное)	- Регистр учета договоров на добровольное страхование работников - Регистр учета расходов на добровольное страхование работников - Регистр-расчет учета расходов по страхованию работников текущего периода	III	040
Суммы начисленной амортизации по основным средствам общехозяйственного назначения	- Регистр информации об объекте основных средств - Регистр-расчет амортизации основных средств	III	040
Прочие расходы, всего	- Регистр учета операций приобретения имущества, работ, услуг, прав - Регистр учета прочих расходов текущего периода	III	040

Налоги и сборы	- Регистр учета начисления налогов и сборов - Регистр учета расчетов с бюджетом	III	041
Юридические, информационные и консультационные услуги	Регистр учета операций приобретения имущества, работ, услуг, прав	III	040
Расходы на оплату услуг по управлению фирмой	Регистр учета операций приобретения имущества, работ, услуг, прав	III	040
Представительские расходы	Регистр учета операций приобретения имущества, работ, услуг, прав	III	040
Расходы на рекламу	Регистр учета операций приобретения имущества, работ, услуг, прав	III	040
Другие расходы	Регистр учета операций приобретения имущества, работ, услуг, прав	III	040
Цена проданного прочего имущества и расходы по его реализации	Регистр учета стоимости реализованного прочего имущества	II	060
Остаточная стоимость реализованного амортизируемого имущества и расходы по его реализации	Регистр-расчет "Финансовый результат от реализации амортизируемого имущества"	II	060
Расходы обслуживающих производств и хозяйств	Регистр-расчет "Финансовый результат от деятельности обслуживающих производств и хозяйств"	IV	080
Убытки от продажи амортизируемого имущества	Регистр-расчет "Финансовый результат от реализации амортизируемого имущества"	II	100
Убытки обслуживающих производств и хозяйств (объектов жилищно-коммунальной и социальной сферы) прошлых лет	Регистр учета убытков обслуживающих производств и хозяйств	IV	090
Расходы на командировки	Регистр учета операций приобретения имущества, работ, услуг, прав	III	040
Расходы на аудиторские услуги	Регистр учета операций приобретения имущества, работ, услуг, прав	III	040
Расходы по предоставлению	Регистр учета операций приобретения имущества, работ,	III	040

работников фирмы сторонним организациям	услуг, прав		
Расходы на подготовку и переподготовку кадров	Регистр учета операций приобретения имущества, работ, услуг, прав	III	040
Расходы на исследование конъюнктуры рынка	Регистр учета операций приобретения имущества, работ, услуг, прав	III	040
Периодические платежи за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности человека	Регистр учета операций приобретения имущества, работ, услуг, прав	III	040
Расходы по страхованию работников	- Регистр учета расходов по добровольному страхованию работников - Регистр-расчет учета расходов по добровольному страхованию работников текущего года	III	040
Оплата труда работников управления	Регистр учета расходов по оплате труда	III	040
Дополнительные вознаграждения сотрудникам, предусмотренные трудовым договором	Регистр учета расходов по оплате труда	III	040
Амортизация основных средств	- Регистр информации об объекте основных средств - Регистр-расчет амортизации основных средств	III	400
Амортизация нематериальных активов	- Регистр информации об объекте нематериальных активов - Регистр-расчет амортизации нематериальных активов	III	401

Как заполнить сводный регистр учета прочих расходов, покажет пример.

Пример. За I квартал, по данным регистров налогового учета ЗАО "Актив", сумма прочих расходов составила 512 167 руб., в том числе:

- затраты на оплату консультационных услуг - 450 000 руб.;
- затраты на страхование имущества, которые относятся к I кварталу, - 26 667 руб.;
- затраты на создание резерва по гарантийному ремонту товаров - 25 000 руб.;
- затраты на уплату налогов - 10 500 руб.

"Актив" платит налог на прибыль ежеквартально.

Сводный регистр по учету прочих расходов будет заполнен так.

Регистр учета прочих расходов текущего периода

Налогоплательщик: ЗАО "Актив"
 7732854373
 ИНН:
 с 1 января по 31 марта 2008 г.
 Учетный период: -----

N п/п	Дата операции	Вид расхода	Наименование объекта (операции)	Сумма, руб.	Общая сумма расходов, руб.
1	2	3	4	5	6
1	22.02.2008	Консультационные услуги	Оплата консультационных услуг	450 000	450 000
2	31.03.2008	Страхование имущества	Списание расходов по страхованию имущества	26 667	26 667
3	31.03.2008	Резерв на гарантийный ремонт	Формирование резерва на гарантийный ремонт	25 000	25 000
4	31.03.2008	Расходы на уплату налогов	Начисление налогов	10 500	10 500
Итого за отчетный период					512 167

Иванова /Иванова А.Н./

Ответственный за составление регистра: -----

Внереализационные расходы

Такие расходы отражают в сводном регистре учета внереализационных расходов текущего периода. Его заполняют данными из других налоговых регистров о расходах фирмы, которые относят к внереализационным (регистра-расчета резерва сомнительных долгов, регистра-расчета сумм начисленных штрафных санкций и др.).

Данные из сводного регистра переносят в декларацию по налогу на прибыль. Заполнить сводный регистр по учету внереализационных расходов можно с помощью таблицы:

Вид расхода	Регистр	Раздел книги с образцом регистра	Строка декларации по налогу на прибыль
Внереализационные расходы (Приложение N 2 к листу 02 декларации)			
Проценты, начисленные по долговым обязательствам (кредитам, займам, векселям и т.д.)	Регистр учета прочих внереализационных расходов	III	201
Отрицательная курсовая разница	Регистр учета прочих внереализационных расходов		200

Расходы по формированию резервов по сомнительным долгам	- Регистр-расчет резерва сомнительных долгов текущего отчетного (налогового) периода - Регистр движения резерва сомнительных долгов		200
Штрафы и пени, начисленные за нарушение фирмой условий договоров	Регистр-расчет сумм начисленных штрафных санкций за отчетный период	III	200
Расходы на оплату услуг банков	Регистр учета прочих внереализационных расходов	III	200
Расходы на содержание имущества, переданного в аренду	Регистр учета прочих внереализационных расходов	III	200
Расходы на ликвидацию основных средств	Регистр учета прочих внереализационных расходов	III	200
Отрицательная разница, образовавшаяся при покупке или продаже валюты	Регистр учета прочих внереализационных расходов	III	200
Убытки прошлых лет, выявленные в текущем отчетном (налоговом) периоде	Регистр учета прочих внереализационных расходов	III	301
Суммы списанной дебиторской задолженности, не покрытой резервом	Регистр учета операций по движению дебиторской задолженности	III	302
Потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций	Регистр учета прочих внереализационных расходов	III	300
Другие внереализационные расходы	Регистр учета прочих внереализационных расходов	III	200

Как заполнить сводный регистр по учету внереализационных расходов, покажет пример.

Пример. В I квартале ЗАО "Актив" включило в состав внереализационных расходов 216 000 руб., в том числе:

- проценты, начисленные по кредиту, в сумме 56 000 руб.;
 - сумму штрафов, начисленных за нарушение условий договоров, в размере 35 000 руб.;
 - курсовую разницу от переоценки валютной задолженности в сумме 45 000 руб.;
 - сумму резерва по сомнительным долгам в размере 80 000 руб.
- Фирма платит налог на прибыль ежеквартально.

Регистр по учету расходов будет заполнен так.

Регистр учета внереализационных расходов текущего периода	
Налогоплательщик:	ЗАО "Актив" ----- 7732854373
ИНН:	----- с 1 января до 31 марта 2008 г.
Учетный период:	-----

№ п/п	Дата операции	Вид расхода	Наименование операции расхода	Сумма, руб.	Общая сумма расходов, руб.	В том числе убыток, образовавшийся при уступке права требования (в соответствии с п. 2 ст. 279 НК РФ), руб.
1	2	3	4	5	6	7
1	15.02.2008	Проценты по кредиту	Начисление процентов по кредиту	56 000	56 000	-
2	19.03.2008	Штрафы по хоз. договорам	Начисление штрафных санкций	35 000	35 000	-
3	31.03.2008	Курсовая разница	Переоценка валютной задолженности	45 000	45 000	-
4	31.03.2008	Резерв по сомнительным долгам	Формирование резерва	80 000	80 000	-
Итого за отчетный период						216 000
Иванова						/Иванова А.Н./
Ответственный за составление регистра: -----						

Глава 8. АВТОМАТИЗАЦИЯ НАЛОГОВОГО УЧЕТА

Не могли остаться в стороне от проблем налогового учета и разработчики бухгалтерских программ. Каждая из программ, конечно, имеет свои особенности, но "подход" к организации налогового учета по существу одинаков. Налоговый учет ведется параллельно бухгалтерскому на специальных налоговых счетах. То есть при вводе информации в журнал хозяйственных операций одновременно с проводками по бухгалтерскому учету, как правило, формируются и проводки по налоговому учету.

Налоговый учет в программах "1С"

В программе "1С:Бухгалтерия 8.0" активы и обязательства для целей налогообложения по налогу на прибыль учитываются в специальной подсистеме налогового учета. Для этого в конфигурацию "Бухгалтерия предприятия" включен дополнительный план счетов. Он построен по тому же принципу и с использованием тех же инструментов, что и план счетов бухгалтерского учета, но с учетом некоторых особенностей.

Код счета налогового учета, как правило, повторяет соответствующий код плана счетов бухгалтерского учета. Так на счетах с теми же кодами и наименованиями учитываются:

- Основные средства (01, субсчета 01.01, 01.09);
- Амортизация основных средств (02, субсчета 02.01, 02.02);
- Доходные вложения в материальные ценности (03, субсчета 03.01 - 03.04, 03.09);
- Нематериальные активы и расходы на НИОКР (04, субсчета 04.01, 04.02);
- Амортизация нематериальных активов (05);
- Оборудование к установке (07);
- Вложения во внеоборотные активы (08, субсчета 08.01 - 08.05, 08.08);
- Материалы (10, субсчета 10.01 - 10.06, 10.08 - 10.09);
- Полуфабрикаты собственного производства (21);

- Товары (41, субсчета 41.01 - 41.04);
- Готовая продукция (43);
- Расходы на продажу (44, субсчета 44.01, 44.02);
- Товары отгруженные (45, субсчета 45.01 - 45.03);
- Финансовые вложения (58, субсчета 58.01 - 58.05, субсчета второго уровня 58.01.1 - 58.01.2);
- Расчеты с персоналом по оплате труда (70);
- Внутрихозяйственные расходы (79, субсчет 79.02);
- Продажи (90, субсчета 90.02, 90.05 - 90.09);
- Недостачи и потери от порчи имущества (94);
- Резервы предстоящих расходов (96);
- Расходы будущих периодов (97, субсчета 97.01, 97.21);
- Доходы будущих периодов (98, субсчет 98.01);
- Прибыли и убытки (99, субсчет 99) (см. рис. 1).

Фрагмент плана счетов налогового учета
(по налогу на прибыль)

Код	Наименование	Акт. Кол.	Субконто 1	Субконто 2	Субконто 3
01	Основные средства	A	Основные средс...		
01.01	Основные средства в организации	A	Основные средства		
01.09	Выбытие основных средств	A	Основные средства		
02	Амортизация основных средств	П	Основные средс...		
02.01	Амортизация основных средств, учиты...	П	Основные средства		
02.02	Амортизация основных средств, учиты...	П	Основные средства		
03	Доходные вложения в материал...	A	Контрагенты	Основные средс...	
03.01	Материальные ценности в организации	A	Основные средства		
03.02	Материальные ценности предоставлен...	A	Контрагенты	Основные средства	
03.03	Материальные ценности предоставлен...	A	Контрагенты	Основные средства	
03.04	Прочие доходные вложения	A	Контрагенты	Основные средства	
03.09	Выбытие материальных ценностей	A	Основные средства		
04	Нематериальные активы	A	Нематериальны...		
04.01	Нематериальные активы организации	A	Нематериальные ак...		
04.02	Расходы на научно-исследовательские...	A	Нематериальные ак...		
05	Амортизация нематериальных активов	П	Нематериальные ак...		
07	Оборудование к установке	A	Номенклатура	Склады	
08	Вложения во внеоборотные акти...	A	Объекты строит...	(об) Статьи затрат	
08.01	Приобретение земельных участков	A	Объекты строитель...	(об) Статьи затрат	
08.02	Приобретение объектов природопольз...	A	Объекты строитель...	(об) Статьи затрат	

Рис. 1

Следует отметить, что в план счетов налогового учета включены не все счета, которые имеются в плане счетов бухгалтерского учета.

По мнению разработчиков системы, в этих случаях достаточно данных бухгалтерского учета или эти данные не требуются для целей налогового учета. Так, в налоговом учете не регистрируются данные, которые в бухгалтерском учете отражаются на счетах 46, 50, 51, 52, 55, 57, 59, 60, 62, 63, 66, 67, 68, 71, 73, 75, 76, 77, 79.01, 79.03, 80, 81, 82, 83, 84, 90.03, 90.04, 99.02, а также на забалансовых счетах. Например, уплата штрафов за несоблюдение правил налогообложения производится из прибыли, оставшейся в распоряжении организации после уплаты налога на прибыль. В бухгалтерском учете суммы налоговых санкций отражаются на счете 99 "Прибыли и убытки" в корреспонденции со счетом 68 "Расчеты по налогам и сборам".

В налоговом учете данная операция не отражается, так как расходы в виде пени, штрафов и иных санкций, перечисляемых в бюджет (в государственные внебюджетные фонды), не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль (ст. 270 НК РФ).

Таким образом, в типовой конфигурации для правильного отражения штрафа делается только одна проводка в бухгалтерском учете.

Выручка от реализации товаров, работ, услуг для целей налогообложения учитываются без НДС и акцизов. Поэтому в налоговом учете не отражаются суммы налогов, учтенные в бухгалтерском учете на счетах 90.03 и 90.04. При этом следует учитывать, что доходы по кредиту счета 90.01 также учитываются без налогов.

Следовательно, если в бухгалтерской проводке по дебету или кредиту указан один из этих счетов, то для целей налогового учета соответствующая часть налоговой "проводки" не заполняется. Таким образом, вводится не двойная, а одинарная запись.

Исходя из данных условий, настройка плана счетов налогового учета имеет свои особенности.

Во-первых, все счета (субсчета) данного плана счетов определены как забалансовые. Во-вторых, учет ведется только в рублях, то есть нет счетов с признаком "Валютный".

Некоторые счета налогового учета не имеют аналогов в бухгалтерском плане счетов. К ним относятся:

- счет 97.03 "Отрицательный результат от реализации амортизируемого имущества";
- счет 97.11 "Убытки прошлых лет";
- счет 97.12 "Убытки прошлых лет обслуживающих производств и хозяйств".

Для формирования отдельных показателей регистров налогового учета по учету поступления и выбытия имущества, работ, услуг, прав в налоговый план счетов включен вспомогательный счет ПВ "Поступление и выбытие имущества, работ, услуг, прав". При этом аналитический учет ведется по условиям поступления и выбытия, контрагентам и договорам.

Пример. Фирма заключила договор по добровольному страхованию работников. Предположим, что данные затраты будут учитываться в расходах на продажи. В бухгалтерском учете будут сделаны следующие проводки:

Дебет 76 Кредит 50 (51)

- произведена оплата по договору страхования работников;

Дебет 97 Кредит 76

- оказаны услуги по страхованию;

По мере списания затрат по страхованию:

Дебет 44 Кредит 97

- затраты по страхованию отнесены в состав текущих расходов.

В налоговом учете, если срок действия договора более одного отчетного периода, то расходы признаются равномерно в течение срока действия договора пропорционально количеству календарных дней в отчетном периоде. При этом оплата по договору страхования работников в налоговом учете не отражается.

Дебет 97.02 Кредит ПВ - оказаны услуги по страхованию;

Дебет 44 Кредит 97.02 - затраты по страхованию отнесены в состав текущих расходов.

Затраты основного производства в бухгалтерском учете обобщаются на счете 20.01 "Основное производство". В налоговом учете данные затраты отражаются на субсчетах 20.01.1 "Прямые расходы основного производства" или 20.01.2 "Косвенные расходы основного производства" в зависимости от вида затрат.

При начислении налогов используется специализированный документ "Начисление налогов" (меню "Налоговый учет - Регламентные операции"). Использование данного документа обеспечивает правильное отражение начисленного налога в регистрах налогового учета:

- "Регистр учета начисления налогов, включаемых в состав расходов";
- "Регистр учета расчетов с бюджетом".

Пример. Бухгалтеру необходимо отразить начисление налога на имущество организаций.

В соответствии со ст. 264 НК РФ расходы по уплате налогов и сборов, в том числе и по налогу на имущество, учитываются в составе прочих расходов.

При этом в бухгалтерском учете налог на имущество учитывают в составе прочих расходов и отражают по дебету счета 91.2 "Прочие расходы".

Расчет суммы налога на имущество бухгалтер выполняет вручную.

В бухгалтерском учете начисление налога отражается при помощи документа "Бухгалтерская справка". При этом закладка "Налоговый учет" остается незаполненной. Таким образом, при проведении документа операция начисления отразится только в бухгалтерском учете.

В налоговом учете бухгалтер использует специализированный документ "Начисление налогов". При этом заполняются строки документа: вид налога, вид расхода, база, ставка, сумма, сумма налога (авансового платежа), подлежащая уплате в бюджет, срок уплаты. Эти данные будут отражены в регистрах налогового учета:

- "Регистр учета начисления налогов, включаемых в состав расходов";
- "Регистр учета расчетов с бюджетом".

В данной программе налоговый учет ведется в специальной одноименной системе (см. рис. 2).



Рис. 2

Система "Налоговый учет" позволяет:

- определить расходы и доходы для целей налогообложения;
- рассчитать налогооблагаемую прибыль;
- заполнить налоговые регистры;
- сформировать декларацию по налогу на прибыль;
- заполнить налоговую декларацию на доходы, полученные российской организацией от источников за пределами России.

Работа системы "Налоговый учет" основана на отборе проводок, которые помечены "специальными" аналитическим признаками налогового учета. Для этого используется следующий алгоритм. Затратные счета бухгалтерского учета помечаются аналитическим признаком из справочника "ДЕБ" (дебиторы), а доходные счета - из справочника "КРЕ" (кредиторы). При этом в налоговом учете все счета определены как забалансовые.

Система налогового учета в программе "Турбо Бухгалтер" содержит 48 налоговых регистров, рекомендованных МНС России, и 19 налоговых регистров, разработанных фирмой "Диц".

Настройка системы "Налоговый учет" включает:

- общую настройку параметров работы системы;
- настройку учета производственных расходов;
- настройку расходов на оказание услуг.

Например, при общей настройке параметров работы системы вводятся нормы командировочных, представительских и рекламных расходов, ставка рефинансирования Банка России, ставки налога на прибыль и др. (см. рис. 3).

Настройки налогового учета

НАСТРОЙКА НАЛОГОВОГО УЧЕТА

Действует с 03 февраля 2006

В графах "код налогового учета" показывать: Код

стандартные аналитические справочники

Норма командировочных расходов	100.00	руб./сут.
Норма представительских расходов	4.00	%/ФОТ
Норма расходов на проведение массовых мероприятий	1.00	%/выручка
Ставка рефинансирования ЦБ	25	%
Коэффициент увеличения ставки рефинансирования ЦБ для сумм в рублях	1.10	
Процент увеличения ставки рефинансирования ЦБ для сумм в иностранной валюте	15	%

Ставки налога на прибыль		
В федеральный бюджет	7.50	%
В региональный бюджет	14.50	%
В местный бюджет	2.00	%

Аналитика командировочных расходов	ВНЗ.КОМ	...
Аналитика командировочных расходов за границей	ВНЗ.КОМ.СУТЗАГР	...
Аналитика расходов проживания за границей	ВНЗ.КОМ.ПРОЖИВЗАГ	...
Аналитика расходов на проведение массовых мероприятий	ВНЗ.РЕК.МАССМЕРОП	...
Аналитика представительских расходов	ВНЗ.ПРЕД	...
Аналитика расходов по процентам	ВНЗ.ПРОЦ	...

Рис. 3

Расчет налоговой базы по налогу на прибыль и суммы налога производится с помощью двух налоговых регистров:

- "Расчет налоговой базы по налогу на прибыль (24%)";
- "Расчет налоговой базы по налогу на прибыль (иные ставки)".

Программа "Инфо-Бухгалтер"

Программы "Инфо-Бухгалтер" используются для автоматизации бухгалтерского и налогового учета предприятий различных видов деятельности (производство, торговля, услуги, общественное питание, образование и т.д.). При этом бухгалтерский и налоговый учет ведутся параллельно.

Налоговый учет в программе "Инфо-Бухгалтер" построен по принципу бухгалтерского учета.

Так, для учета основных средств используется блок "Учет основных средств". Информация в этот блок заносится при заполнении карточек основных средств. Одновременно формируются бухгалтерские и налоговые проводки.

Амортизация основных средств в бухгалтерском и налоговом учете может отличаться. Например, могут быть использованы разные способы амортизации или установлены разные сроки полезного использования. В программе "Инфо-Бухгалтер" для налогового учета амортизации объекта основных средств введен забалансовый счет "Н" с субсчетами "Н/01" и "Н/02". На этих субсчетах отражаются соответственно суммы первоначальной стоимости объекта и начисленной амортизации по данным налогового учета.

Суммы амортизационных отчислений рассчитываются автоматически. При этом информация записывается в таблицы и формируются проводки по бухгалтерскому и налоговому учету.

ОГЛАВЛЕНИЕ

- Глава 1. Организация и порядок ведения налогового учета
 - Что такое налоговый учет
 - Что такое регистры налогового учета
 - Как организовать налоговый учет
 - 1. Налоговый учет на основе бухгалтерского
 - 2. Автономный налоговый учет
 - Как рассчитать налоговую базу
- Глава 2. Налоговый учет доходов
 - Налоговый учет доходов от реализации
 - Методы отражения выручки
 - Метод начисления
 - Кассовый метод
 - Как определить сумму доходов от реализации
 - Регистры налогового учета доходов от реализации
 - Реализация продукции, товаров, работ и услуг
 - Выручка от реализации основных средств
 - Выручка от реализации нематериальных активов
 - Выручка от реализации прочего имущества
 - Сводный налоговый учет выручки
 - Налоговый учет внереализационных доходов
 - Виды внереализационных доходов
 - Регистры налогового учета внереализационных доходов
 - Регистры по учету штрафов
 - Регистры по учету кредиторской задолженности
 - Регистры по учету других внереализационных доходов
 - Сводный налоговый учет доходов
 - Доходы, не облагаемые налогом на прибыль
 - Полученные авансы
 - Имущество, полученное при выходе из другой организации и из простого товарищества
 - Неотделимые улучшения арендованного имущества
 - Имущество, полученное в результате реорганизации
- Глава 3. Налоговый учет расходов
 - Расходы по производству и реализации
 - Материальные расходы
 - Получение материалов
 - Списание материалов
 - Оплата труда
 - Расходы на оплату труда
 - Расходы по добровольному страхованию
 - Резерв на оплату отпусков и выплату вознаграждений за выслугу лет
 - Амортизация и амортизируемое имущество
 - Основные средства
 - Формирование первоначальной стоимости
 - Изменение первоначальной стоимости
 - Амортизация основных средств
 - Нематериальные активы
 - Формирование первоначальной стоимости
 - Амортизация нематериальных активов
 - Прочие расходы
 - Аренда имущества
 - Юридические услуги
 - Консультационные, информационные и посреднические услуги
 - Аудиторские услуги
 - Услуги нотариуса
 - Расходы на ремонт основных средств
 - Создание резерва на ремонт основных средств
 - Расходы на гарантийный ремонт
 - Создание резерва
 - Списание резерва
 - Исключительные права на нематериальные активы
 - Неисключительные права на нематериальные активы

- Расходы на страхование имущества
- Налоги и сборы, начисленные к уплате в бюджет
- Сертификация
- Подбор персонала
- Расходы на рекламу
- Расходы по регистрации прав на недвижимость
- Компенсация за использование личного транспорта
- Командировки
 - Суточные
 - Расходы по найму жилого помещения
 - Расходы по проезду к месту командировки и обратно
- Представительские расходы
- Расходы на подготовку и переподготовку кадров
- Расходы по НИОКР
- Регистры налогового учета прочих расходов
- Регистр приобретения работ (услуг)
- Регистр учета расходов будущих периодов
- Регистр учета резервов и расходов на гарантийный ремонт
- Учет налогов, начисленных к уплате в бюджет
- Внереализационные расходы
 - Какие расходы считают внереализационными
 - Расходы по содержанию имущества, переданного в аренду
 - Расходы на уплату процентов по долговым обязательствам
 - Первый способ нормирования процентов
 - Второй способ нормирования процентов
 - Отрицательные курсовые разницы
 - Отрицательные разницы при покупке или продаже валюты
 - Штрафы и пени по хоздоговорам
 - Затраты по аннулированным заказам и производству, не давшему продукции
 - Убытки
 - Убытки текущего года
 - Убытки вспомогательных и обслуживающих хозяйств
 - Убытки от недостач
 - Убытки от простоев
 - Убытки от чрезвычайных ситуаций
 - Убытки прошлых лет. Перенос убытков
 - Ликвидация основных средств
 - Списание дебиторской задолженности
 - Резерв сомнительных долгов
 - Создание резерва
 - Списание резерва
 - Скидки и премии покупателям
 - Судебные расходы
 - Банковские услуги
 - Регистры налогового учета внереализационных расходов
 - Регистры по учету штрафов
 - Регистры по учету дебиторской задолженности
 - Регистры по учету резерва сомнительных долгов
 - Регистр по учету других внереализационных расходов
- Глава 4. Отраслевые особенности налогового учета
 - Налоговый учет в производственных фирмах
 - Формирование расходов
 - Списание расходов
 - Налоговый учет в фирмах, выполняющих работы (оказывающих услуги)
 - Налоговый учет в торговых фирмах
 - Приобретение и списание товаров
 - Транспортные расходы
 - Налоговый учет обслуживающих производств и хозяйств
- Глава 5. Особенности налогового учета ценных бумаг
 - Поступление ценных бумаг
 - Покупка
 - Услуги нотариуса
 - Проценты по кредитам

- Суммовые разницы
- Поступление акций в результате увеличения уставного капитала фирмы, которая их выпустила
- Вклад в уставный капитал
- Поступление безвозмездно
- Налоговый учет первоначальной стоимости ценных бумаг
 - Порядок заполнения регистров
 - Образец заполнения регистров
- Выбытие ценных бумаг
 - Продажа ценных бумаг
 - Общий порядок определения выручки от реализации ценных бумаг
 - Особенности определения выручки от реализации ценных бумаг
 - Расходы, связанные с продажей ценных бумаг
 - Безвозмездная передача ценных бумаг
 - Передача ценных бумаг в уставный капитал другой организации
 - Налоговый учет доходов и расходов от выбытия ценных бумаг
 - Порядок заполнения регистров
 - Образец заполнения регистров
- Глава 6. Налоговый учет денежных средств
 - Налоговые регистры по учету денежных средств
 - Поступление денег
 - Расходование денег
- Глава 7. Сводный учет доходов и расходов
 - Доходы
 - Расходы
 - Прямые и косвенные расходы
 - Внереализационные расходы
- Глава 8. Автоматизация налогового учета
 - Налоговый учет в программах "1С"
 - Программа "Турбо Бухгалтер"
 - Программа "Инфо-Бухгалтер"

THE BOOK IS MADE BY

AXI-ROSE

AXI-ROSE@YA.RU