

Уткина Светлана Анатольевна

Расходы организации: бухгалтерский и налоговый учет

Автор: Уткина Светлана Анатольевна – зам. главного бухгалтера
ООО «ГВЭК», большой опыт работы бухгалтером и аудитором

Перечень принятых сокращений в тексте:

НК РФ – Налоговый Кодекс Российской Федерации

ГК РФ – Гражданский Кодекс Российской Федерации

ООО – общество с ограниченной ответственностью

ОАО – открытое акционерное общество

ЗАО – закрытое акционерное общество

НДС – налог на добавленную стоимость

НИОКР – научно-исследовательские и опытно-конструкторские
работы

ПБУ – Положение по бухгалтерскому учету

Тыс. – тысяч

Руб. – рублей

Ст. – статья

Подп. – подпункт

П. – пункт

Т.п. – тому подобное

Т.е. – то есть

Понятие экономически оправданные и документально подтвержденные затраты

В соответствии с главой 25 НК РФ прибыль российских организаций определяется как полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов. При этом расходами признаются только обоснованные, т.е. экономически оправданные и документально подтвержденные затраты. Следовательно, для правильного исчисления налога на прибыль организаций помимо прочих условий необходимо представлять, что же такое «экономически оправданные затраты».

Под экономически оправданными затратами понимаются затраты:

- ✓ обусловленные целями получения доходов;
- ✓ удовлетворяющие принципу рациональности;
- ✓ обусловленные обычаями делового оборота;

Затраты, обусловленные целями получения дохода – это затраты, произведенные в целях получения дохода. Необходимо отметить, что этот признак прямо установлен в абз. 4 п. 1 ст. 252 НК РФ.

Принцип рациональности не определен в действующем законодательстве. Можно лишь предположить, что принцип рациональности предполагает разумный подход к осуществлению затрат, т.е. оценку необходимого размера. По сути, речь идет о целесообразности.

Целесообразность затрат относится к хозяйственной деятельности организации и не должна регулироваться налоговым законодательством. Налоговое законодательство указывает, с каким фактом хозяйственной деятельности связаны налоговые последствия, но не регулирует самих отношений, приводящих к налоговым последствиям.

В соответствии со ст. 5 ГК РФ под обычаями делового оборота признается сложившееся и широко применяемое в какой-либо области предпринимательской деятельности правило поведения, не предусмотренное законодательством, независимо от того, зафиксировано ли оно в каком-либо документе.

При определении экономической оправданности затрат необходимо исходить из нескольких принципов. Одним из основных принципов

является то, что налоги должны иметь экономическое обоснование и не могут быть произвольными. Экономическим основанием налога на прибыль является полученная налогоплательщиком прибыль. Для того, чтобы правильно определить размер прибыли, необходимо учесть все затраты, понесенные налогоплательщиком для получения дохода.

Согласно абз. 4 п. 1 ст. 252 НК РФ под расходами понимаются любые затраты, понесенные налогоплательщиком с целью получения дохода.

Кроме того, в налоговом учете доходы и расходы организации необходимо подтвердить документами.

До 1 января 2006 г. ст. 248 НК РФ было определено, что доходы и расходы признаются на основании первичных документов. Таковыми считают договоры, накладные и акты, в которых содержатся все реквизиты, перечисленные в ст. 9 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (т.е. первичный документ должен содержать наименование, дату составления, название организации, содержание операции, ее натуральные и денежные измерители, а также имена и подписи ответственных лиц).

С 1 января 2006 г. доход и расход можно признать также на основании других документов, подтверждающих полученные налогоплательщиком доходы (в ст. 252 НК РФ приведены примеры таких документов):

- документы, оформленные по обычаям делового оборота той страны, на территории которой произведены затраты;
- таможенная декларация;
- приказ о командировке;
- проездные документы;
- отчет о выполненной по договору работе.

Классификация расходов в бухгалтерском и налоговом учетах

Классификация расходов в бухгалтерском учете

В соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации», утвержденного приказом Минфина России от 06.05.1999 г. №33н, все расходы в зависимости от их характера, условий осуществления и

направлений деятельности организации подразделяются на расходы по обычным видам деятельности и прочие расходы (операционные, внереализационные, чрезвычайные).

К расходам от обычных видов деятельности (когда это является предметом деятельности организации) относятся расходы, связанные с:

- ☐ предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды;
- ☐ предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
- ☐ участием в уставных капиталах других организаций;
- ☐ возмещение стоимости основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов, осуществляемое в виде амортизационных отчислений (кроме амортизационных отчислений по созданию внеоборотных активов организаций, по подготовке и освоении новых производств);

К операционным расходам относятся все вышеперечисленные расходы, если они не являются предметом деятельности организации.

К внереализационным расходам относятся:

- ☐ штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- ☐ возмещение причиненных организацией убытков;
- ☐ убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;
- ☐ суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;
- ☐ курсовые разницы;
- ☐ сумма уценки активов;
- ☐ перечисление средств (взносов, выплат и т.д.), связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий;
- ☐ прочие внереализационные расходы.

В составе чрезвычайных расходов отражаются расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств

хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т.п.).

По отношению к отчетному периоду все расходы, осуществленные организацией, можно разделить на *расходы текущего периода и отложенные расходы*.

К расходам текущего периода относятся затраты, признанные в отчетном периоде в производственной себестоимости продукции, работ, услуг. Такие затраты могут стать расходами по обычным видам деятельности, если будут признаны в отчетном периоде в себестоимости проданных продукции, работ, услуг. Затраты текущего периода, не признанные в отчетном периоде, составляют затраты в незавершенном производстве.

В составе текущих расходов признаются расходы, которые ранее были отложены, а также расходы, которые еще не понесены фактически, но уже включены в затраты на производство продукции (работ, услуг), т.е. зарезервированы на плановую сумму предстоящих затрат. Зарезервированные затраты образуют специальные резервы, средства которых по мере необходимости используются на оплату отпусков, ремонт основных средств, выплату ежегодных пособий за выслугу лет и пр.

К отложенным расходам относятся затраты, которые осуществлены в отчетном периоде, но будут включены в производственную себестоимость в будущих периодах.

Такие затраты признаются в качестве расходов будущих периодов и подлежат включению в затраты на производство продукции (работ, услуг) в последующие месяцы.

Согласно п. 8 ПБУ 10/99 при формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по следующим элементам:

- ✓ материальные затраты;
- ✓ затраты на оплату труда;
- ✓ отчисления на социальные нужды;
- ✓ амортизация;

✓ прочие затраты.

Для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по статьям затрат. Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно.

Классификация расходов по элементам и статьям имеет большое значение при организации аналитического учета затрат, а следовательно, оказывает влияние на алгоритмы формирования показателей бухгалтерской отчетности – расходов по обычным видам деятельности.

Еще одной существенной классификацией является классификация затрат на прямые и косвенные.

При калькулировании себестоимости отдельных видов продукции (работ, услуг), как полной, так и ограниченной, как в целях формирования отчетности, так и в целях управления (планирования, ценообразования), расходы признаются прямыми или косвенными исходя из того, могут они быть отнесены прямым путем (на основании первичных документов) на стоимость объекта калькулирования (единицы продукции, конкретного вида работ, услуг, процесса и т.п.) или нет. Если могут, то такие расходы являются прямыми, если нет – косвенными.

В целях формирования отчетности организация должна обеспечить учет расходов в разрезе операционных и географических сегментов в соответствии с требованиями ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам», утвержденного приказом Минфина России от 27.01.2000 г. №11н. Это означает, что в тех случаях, когда организация осуществляет свою деятельность в определенных географических регионах или продает определенные товары, выпускает определенную продукцию, выполняет определенные работы, оказывает определенные услуги и при этом ее деятельность подвержена рискам и получению прибылей, отличным от рисков и прибылей по другим регионам, товарам, продукции, работам, услугам, такая деятельность подлежит раскрытию в отчетности.

Если разные риски связаны и с географическим регионом, в котором действует организация, и с видом продукции (товара, работы,

услуги), то организация группирует информацию по своему усмотрению: вначале по географическим регионам, а затем по операционным сегментам или вначале по операционным сегментам, а затем по географическим регионам. Процедура определения (выделения) сегментов заключается в условном разделении всей деятельности организации на части, которые, по мнению организации, должны быть представлены в отчетности для того, чтобы пользователь отчетности мог правильно оценить представленную информацию в целях принятия решений.

Классификация расходов в налоговом учете

В налоговом учете расходы делятся на расходы, связанные с производством и реализацией и внереализационные расходы.

Расходы, связанные с производством и реализацией, включают в себя (ст. 253 НК РФ):

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

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

- ✓ расходы на освоение природных ресурсов;

- ✓ расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки;

- ✓ расходы на обязательное и добровольное страхование;

- ✓ прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

Внереализационные расходы определены законодателем через критерий отсутствия непосредственной связи с производством и реализацией и через конкретный перечень статей, которые могут быть учтены в составе внереализационных расходов. Перечень расходов является не закрытым. Поэтому любые обоснованные расходы, иные, чем прямо перечисленные, которые не связаны непосредственно с

производством и реализацией, могут быть учтены в составе внереализационных расходов.

Расходы, связанные с производством и реализацией, подразделяются в целях налога на прибыль на (ст. 253 НК РФ):

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

Если некоторые затраты с равными основаниями могут быть отнесены одновременно к нескольким группам расходов, то налогоплательщик вправе самостоятельно определить, к какой именно группе относятся расходы (п. 4 ст. 252 НК РФ).

Если налогоплательщик определяет доходы и расходы по методу начисления, расходы на производство и реализацию подразделяются на прямые и косвенные (ст. 318 НК РФ). В связи с внесением изменений в 2005 г. в гл. 25 НК РФ с 1 января 2005 г. организациям предоставляется право самим определять перечень прямых расходов, закрепив свое решение в учетной политике для целей налогообложения.

Налоговым кодексом предусмотрены следующие прямые расходы:

✓ материальные затраты в части затрат на:

☐ приобретение сырья и (или) материалов, используемых при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг);

☐ приобретение комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, и (или) полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке;

✓ расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, а также суммы единого социального налога и расходы на обязательное пенсионное страхование, идущие на финансирование страховой и накопительной частей трудовой пенсии, начисленные на указанные суммы расходов на оплату труда;

✓ суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров (работ, услуг).

К прямым расходам относятся также стоимость покупных товаров (ст. 320 НК РФ), реализованных в данном отчетном (налоговом) периоде, и суммы расходов на доставку (транспортные расходы) покупных товаров до склада налогоплательщика – покупателя товаров в случае, если данные расходы не включены в цену приобретения этих товаров. В связи с внесением изменений в 2005 г. в гл. 25 НК РФ с 1 января 2005 г. организациям предоставляется право формировать стоимость покупных товаров с учетом расходов, связанных с их приобретением.

К косвенным расходам относятся все иные суммы расходов, за исключением внереализационных расходов, определяемых в соответствии со ст. 265 «Внереализационные расходы» НК РФ, осуществляемых налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода.

В соответствии с п. 2 ст. 318 НК РФ сумма косвенных расходов на производство и реализацию, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода с учетом требований, предусмотренных Налоговым кодексом РФ.

В соответствии с п. 3 ст. 315 НК РФ должны быть обособленно учтены следующие расходы, произведенные в отчетном (налоговом) периоде, уменьшающие сумму доходов от реализации:

1) на производство и реализацию товаров (работ, услуг) собственного производства, а также расходы, понесенные при реализации имущества, имущественных прав, за исключением расходов, указанных в пп. 2 – 6 этого пункта;

2) понесенные при реализации ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке;

3) понесенные при реализации ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке;

4) понесенные при реализации покупных товаров;

- 5) связанные с реализацией основных средств;
- 6) понесенные обслуживающими производствами и хозяйствами при реализации ими товаров (работ, услуг).

Состав затрат в бухгалтерском учете

Пункт 6 ст. 8 Закона «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 г. №129-ФЗ требует разделения затрат на текущие и капитальные затраты.

Текущие затраты – расходы, обусловленные факторами хозяйственной деятельности данного отчетного периода (одного операционного цикла).

Капитальные затраты – хозяйственные операции по использованию ресурсов организации, осуществленные в данном отчетном периоде с целью получения доходов в будущем и используемые в течение нескольких отчетных периодов (в нескольких циклах производства).

На признание затрат в бухгалтерском учете влияет принцип начисления, согласно которому факты хозяйственной деятельности предприятия относятся к тому отчетному периоду (и, следовательно, отражаются в бухгалтерском учете), в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами. Например, затраты по оплате труда включаются в себестоимость не в момент выдачи денег из кассы, а на дату возникновения задолженности организации перед своими работниками.

Перечень затрат, включаемых в себестоимость, должен определяться самим предприятием исходя из экономического содержания произведенных расходов. Это право организации закреплено в ПБУ 10/99 «Расходы организации».

Состав затрат в налоговом учете

В гл. 25 НК РФ отражены принципы регулирования состава расходов – в ст. 252, 253 НК РФ приведен перечень расходов, признаваемых в целях налогообложения и в ст. 270 НК РФ приведен перечень расходов, не признаваемых в целях налогообложения.

Каждый расход должен рассматриваться организацией с точки зрения экономического смысла в целях формирования показателей

финансовой отчетности и с точки зрения налогового смысла в целях налогообложения.

В бухгалтерском учете главный критерий, в соответствии с которым можно было бы включать в себестоимость такие расходы, – их производственный характер, т.е. участие в производственной деятельности хозяйствующего субъекта. При этом под производственной должна пониматься любая деятельность, направленная на извлечение доходов, а не только деятельность, связанная с материальным производством.

В налоговом учете включение или невключение в расходы тех или иных затрат зависит от того, разрешает ли законодательство такие расходы признать в целях налогообложения. Говорить об экономическом подходе приходится далеко не всегда, хотя Налоговый кодекс в части первой и провозгласил, что каждый налог должен иметь экономическое основание (п. 3 ст. 3).

Данное справочное пособие поможет разобраться в правильности отражения расходов организации в бухгалтерском и налоговом учетах.

Агентский договор

В соответствии с п. 3 ПБУ 10/99, утвержденным Приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н (в ред. от 30.03.2001), не признаются расходами организации выбытие активов по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.

Пунктом 9 ст. 270 НК РФ установлено, что в целях налогообложения прибыли не учитываются расходы налогоплательщика в виде имущества (включая денежные средства), переданного комиссионером, агентом и иным поверенным:

✓ в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, агентскому и иному аналогичному договору;

✓ в счет оплаты затрат, произведенных комиссионером, агентом и иным поверенным за комитента, принципала и иного доверителя, если такие затраты не подлежат включению в состав расходов комиссионера,

агента и иного поверенного в соответствии с условиями заключенных договоров.

Аренда транспортного средства

Затраты на выплату компенсации работникам за использование ими личных автомобилей для служебных поездок включаются в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией. При этом нормы расходов на указанные цели установлены постановлением Правительства РФ от 08.02.2002 г. №92.

При заключении договора аренды транспортного средства, в том числе с работником организации, компенсация не выплачивается. В соответствии со ст. 606 ГК РФ по договору аренды (имущественного найма) арендодатель (наймодатель) обязуется предоставить арендатору (нанимателю) имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование.

Таким образом, договор аренды имущества предусматривает уплату арендатором арендной платы, которая относится к прочим расходам, связанным с производством и реализацией товаров (работ, услуг), согласно подп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ. Размер арендных платежей и порядок их перечисления определяются договором, заключенным в порядке, установленном гражданским законодательством.

Согласно ст. 642, 644-646 ГК РФ арендатор своими силами и средствами осуществляет управление арендованным транспортным средством и его эксплуатацию, как коммерческую, так и техническую, а также несет расходы на его содержание.

Таким образом, затраты организации, произведенные по договору аренды транспортного средства, заключенному с физическим лицом, в том числе затраты на приобретение топлива (ГСМ) для обеспечения работы данного автомобиля исходя из фактического пробега автомобиля (с учетом фактического расхода топлива (ГСМ) в производственных целях и стоимости его приобретения), а также затраты на приобретение запасных частей могут быть учтены при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль, при условии их соответствия критериям,

изложенным в п. 1 ст. 252 НК РФ. Данная точка зрения изложена в письме Минфина РФ от 28.12.2005 г. №03-03-04/1/463.

Банковские карты

Обязанность работодателя по выплате заработной платы работнику установлена статьей 22 ТК РФ. При этом в соответствии 136 ТК РФ заработная плата выплачивается работнику в месте выполнения им работы, либо перечисляется на указанный работником счет в банке на условиях, определенных коллективным или трудовым договором.

Статьей 5 Закона РФ от 02.12.1990 №395-1 «О банках и банковской деятельности» определено, что открытие и ведение банковских счетов юридических и физических лиц является одним из видов банковских операций, осуществляемых кредитными организациями. При этом открытие банковского счета в кредитной организации производится на основании договора банковского счета, который в соответствии со ст. 846 ГК РФ может быть заключен, как самим работником, так и организацией (работодателем) в интересах работника (в пользу работника).

В соответствии с позиций Минфина России, изложенной в письме от 07.02.2005 № 03-05-01-04/19, расходы на открытие и годовое обслуживание лицевых счетов сотрудников организации, открытых в системе банковских карт для ежемесячного перечисления заработной платы сотрудников (работников) с расчетного счета данной организации и для личного пользования, производятся пользу сотрудников и на основании п. 29 ст. 270 НК РФ не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль организации.

При определении порядка налогообложения иных расходов (комиссионные вознаграждения), связанных с перечислением заработной платы на банковские счета, следует руководствоваться подп. 15 п. 1 ст. 265 НК РФ, в соответствии с которой указанные затраты учитываются для целей налогообложения прибыли в составе внереализационных расходов.

Кроме того данные расходы не являются расходами, осуществленными в пользу физических лиц, а следовательно не подлежат налогообложению по единому социальному налогу.

Бесплатное питание

В статье 108 ТК РФ закреплено, что на работах, где по условиям производства (работы) предоставление перерыва для отдыха и питания невозможно, работодатель обязан обеспечить работнику возможность отдыха и приема пищи в рабочее время.

Перечень таких работ, а также места для отдыха и приема пищи устанавливаются правилами внутреннего трудового распорядка организации. Данный порядок также распространяется на работников, привлекаемых на ликвидацию последствий аварий, крушений и стихийных бедствий. Обеспечение бесплатным питанием работников организации в обязательном порядке должно быть закреплено в трудовом договоре конкретного работника, а также в локальных актах самой организации (отраслевых соглашениях, коллективных договорах). По мнению МНС России считается возможным включение в соответствии со ст. 255 НК РФ в состав расходов на оплату труда затрат, связанных с выполнением отраслевых соглашений и коллективных договоров. В тоже время п. 25 ст. 270 НК РФ установлено, что при определении налоговой базы не учитываются компенсации удорожания стоимости питания в столовых, буфетах или профилакториях, либо предоставления его по льготным ценам или бесплатно (за исключением специального питания для отдельных категорий работников в случаях, предусмотренных действующим законодательством и за исключением случаев, когда бесплатное или льготное питание предусмотрено трудовыми договорами).

Таким образом, расходы, связанные с круглосуточным питанием работников за счет средств организации, можно учесть в составе расходов на оплату труда.

На основании подп. 2 п. 1 ст. 238 НК РФ стоимость бесплатного питания не подлежит обложению ЕСН и на основании п. 3 ст. 217 НК РФ не подлежит обложению НДФЛ.

Библиотечный фонд

Если срок хранения профессиональных изданий (профессиональная профильная литература нормативно-справочного характера или длительного пользования) более одного года, то их следует квалифицировать как объекты основных средств. В зависимости от принятого в учетной политике способа признания расходов в составе затрат на производство по объекту может начисляться амортизация или может быть списание затрат на счета учета производственных затрат с момента начала эксплуатации.

В целях исчисления налога на прибыль учет стоимости литературы через амортизацию не предусмотрен (п. 2 ст. 256 НК РФ). По таким объектам, не списанным единовременно при вводе в эксплуатацию по данным бухгалтерского учета, возникают временные налогооблагаемые разницы.

Бизнес-планы

Правовые и экономические основы инвестиционной деятельности, осуществляемой в форме капитальных вложений, на территории РФ определены Федеральным законом РФ от 25.02.1999 №39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в РФ, осуществляемой в форме капитальных вложений».

Инвестиционный проект – обоснование экономической целесообразности, объема и сроков осуществления капитальных вложений, в том числе необходимая проектно-сметная документация, разработанная в соответствии с законодательством РФ и утвержденными в установленном порядке стандартами (нормами и правилами), а также описание практических действий по осуществлению инвестиций (бизнес-план).

Согласно Методики определения стоимости строительной продукции на территории РФ МДС 81-35.2004, утвержденной постановлением Госстроя России от 05.02.2004 №15/1, в сводной сметный расчет стоимости строительства включаются затраты на выполнение проектных работ, изыскательских работ, на экспертизу предпроектной и проектной документации.

Бухгалтерский учет затрат, связанных с незавершенным строительством объектов, осуществляется в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденным Письмом Минфина России от 30.12.1993 г. №160. В соответствии с данным положением расходы, связанные с предпроектными и проектными работами, учитываются на счете учета вложений во внеоборотные активы, с последующим увеличением первоначальной стоимости основных средств, что предусмотрено письмом Минфина России от 27.03.2003 №16-00-14/107.

Для целей налогового учета, затраты, связанные с предпроектными и проектными работами, на основании ст. 257 НК РФ включаются в первоначальную стоимость основных средств.

Бонусы

Ст. 779 ГК РФ предусмотрено, что по договору возмездного оказания услуг исполнитель обязуется по заданию заказчика совершить определенные действия, а заказчик – оплатить услуги.

Договором между продавцом и покупателем может быть предусмотрено дополнительное условие оплаты продавцом действий покупателя по выполнению заранее оговоренных условий по объемам приобретаемых у продавца товаров. Ведь покупатель изначально по договору купли-продажи не обязан выбирать определенный объем.

Для продавца такие суммы тогда можно будет рассматривать как расходы по оплате услуг, потребляемых в связи со сбытом производимой продукции и обеспечивающих производителю устойчивый объем реализации произведенной продукции. Такие расходы расцениваются как отвечающие требованиям ст. 252 НК РФ и уменьшают размер налоговой базы.

Возврат товаров

Если возврат товара производится в результате существенного нарушения условий договора по качеству, ассортименту, комплектности, упаковке или других условий поставки товаров (п. 2 ст. 475, п. 2 ст. 480, п. 2 ст. 482 ГК РФ), то это является основанием для отказа покупателя от

исполнения договора купли-продажи. При этом товар возвращается поставщику и списывается:

✓ либо со счета 002 (если отступление от условий договора были выявлены покупателем при принятии товаров от поставщика, то такие товары на баланс не приходятся);

✓ либо со счета 41 «Товары» в корреспонденции со счетом учета претензий (если недостатки товара обнаружены после их принятия от поставщика и оприходования на баланс организации-покупателя).

Если договором предусмотрена оплата товаров в рассрочку, то потребовать возврата товаров может продавец. Исключение составляет, когда сумма платежей, полученных от покупателя, не превышает половину цены товаров (ст. 489 ГК РФ). Если же сумма платежей, поступивших от покупателей, превышает половину стоимости товаров, то продавец лишается права на отказ от исполнения договора. В таком случае он может потребовать только уплаты покупателем процентов за просрочку платежа или возврата неоплаченных товаров.

При возврате товара в день покупки сумма выручки за данный день уменьшается на сумму возврата. Если покупатель возвращает товар не в день покупки, то в бухгалтерском учете в день возврата делаются сторнировочные записи.

Когда осуществляется возврат товара при отказе от исполнения договора в случае нарушения контрагентом его условий, то продавец делает сторнировочные проводки не только по счетам учета выручки, но и по счетам учета задолженности перед бюджетом по НДС. Если возвращается товар в связи с ненадлежащим качеством, право на вычет НДС у продавца возникает только после факта возврата покупателю денежных средств. До этого момента задолженность перед бюджетом не уменьшается, поскольку полученные денежные суммы рассматриваются как полученный аванс.

Если возврат товара происходит по завершеному и исполненному договору купли-продажи, то поставщиком (так называемым бывшим покупателем) как продавцом этого товара. При этом принятие к вычету сумм НДС осуществляется в соответствии с действующим порядком, то

есть по мере возврата ранее полученной оплаты и оприходовании при обязательном наличии счета-фактуры. Таким образом, в этом случае продавец не имеет право зарегистрировать у себя в книге покупок сумму НДС на основании своего же счета-фактуры, который был выставлен при продаже этого товара (письмо Минфина России от 21.03.2005 №03-04-11/60).

В целях обложения налогом на прибыль также принимаются гражданские отношения, фактически складывающиеся между продавцом и покупателем (по дате формирования выручки и затрат, а также по сумме выручки для нормирования расходов).

Векселя

В обеспечение обязательств под полученные ценности организация может выдать собственный вексель. В этом случае задолженность по сделке числится на балансе в полной сумме задолженности. При использовании в расчетах за товары (работы, услуги) своего собственного векселя вычет возможен только после того, как организация погасит свою задолженность по этому векселю.

При оплате товаров (работ, услуг) векселем третьего лица право на вычет формально возникает в момент передачи векселя продавцу. Если же вексель третьего лица был получен налогоплательщиком в обмен на свой собственный вексель, то в соответствии с п. 2 ст. 172 НК РФ налогоплательщик получает право на вычет «входного» НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) только после уплаты денежных средств по собственному векселю.

При расчетах с использованием векселя третьего лица сумма «входного» НДС, которую можно принять к вычету, определяется исходя из *балансовой стоимости векселя* (в целях применения п. 2 ст. 172 НК РФ балансовая стоимость – это сумма затрат, фактически понесенных в связи с приобретением этого векселя).

Если организация выписывает процентный вексель, то сумма процентов, исчисляемая ежемесячно, в бухгалтерском учете учитывается в составе внереализационных расходов организации (письмо Минфина России от 25.11.1999 №04-00-11).

В целях исчисления налога на прибыль ежемесячная сумма процентов по векселям учитывается в составе внереализационных расходов в порядке, предусмотренном ст. 269 НК РФ (нормируются). Возникают временные разницы (т.к. в бухгалтерском учете проценты признаются в составе расходов будущих периодов (при получении работ или услуг) или включению процентов в стоимость основных средств, нематериальных активов или товарно-материальных ценностей) и постоянные разницы (в размере превышения установленного норматива).

Вспомогательные производства

Если на балансе организации учитываются вспомогательные производства, то суммы общепроизводственных и общехозяйственных расходов распределяются не только между видами продукции основного производства, но и между счетами учета затрат вспомогательных производств. Затем полученные расходы вспомогательных производств (прямые по производствам и часть накладных расходов) списываются по направлениям использования результатов деятельности этих производств.

При списании завершенной производством продукции вспомогательного производства со счета 23 «Вспомогательные производства» в конце отчетного периода собранные на нем затраты необходимо распределить следующим образом:

- ☐ затраты, относящиеся к производственной деятельности (Дебет 20 «Основное производство» Кредит 23 Вспомогательное производство»);

- ☐ затраты, использованные в деятельности обслуживающего производства (Дебет 29 «Обслуживающие производства» Кредит 23 Вспомогательное производство»);

- ☐ затраты, относящиеся к реализуемой данным хозяйством продукции (Дебет 90 «Прочие доходы и расходы» Кредит 23 «Вспомогательное производство»);

Сальдо на конец месяца (либо на конец отчетного периода) отражает стоимость НЗП во вспомогательном производстве.

До 2005 года в налоговом учете расходы вспомогательных производств имели свою специфику – при расчете НЗП в их остатках оставалось только конкретное незавершенное вспомогательное производство, а все, что было завершено и потреблено в виде работ (услуг) основным производством, признавалось косвенными расходами отчетного периода (п. 4 ст. 254 НК РФ).

С 2005 года, когда предприятиям представилась возможность определения в целях налогообложения прямых расходов, совпадающих с бухгалтерским учетом, временная разница, возникающая ранее из-за того, что стоимость услуг включалась в состав материальных расходов, не входящих в установленный ранее п. 1 ст. 318 НК РФ перечень прямых расходов, ликвидирована. Если сейчас разницы возникают, то только в стоимости отдельных элементов, составляющих себестоимость вспомогательного производства.

Госпошлина

Статьей 13 НК РФ государственная пошлина включена в состав федеральных налогов и сборов, уплачиваемых на территории РФ. В связи с этим расходы организаций на уплату государственной пошлины на основании подп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ включаются в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией.

Долги, нереальные для взыскания

Если организация обратилась в суд за истребованием **дебиторской задолженности** и решение суда было положительным, то срок течения исковой давности прерывается (ст. 203 ГК РФ, ст. 85 АП РФ).

В бухгалтерском учете организация может списать такую задолженность только в случае нереальности ее взыскания:

- ✓ издания государственным органом акта, в связи с которым исполнение обязательств невозможно полностью или частично (ст. 417 НК РФ);

- ✓ ликвидации юридического лица-дебитора (основанием является выписка об исключении из реестра);

- ✓ смерти гражданина – дебитора (ст. 418 ГК РФ);

✓ самостоятельного признания задолженности нереальной для взыскания, например при наличии или повторном получении от судебного пристава постановления об окончании исполнительного производства в связи с отсутствием должника или отсутствием у должника имущества, на которое может быть обращено взыскание (Федеральный Закон от 21.07.1997 г. №119 ФЗ «Об исполнительном производстве»);

✓ при наличии иных причин, явно свидетельствующих о невозможности получения средств от покупателей.

Дебиторская задолженность списывается на основании соответствующего приказа руководителем.

И в бухгалтерском, и в налоговом учете порядок списания долгов зависит от того, создается организацией резерв по сомнительным долгам или не создается.

В случае, если резерв не создается, то в бухгалтерском учете сумма задолженности списывается в состав внереализационных расходов. При этом в течение пяти лет с момента списания организация должна учитывать списанную задолженность на забалансовом счете 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов».

В налоговом учете сумма безнадежного долга в полном размере включается в состав внереализационных расходов организации на дату его списания (пп. 2 п. 2 ст. 265 НК РФ).

В случае создания резерва в бухгалтерском учете списание задолженности осуществляется организацией за счет средств созданного резерва. Если суммы резерва оказывается недостаточно, то разница списывается в состав внереализационных расходов.

При создании резервов по сомнительным долгам в налоговом учете безнадежные долги также подлежат списанию за счет созданных резервов. И только в случае их недостаточности разницу разрешается сразу списать во внереализационные расходы.

Пункт 5 ст. 167 НК РФ обязывает организацию начислить НДС при списании дебиторской задолженности. При этом налог начисляется и уплачивается в бюджет при наступлении наиболее ранней из двух дат:

- день истечения срока исковой давности;
- день списания задолженности.

Обязанность по начислению и уплате НДС в бюджет возникает при одновременном выполнении двух условий:

1) списана задолженность покупателя по оплате товаров (работ, услуг), облагаемых НДС (т.е. сумма задолженности включает НДС).

Если задолженность возникла, например, из договора поставки товаров, не облагаемых НДС, или из договора займа, то в сумме задолженности НДС нет. Поэтому нет и обязанности уплачивать НДС при списании этой задолженности;

2) в момент возникновения задолженности организация в соответствии с действовавшей на тот момент учетной политикой определяла выручку для целей исчисления НДС «по оплате».

Если выручка в периоде возникновения задолженности определялась организацией «по отгрузке», то сумма НДС со стоимости реализованных товаров (работ, услуг) должна была быть уплачена в бюджет в периоде отгрузки.

При списании дебиторской задолженности НДС начисляется исходя из той ставки НДС, которая действовала в момент отгрузки товаров (работ, услуг).

Например, ЗАО «Факел» в марте 2002 года отгрузило ЗАО «Север» товары на сумму 140 000 руб. (в том числе НДС 20% – 23 333 руб.). В 2002 году организация определяла выручку для целей налогообложения «по оплате».

В бухгалтерском учете данная хозяйственная операция отражена следующими записями:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	
Кредит 90-1 «Выручка от продаж»	140 000 руб.

Сумма НДС со стоимости отгруженных товаров:

Дебет 90-3 «НДС»	
Кредит 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» субсчет «НДС»	23 333 руб.

В 2005 году ЗАО «Факел» списывает сумма основного долга в связи с истечением срока исковой давности:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы»	
Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	140 000 руб.

И сумма НДС со стоимости реализованного товара

Дебет 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» субсчет «НДС»	
Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «НДС»	23 333 руб.

Списанная дебиторская задолженность учтена за балансом

Дебет 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов»	140 000 руб.
---------------------------------------------------------------------------	--------------

Если все таки организация получает от покупателя денежные средства уже после того, как списала его задолженность и уплатила соответствующую сумму НДС в бюджет, повторно НДС не облагаются (Письмо МНС России от 28.01.2002 № 03-1-09/161/14-B601).

Суммы **кредиторской задолженности**, по которым истек срок исковой давности, подлежат списанию с баланса с зачислением их в состав внереализационных доходов (п. 78 Положения по ведению бухгалтерского учета). Правомерность требований налоговых органов по включению кредиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности в состав внереализационных доходов подтверждается судами (Постановление ФАС Московского округа от 28.06.2005 по делу №КА-А40/5500-05). Если организация производила частичный расчет с кредитором, то срок исковой давности начинается исчисляться с даты последнего частичного погашения заново (ст. 203 ГК РФ).

Если списывается кредиторская задолженность за товары (работы, услуги), нужно учесть, что организация теряет право на вычет суммы НДС по этим товарам (работам, услугам). Ведь вычет возможен только в том случае, если НДС фактически уплачен поставщику.

Например, ЗАО «Факел» в 2002 году приобрело в 2002 году товары на сумму 150 000 руб., в том числе НДС 20% – 15 000 руб. Товары оплачены не были. В бухгалтерском учете в момент приобретения товаров были сделаны проводки:

Дебет 41 «Товары»	
Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	135 000 руб.

Отражена сумма НДС по приобретенным товарам

Дебет 19 «НДС по приобретенным ценностям»	
Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	15 000 руб.

В 2005 г. организация списывает задолженность за товары в связи с истечением срока исковой давности:

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	
Кредит 91 «Прочие доходы и расходы»	150 000 руб.

Сумма «входного» НДС по неоплаченным товарам списана в состав внереализационных расходов

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы»	
Кредит 19 «НДС по приобретенным ценностям»	15 000 руб.

В налоговом учете суммы списанной кредиторской задолженности увеличивают налоговую базу по налогу на прибыль в составе внереализационных доходов (п. 18 ст. 250 НК РФ). При этом суммы «входного» НДС, относящиеся к списанной задолженности, включаются в состав внереализационных расходов (пп. 14 п. 1 ст. 265 НК РФ).

В соответствии с Законом №58-ФЗ внесены изменения в п. 18 ст. 250 и п. 21 ст. 251 НК РФ, которые распространяются на правоотношения, возникшие с 1 января 2005 года (ст. 5 п. 8 Закона №58-ФЗ). Согласно п. 18 ст. 250 НК РФ, суммы кредиторской задолженности, списанные в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям, за исключением доходов, предусмотренных п. 21 ст. 251 НК РФ, признаются внереализационными доходами, учитываемыми для целей налогообложения прибыли.

При этом п. 21 ст. 251 НК РФ установлено, что при определении налоговой базы по налогу на прибыль организации не учитываются доходы в виде сумм кредиторской задолженности налогоплательщика по уплате налогов и сборов перед бюджетами разных уровней, списанных и уменьшенных иным образом в соответствии с законодательством РФ или по решению Правительства РФ. При этом, как следует из содержания ст. 75 и 114 НК РФ задолженность налогоплательщика по пеням и штрафам не приравнивается к задолженности по уплате налогов и сборов. Следовательно, к суммам списанной кредиторской задолженности перед бюджетами разных уровней по уплате налогов и сборов не может быть применено положение подп. 21 п. 1 ст. 251 НК РФ (в редакции Федерального Закона от 06.06.2005 №58-ФЗ). Минфин России в письме от 29.12.2005 №03-03-04/1/467 закрепил позицию в отношении включения кредиторской задолженности налогоплательщика по пеням и штрафам, списанной в соответствии с законодательством РФ или по решению Правительства РФ. Вышеназванные расходы включаются в состав доходов с 1 января 2006 года.

Не урегулированным остается вопрос о порядке учета суммы НДС при списании кредиторской задолженности в виде полученного ранее аванса в счет предстоящей поставки товаров (работ, услуг).

Суммы авансовых платежей облагаются НДС, поэтому в момент получения аванса организация должна была уплатить соответствующую сумму НДС в бюджет. Обязательства по поставке товаров (выполнению работ, оказанию услуг) выполнены не были. И вот по истечении срока исковой давности организация списывает сумму аванса в состав доходов.

При этом, организация, списав аванс, вернуть из бюджета уплаченную при получении аванса сумму НДС не может.

Постоянная разница, приводящая к образованию постоянного налогового актива (ПНА) возникает у организации на дату списания безнадежной дебиторской задолженности, не покрытой за счет средств созданного резерва, в сумме превышения суммы безнадежных долгов, списанных на расходы в налоговом учете, над величиной аналогичного

показателя в бухгалтерском учете. Постоянная разница, приводящая к образованию постоянного налогового обязательства, возникает на дату списания безнадежной дебиторской задолженности, не покрытой за счет средств созданного резерва, в сумме превышения суммы безнадежных долгов, списанных на расходы в бухгалтерском учете, над величиной аналогичного показателя по данным налогового учета.

Дивиденды

Для расчета суммы дивидендов используется показатель чистой прибыли (при расчете учитываются и отложенные налоговые активы (ОНА) и обязательства (ОНО) (Письмо Минфина России от 25.01.2005 № 03-03-01-04/1/28).

Если организация выплачивает дивиденды (доходы) учредителям (участникам), то согласно п. 2 ст. 275 НК РФ она признается налоговым агентом. Таким образом, организация должна исчислить, удержать из доходов учредителей (участников) и перечислить в бюджет налог с суммы выплаченных доходов (НДФЛ). Такая обязанность возникает у организации независимо от того, кто является участником: организация или физическое лицо, иностранец или резидент.

Налог удерживается организацией в момент выплаты доходов и перечисляется в бюджет в течение 10 дней со дня выплаты дохода (п. 4 ст. 287 НК РФ).

При этом налог удерживается с применением следующих ставок:

Учредитель (участник, акционер)	Ставка налога в 2006 г., %	Налоговый кодекс РФ
Российская организация	9	пп. 1 п. 3 ст. 284
Физическое лицо — резидент	9	пп. 1 п. 3 ст. 284, п. 4 ст. 224
Иностранная организация	15	пп. 2 п. 3 ст. 284
Физическое лицо — нерезидент	30	п. 3 ст. 224

С 1 января 2005 г. Федеральным законом от 29.07.2004 № 95-ФЗ ставка налога в отношении доходов в виде дивидендов, выплачиваемых российским учредителям (участникам) – организациям и физическим лицам, увеличена с 6 до 9%. Новая ставка применяется ко всем суммам дивидендов, выплачиваемым после 1 января 2005 г., независимо от того,

когда и за какой период начислены дивиденды. Даже если в 2005 г. организация выплачивает дивиденды за 2004 г. (или за еще более ранние периоды), то налог удерживается по ставке 9% (Письмо Минфина России от 29.06.2005 № 03-05-01-04/215).

Добровольное страхование

В бухгалтерском учете расходы на страхование не нормируются. Затраты на страхование признаются в том отчетном периоде, к которому они относятся, независимо от того в какой момент денежные средства были перечислены контрагенту. Но поскольку, договоры страхования заключаются на несколько месяцев (лет), то страховые премии относятся к нескольким отчетным периодам. Первоначально сумма страхового взноса классифицируется как расходы будущих периодов с отражением на счете 97 «Расходы будущих периодов», а затем списывается на затраты производства и реализации (п. 65 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерский отчетности, утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 г. №34н).

Пунктом 16 ст. 255 НК РФ определены добровольного страхования, которые вправе учесть при расчете налога на прибыль:

Виды добровольного страхования работников	Условия, при выполнении которых страховые взносы отражаются в налоговом учете	Размер норматива, установленный законодательными актами
Долгосрочное страхование жизни	Договор должен быть заключен на срок не менее пяти лет. В течении всего срока страховые выплаты в пользу застрахованных не предусмотрены, за исключением случая наступления смерти	Совокупная сумма платежей по данным договорам не должна превышать 12% от суммы расходов на оплату труда
Пенсионное страхование	Выплаты по договорам производятся при достижении застрахованным лицом законных пенсионных оснований, дающих право на установление трудовой пенсии, и в течении периода действия пенсионных оснований. Пенсия по договору выплачивается пожизненно.	
Личное страхование, предусматривающее оплату медицинских расходов застрахованного работника	Срок действия договора составляет не менее одного года	Сумма платежей по данным договорам не должна превышать 3% от суммы расходов на оплату труда без учета взносов по договорам обязательного и добровольного страхования работников
Личное страхование на случай смерти застрахованного работника или утраты им трудоспособности в связи с исполнением трудовых обязанностей	Ограничений НК РФ не установлено	Сумма взносов на одного работника не должно превышать 10 000 руб. в год

В соответствии со ст. 263 НК РФ расходы по обязательным видам страхования включаются в состав прочих расходов в пределах страховых тарифов, утвержденных в соответствии с законодательством РФ и требованиями международных конвенций. В случае, если страховые тарифы не утверждены, расходы по обязательному страхованию включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат.

ГК РФ определено, что на указанных Федеральным Законом РФ лиц не может быть возложена обязанность по страхованию иска гражданской ответственности, которая может наступить вследствие причинения вреда жизни, здоровью или имуществу других лиц (ст. 935 ГК РФ). При этом объекты, подлежащие обязательному страхованию, риски, от которых они должны быть застрахованы, и минимальные размеры страховых сумм определяются законом (ст. 936 ГК РФ).

Федеральным законом РФ от 21.07.1997 г. №116-ФЗ «О промышленной безопасности опасных производственных объектов» в организациях, эксплуатирующих опасные производственные объекты, возложена обязанность страховать ответственность за причинение вреда жизни, здоровью и имуществу других лиц и окружающей природной среды в случае аварии на опасном производственном объекте. Статьей 15 вышеназванного Закона №116-ФЗ определены объекты, подлежащие обязательному страхованию, риски от которых они должны быть застрахованы и минимальные размеры страховых сумм.

В тоже время, по мнению МНС России, страховые премии (взносы) по обязательному страхованию признаются расходами для целей налогообложения прибыли, если в законодательстве РФ определены объекты, подлежащие обязательному страхованию, риски, от которых эти объекты должны быть застрахованы, минимальные размеры страховых сумм и другие условия, а у страховой организации имеется лицензия на соответствующий вид страхования (письмо МНС России от 09.09.2004 г. №02-4-10/252).

Таким образом, расходы организации по страхованию ответственности за причинение вреда при эксплуатации опасного производственного объекта, производимые в соответствии с Законом №116-ФЗ, в соответствии со ст. 263 НК РФ включаются в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией.

Согласно Федеральному закону от 25.04.2002 г. №40-ФЗ «Об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств» использование транспортных средств на территории РФ без заключения договора страхования гражданской

ответственности владельцев транспортных средств недопустимо. Поэтому, если налогоплательщик заключил договор со страховой организацией, то он имеет право страховые взносы по обязательному страхованию гражданской ответственности владельцев транспортных средств учесть в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 11.02.2005 г. №А26-6742/04-23).

Пункт 6 т. 272 НК РФ устанавливает, что страховые взносы, перечисляемые страховой организации, уменьшают налогооблагаемую базу по налогу на прибыль в том отчетном периоде, когда они были фактически уплачены.

При этом, если сумма страховой премии, приходящей на несколько отчетных (налоговых) периодов уплачена разовым платежом, то сумму взноса в налоговом учете списывается равномерно в течении срока действия договора страхования. Сумма премии, которую можно списать за один отчетный период, определяется по количеству дней в этом периоде (ст. 272 НК РФ в редакции Федерального закона от 06.06.2005 г. №58-ФЗ). Следовательно, организация, перечислившая страховую премию хотя бы в два этапа, вправе сразу же списать эти платежи (письмо Минфина России от 19.01.2006 г. №03-03-04/1/47).

В результате несоответствия сроков отражения страховых выплат, а также нормирования страховых выплат в налоговом учете, в бухгалтерском и налоговом учетах возникают отложенные налоговые обязательства (ОНО).

Например, ООО «Электрон» застраховало управленческий персонал. По договору страхования, страховая компания оплачивает медицинские расходы в период с 1 апреля 2006 года по 31 марта 2007 года. Страховая премия составляет 600 000 руб., которая перечислена двумя платежами – 28 апреля 2006 года в размере 500 000 руб. и 31 марта 2006 года в размере 100 000 руб. Расходы на оплату труда за апрель 2006 года составили 14 500 000 руб., за март – 22 300 000 руб.

1. 28 апреля 2006 года бухгалтерия ООО «Электрон» списывает в уменьшение налогооблагаемого дохода 435 000 руб. (норматив равен

435 000 руб. (14 500 000 руб.*3%), но так как взнос в размере 500 000 руб. больше норматива, то в целях налогообложения мы можем признать только 435 000 руб.) .

2. В бухгалтерском учете сумма страховой премии отражена следующими записями:

Дебет 97 «Расходы будущих периодов»	
Кредит 76 «Расчеты по личному и имущественному страхованию»	600 000 руб.

3. 28 апреля 2006 года бухгалтерией ООО «Электрон» отражено списание страховой премии

Дебет 26 «Общепроизводственные расходы»	
Кредит 97 «Расходы будущих периодов»	500 000 руб.

4. 31 мая 2006 года ООО «Электрон» отражено списание второй части страховой премии

Дебет 26 «Общепроизводственные расходы»	
Кредит 97 «Расходы будущих периодов»	100 000 руб.

5. На разницу между суммой страховой премии, списанной в налоговом и бухгалтерском учетах начислено отложенное налоговое обязательство

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»	
Кредит 77 «Отложенное налоговое обязательство»	92 400 руб. ((435 000 руб. — 50 000 руб.)*24%)

6. 31 мая 2006 года норматив составит 669 000 руб. (22 300 000 руб. *3%). Поскольку эта величина больше страхового взноса (669 000 руб. > 600 000 руб.), то бухгалтер ООО «Электрон» сможет списать в налоговом учете не только 100 000 руб., перечисленные 31 мая, ко и оставшуюся часть суммы, уплаченной 28 апреля – 65 000 руб. (500 000 руб. – 435 000 руб.). В бухгалтерском учете данные хозяйственные операции отражены следующими записями:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	
Кредит 51 «Расчетные счета»	100 000 руб.

Дебет 26 «Общехозяйственные расходы»	
Кредит 97 «Расходы будущих периодов»	50 000 руб.

7. На сумму разницы страховой премии списанной в налоговом и бухгалтерском учете начислено отложенное налоговое обязательство (ОНО)

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам»	
Кредит 77 «Отложенное налоговое обязательство»	27 600 руб. ((100 000 руб. + 65 000 руб. — 50 000 руб.)*24%)

8. С июня 2006 г. по март 2007 г. включительно бухгалтер ООО «Электрон» списание страховой премии будет отражать следующими записями:

Дебет 26 «Общехозяйственные расходы»	
Кредит 97 «Расходы будущих периодов»	50 000 руб.

9. И одновременно отражать погашение отложенного налогового обязательства (ОНО)

Дебет 77 «Отложенное налоговое обязательство»	
Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»	12 000 руб. (50 000 руб. *24%)

Забор воды сверх установленных лимитов

В соответствии с п. 2 ст. 333.12 главы 25.2 «Водный налог» НК РФ при заборе воды сверх установленных квартальных (годовых) лимитов водопользования налоговые ставки в части такого превышения устанавливаются в пятикратном размере налоговых ставок, установленных п. 1 вышеназванной статьи.

В случае отсутствия у налогоплательщика утвержденных квартальных лимитов квартальные лимиты определяются расчетно как одна четвертая утвержденного годового лимита.

Согласно подп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся суммы налогов и сборов, начисленных в установленном законодательством РФ о налогах и сборах

порядке, за исключением НДС и акцизов, а также сумм налога на прибыль и платежей за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду, которые не учитываются в целях налогообложения.

Таким образом, в целях налогообложения налогоплательщик может уменьшить доходы на сумму расходов в размере пятикратной ставки водного налога (письмо Минфина России от 21.04.2005 г. №07-05-06/114).

Здравпункты

В соответствии с пп. 2 п. 2 и п. 6 ст. 149 НК РФ медицинские услуги, оказываемые медицинскими организациями (за исключением косметических услуг), при наличии соответствующей лицензии у данных организаций, освобождены от налогообложения НДС. При этом к медицинским услугам относятся услуги медицинских организаций по диагностике, профилактике и лечению, оказываемые населению (в том числе сотрудникам организации) независимо от формы и источника их оплаты в соответствии с перечнем, утвержденным постановлением Правительства РФ от 20.02.2001 №132. данная точка зрения соответствует позиции налоговых органов (письмо МНС России от 13.05.2004 №03-1-08/1191/15@). Счета фактуры указанными медицинскими учреждениями выставляются без НДС.

В пп.7 п. 1 ст. 264 НК РФ указано, что расходы, связанные с содержанием помещений и инвентаря здравпунктов, находящихся на территории организации, относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией. Однако в уменьшение налогооблагаемой база по налогу на прибыль, их можно отнести не всегда. В письмах от 09.07.2004 №03-03-05/1/69 « О налоге на прибыль организации» и от 14.12.2004 № 03-03-01-04/1/175 « О расходах на содержание здравпунктов» Минфин России говорит о том, что целью создания здравпунктов является оказание работникам, занятым а вредных и опасных производствах, первой (доврачебной) помощи. Таким образом, здравпункты, входящие в состав организации, могут создаваться только на производствах и в цехах с вредными и опасными условиями труда,

для которых содержание здравпунктов является необходимым условием осуществления их деятельности. Расходы по таким здравпунктам организации имеют право включать в затраты в целях уменьшения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

Кроме того, расходы по содержанию помещений и инвентаря, заработная плата медицинского персонала, оплата мероприятий по охране труда работников здравпунктов, расходы на повышение квалификации врачей и медицинских сестер, приобретение медикаментов учитываются в целях уменьшения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль. Что подтверждается Постановлением ФАС УО от 07.06.2005 № Ф09-5606/04-С7 и от 19.07.2004 №Ф09-2812/04АК.

Некоторые высказывание налоговых органов о том, что здравпункты являются обслуживающими производствами и что расходы по их содержанию для целей исчисления налогом на прибыль должны учитываться в порядке, установленном ст. 275.1 НК РФ, являются несостоятельными, т. к. их деятельность связана с обеспечением нормальных, безопасных условий труда и соответствуют нормам Федерального Закона от 17.07.1999 №181-ФЗ «Об основах охраны труда в РФ».

Земельные участки

Основополагающим принципом отражения в бухгалтерском учете операций, связанных с земельными участками, является принцип имущественной обособленности – активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и других организаций.

Иными словами в составе имущества организации, информация о котором раскрывается в активе бухгалтерского баланса, отражаются только те активы, на которые организация имеет право собственности. Поэтому при принятии решения порядке отражения в бухгалтерском учете земельных участков, необходимо руководствоваться следующим принципом: если организация имеет право собственности на актив (земельный участок), то он подлежит отражению в составе внеоборотных активов.

В случае, если организация не имеет права собственности на земельный участок, независимо от того, имеются ли иные права на объект (например, право пользования), он не подлежит отражению в составе имущества организации, а учитывается на забалансовом счете.

П. 1 ст. 130 ГК РФ земельные участки отнесены к недвижимому имуществу. В соответствии с п. 1 ст. 131 ГК РФ право собственности и другие вещные права на недвижимые вещи, ограничения этих прав, их возникновение, переход и прекращение подлежат государственной регистрации в едином государственном реестре органами, осуществляющими государственную регистрацию прав на недвижимость и сделок с ней.

Обладание лицом каким-либо имущественным правом в отношении объекта недвижимого имущества удостоверяется путем выдачи документа о зарегистрированном праве или сделке либо совершением надписи на документа, представленном для регистрации (п. 3 ст. 131 ГК РФ).

Нормативно-правовым актом, регулирующим вопросы регистрации прав на недвижимое имущество является федеральный закон от 21.07.1997 г. №122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним». Согласно п.1 ст. 14 указанного федерального закона проведенная государственная регистрация возникновения и перехода прав на недвижимое имущество удостоверяется свидетельством о государственной регистрации прав.

Схема отражения земельных участков в бухгалтерском учете представлена ниже:

№ п/п	Вариант учета	Бухгалтерская проводка	Сумма
1.	Участки числятся на балансе организации, но при формировании организации в передаточном акте не были указаны	Дебет 01 «Основные средства» субсчет «Земельные участки» (только в суммовом выражении без создания нового объекта) Кредит 91 «Прочие доходы и расходов» субсчет «Внереализационный доходы и расходы» Дебет 91 «Прочие доходы и расходов» субсчет «Внереализационный доходы и расходы» Кредит Дебет 01 «Основные средства» субсчет «Земельные участки» (только в количественном выражении)	Рыночная стоимость Нулевая оценка
2.	По передаточным актам внесены в уставный капитал земельные участки, но на баланс не оприходованы	Дебет 01 «Основные средства» субсчет «Земельные участки» (только в суммовом выражении без создания нового объекта) Кредит 91 «Прочие доходы и расходов» субсчет «Внереализационный доходы и расходы»	Оценка, указанная в и передаточном акте, либо разница между оценкой по передаточному акту и недоамортизированной стоимостью (если начислялась амортизация)
3.	Участок внесен в уставный капитал, числиться на балансе, но будет передан в аренду	Дебет забалансового учета 001 «Арендованные основные средства»	Остаточная стоимость на момент изъятия

Земельные участки, на которых расположено имущество, закрепленное за учреждениями на праве оперативного управления предоставляются негосударственным учреждениям на основании договора безвозмездного срочного пользования земельным участком.

В случае наличия указанного договора с негосударственными учреждениями затраты организаций (в том числе налог на землю), предоставляющих в пользование земельные участки, относятся на расходы, связанные с подсобно-вспомогательной деятельностью. Отсутствие договора служит основанием для отнесения указанных затрат на внереализационные расходы.

При этом затраты по уплате налогов и сборов в налоговом учете отражаются по ст. 264 НК РФ в составе прочих расходов.

Если организация сдает земельный участок, принадлежащий ей на праве собственности, в аренду или субаренду (в том числе при получении в аренду участка, находящегося в государственной или муниципальной собственности), то арендная плата за земельный участок облагается НДС на общих основаниях.

При продаже недвижимости, находящейся на арендованном земельном участке, суммы компенсационных выплат по арендной плате за пользование земельным участком, получаемые продавцом недвижимости до момента оформления покупателем договора аренды земли, облагаются НДС у продавца на общих основаниях (подп. 2 п. 1 ст. 162 НК РФ) (письмо ФНС России от 31.03.2005 г. №03-1-03/472/8).

Излишки товаров

В бухгалтерском учете выявленные при инвентаризации товарно-материальных ценностей (расхождение между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета) приходятся по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты коммерческой организации или увеличение доходов у некоммерческой организации в соответствии с п. 28 «Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ», утвержденным приказом Минфина России от 09.07.1998 №34н. При реализации излишков товаров (либо при списании их стоимости) в бухгалтерском учете отражается внереализационный доход, равный стоимости реализованного излишка товаров.

В налоговом учете стоимость выявленных при инвентаризации излишков товаров на основании п. 20 ст. 250 НК РФ включаются в налоговую базу по налогу на прибыль как внереализационные доходы. При этом стоимость товаров определяется по рыночной цене, т. е. по цене возможной реализации идентичных товаров, указанных в договорах купли-продажи, заключенных организацией на момент выявления излишков и признания внереализационного дохода.

При реализации выявленных излишков товаров полученная выручка (доход от реализации) включается в налогооблагаемую базу по

налогу на прибыль (п. 2 ст. 249 НК РФ). В связи с тем, что расходы на приобретение выявленных излишков товара у организации отсутствуют, для целей налогообложения прибыли выручка от их реализации не может быть уменьшена на рыночную стоимость излишков товаров, отраженных в составе внереализационных доходов. Сумма НДС на стоимость реализованных товаров, выявленных в ходе инвентаризации, начисляется в общеустановленном порядке. Причем налоговый вычет по НДС не применяется, так как налогоплательщиком не соблюдены условия для применения налоговых вычетов, предусмотренные ст. 171 и 172 НК РФ.

Инвестиционный договор (договор долевого участия)

К примеру, как отразить операции в налоговом и бухгалтерском учете, если организация осуществляет деятельность:

- по организации и контролю за строительством (функции заказчика-застройщика);
- строительную деятельность (функции подрядчика);
- инвестиционную деятельность (функции инвестора)

Совмещая функции инвестора, заказчика-застройщика и подрядчика, организация должна организовать бухгалтерский и налоговый учет по каждому виду деятельности.

Согласно пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ средства дольщиков, аккумулированные на счетах организации-застройщика, относятся к средствам целевого финансирования и налогообложению не подлежат. Данные средства должны использоваться застройщиком только на инвестирование строительства в соответствии с назначением, определенным в договоре с инвестором-источником целевого финансирования.

Отчет о расходовании полученных средств организации-застройщика должны представлять в налоговые органы в составе декларации по налогу на прибыль (п. 14 ст. 250 НК РФ).

В случае использования средств не по целевому назначению, они включаются в состав внереализационных доходов в соответствии с п. 14 ст. 250 НК РФ.

При этом налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения (пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ).

Назначение использования средств определяется сметой на строительство. Из вышеизложенного следует, что налогообложению подлежит только прибыль застройщика от инвестиционно-строительной деятельности. При этом налогообложению подлежат доходы:

в виде разницы между размером (лимитом) средств на содержание застройщика, заложенного в сметах на строительство объекта, и фактическими расходами по его содержанию;

экономия средств финансирования, если эта экономия согласно условиям договора с инвестором остается в распоряжении заказчика-застройщика.

Данное мнение подтверждается в письме Минфина России от 22.03.2005 г. №03-03-02-04/1/83 и от 29.10.2004 г. №03-03-04/2/6.

Что касается даты определения дохода для целей налогообложения, то согласно пп. 9 п. 4 ст. 271 НК РФ датой получения дохода для доходов в виде имущества (в том числе денежных средств), указанных в п. 14,15 ст. 250 НК РФ является дата, когда получатель имущества (в том числе денежных средств) фактически использовал указанное имущество не по целевому назначению либо нарушил условия, на которых они предоставлялись.

Для организации-дольщика перечисленные средства не учитываются в составе расходов при налогообложении прибыли в соответствии с п. 17 ст. 270 НК РФ. Кроме того, расходы по приобретению и созданию амортизируемого имущества не учитываются в целях налогообложения прибыли согласно п. 5 ст. 270 НК РФ.

По вопросу обложения НДС существуют две точки зрения.

Средства, полученные от инвестора не являются оплатой (предоплатой) за выполненные работы, оказанные услуги. Однако, при совмещении функции инвестора, заказчика-застройщика и подрядчика определенная часть инвестиционных средств по мере их поступления направляется на возмещение затрат по подрядной деятельности и деятельности заказчика-застройщика.

В статье 39 части первой НК РФ дано определение реализации товаров (работ, услуг). В частности, реализацией является возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, передача результатов выполненных работ одним лицом для другого лица (п. 1 ст. 39 НК РФ).

При этом согласно ст. 38 НК РФ под услугой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности. Работой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации или физических лиц.

Учитывая вышеизложенное, деятельность организации в качестве заказчика-застройщика (в части средств на содержание застройщика, приходящейся на долю соинвестора) вполне может быть квалифицирована как возмездное оказание услуг, подлежащих налогообложению на общих основаниях (письмо МНС РФ от 21.02.2003 №03-1-08/638/17-Ж751, письмо Минфина России от 26.10.2004 г. № 07-05-14/283). Более того, именно как оказание услуг, выручка от реализации которых подлежит налогообложению НДС, квалифицирована деятельность заказчика-застройщика в постановлениях ФАС Северо-Западного округа от 03.12.2002 г. №А05-6871/02-388/10 и от 03.12.2003 г. №А52/81/2003/2.

Деятельность организации в качестве подрядчика в объеме работ, приходящихся на долю соинвестора, вполне может быть квалифицирована как выполнение работ, передача результатов которых подлежит налогообложению на общих основаниях.

Бухгалтерский учет у *соинвестора* должен вестись на основании ПБУ 2/94 «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство», утвержденного Приказом Минфина России от 20.12.1994 № 167. Согласно п. 4 ПБУ 2/94 застройщики должны обеспечивать формирование бухгалтерской информации по следующим показателям:

- незавершенное строительство;
- завершенное строительство;
- авансы, выданные подрядчикам и другим субъектам, занятым в строительстве объектов в соответствии с договорами на строительство;
- финансовый результат деятельности.

Средства, полученные от соинвестора, по своей природе являются средствами целевого финансирования и учитываются на счете 86 «Целевое финансирование». Обращаю внимание бухгалтеров, что в бухгалтерском балансе данные средства не могут быть отражены в разделе «Капитал и резервы», а должны отражаться в разделе «Долгосрочные обязательства» или «Краткосрочные обязательства» в зависимости от срока окончания реализации инвестиционного проекта, оставшегося с даты, на которую составлен форма №1 «Бухгалтерский баланс».

Информационные (консультационные) услуги

Основополагающим принципом порядка отражения в бухгалтерском и налоговом учете расходов на информационные (консультационные) услуги является определение характера данных получаемых услуг, причин, вызвавших необходимость в их получении, т.е. от экономического содержания данных расходов.

Как в бухгалтерском, так и в налоговом учетах расходы организации на информационные (консультационные) услуги общего характера (т.е. не связанные с приобретением нематериальных активов, основных средств, материально-производственных запасов, финансовых вложений) признаются текущими расходами. Для бухгалтерского учета такие расходы включаются в состав расходов по обычным видам деятельности (п. 7 ПБУ 10/99), для налогового учета – к прочим

расходам, связанным с производством и реализацией (пп. 15 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Таким образом, если расходы на информационные (консультационные) услуги связаны с текущей деятельностью организации, а не с созданием активобразующих объектов и разработкой долгосрочных перспективных планов развития, то такие расходы учитываются в вышеназванном порядке. Расходы же организации на информационные (консультационные) услуги по долгосрочному планированию являются расходами капитального характера и отражаются в составе общехозяйственных расходов организации.

При формировании консультационного договора взвешенно подходите к обоснованию предмета договора и сопутствующих ему документов.

Интеллектуальная собственность

Налоговым кодексом РФ установлен различный порядок признания для целей налогообложения прибыли затрат на приобретение исключительных и неисключительных прав на объекты интеллектуальной собственности, зависящий от вида приобретаемых налогоплательщиком прав, их стоимости и срока использования для производства продукции (управленческих нужд).

Организации для осуществления хозяйственной деятельности могут приобретать как исключительные, так и неисключительные права на объекты интеллектуальной собственности. При этом согласно ст. 138 ГК РФ исключительность приобретаемого права заключается в возможности использования результатов интеллектуальной деятельности третьими лицами только с согласия правообладателя. Исключительное право на результаты интеллектуальной собственности должны быть подтверждены соответствующими документами, установленными законодательством РФ:

- ✓ патентами;
- ✓ свидетельствами об официальной регистрации программ для баз данных;
- ✓ авторскими договорами;

- ✓ свидетельствами на товарный знак;
- ✓ другими официальными документами.

Приобретенные исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, используемые в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации в течение периода времени продолжительностью свыше 12 месяцев и имеющие стоимость свыше 10,0 тыс. руб. признаются нематериальными активами, стоимость которых погашается посредством начисления амортизации..

Бухгалтерский учет нематериальных активов осуществляется на основании ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов», утвержденным приказом Минфина РФ от 16.10.2000 №94н.

Для целей налогообложения прибыли нематериальными активами признаются:

- ☐ исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;
- ☐ исключительное право автора и иного правообладателя на использование программ для ЭВМ, базы данных;
- ☐ исключительное право автора и иного правообладателя на использование топологии интегральных микросхем;
- ☐ исключительное право на товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товаров и фирменное наименование;
- ☐ исключительное право патентообладателя на селекционные достижения;
- ☐ владение «ноу-хау», секретной формулой или процессом, информацией в отношении промышленного, коммерческого или научного опыта.

Стоимость амортизируемых нематериальных активов погашается посредством начисления амортизации (ст. 256 НК РФ).

В случае приобретения неисключительных прав на программы для баз данных, организация получает только право на их использование в

течение установленного договором периода времени. При этом документом, подтверждающим право организации на использование программ для базы данных, является договор (лицензионное соглашение) с правообладателем. Для целей налогообложения такие затраты признаются прочими расходами, связанными с производством и реализацией (подп. 25 п. 1 ст. 264 НК РФ), а также к данному виду расходов включаются расходы на приобретение исключительных прав на программы для базы данных стоимостью менее 10,0 тыс. руб. и обновление программ и баз данных.

Платежи за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности и средствами индивидуализации, платежи за пользование правами на изобретения, промышленные образцы признаются прочими расходами, связанными с производством и реализацией (подп. 37 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Капитальные вложения

Капитальные вложения – это инвестиции в основной капитал, в том числе затраты на новое строительство, расширение, реконструкцию и техническое перевооружение, а также приобретение основных средств (машин, оборудования, инструмента, инвентаря, проектно-изыскательский работы и другие затраты)

Бухгалтерский учет капитальных вложений ведется на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» по видам инвестиций. Порядок ведения бухгалтерского учета при строительстве объектов основных средств установлен Положением по бухгалтерскому учету «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» (ПБУ 2/94), утвержденным приказом Минфина России от 20.12.1994 г. № 167, Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденным письмом Минфина России от 30.12.1993 г. №160.

По дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» накапливаются фактические расходы в целом по строительству и по отдельным объектам, входящим в него, расходы на содержание аппарата подразделений капитального строительства, дирекции строящегося объекта заказчика-застройщика, включаемые в инвентарную стоимость

вводимых в эксплуатацию объектов, по приобретаемым объектам основных средств, земельным участкам, объектам природопользования и нематериальным активам и т.п.

Основными принципами учета вложений во внеоборотные активы является:

✓ Полнота отражения в учете всех хозяйственных операций, связанных с вложениями во внеоборотные активы и их документальное подтверждение;

✓ Сделки, связанные с вложениями во внеоборотные активы должны быть оформлены договором, заключенными в соответствии с требованиями гражданского законодательства;

✓ Вложения во внеоборотные активы должны учитываться обособленно от текущих затрат предприятия.

Аналитический учет вложений во внеоборотные активы детализируется по следующим статьям затрат:

- строительные работы и реконструкция;
- буровые работы;
- инструменты и инвентарь, предусмотренные сметой;
- проектные работы;
- другие статьи капитальных вложений.

Пунктом 52 Методических указаний по ведению основных средств допускается при приобретении и создании объектов недвижимости до момента регистрации права собственности на них в случае его ввода в эксплуатацию переводить со счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» на счет 01 «Основные средства» (если соблюдены следующие условия – закончены капитальные вложения, оформлены соответствующие первичные учетные документы по приемке-передаче, документы переданы на государственную регистрацию, имеются первичные документы о вводе объектов в эксплуатацию). Однако обязательность такого перевода из приведенной нормы не следует. С момента подачи документов на государственную регистрацию объект может продолжать учитываться на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» на отдельном субсчете. При этом до момента государственной

регистрации застройщик по объектам, принятым в фактическую эксплуатацию начисляет амортизацию в установленном порядке.

Сформированная первоначальная стоимость объектов основных средств, нематериальных активов и др., введенных в эксплуатацию и оформлены в установленном порядке, списывается со счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в дебет счетов 01 «Основные средства», 03 «Доходные вложения в материальные ценности», 04 «Нематериальные активы» и др. При этом в состав объекта могут входить: отдельно стоящие здания, сооружения, встроенные и пристроенные помещения подсобного назначения (электростанции, котельные, компрессорные, насосные станции). По окончании строительства они отражаются в учете как введенные в эксплуатацию одновременно с вводом основного объекта, по смете которого они строились.

В соответствии с п. 5 ст. 270 НК РФ расходы налогоплательщика по приобретению и созданию амортизируемого имущества для целей налогообложения прибыли не учитываются.

При безвозмездной передаче вложений во внеоборотные активы расходы на их приобретение не уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль (п. 16 ст. 270 НК РФ).

Стоимость ликвидированного объекта незавершенного строительства не может быть учтена в составе расходов (подп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ).

При продаже вложений во внеоборотные активы необходимо определить предмет договора. Если предметом договора является имущество, то его налоговая стоимость должна быть учтена при формировании налоговой базы по налогу на прибыль в режиме, установленном ст. 268 НК РФ.

С 1 января 2006 г. организации имеют право единовременно списать на расходы 10 процентов от стоимости нового основного средства. Такая норма появилась в ст. 259 Налогового кодекса РФ. А в обновленном п. 3 ст. 272 Налогового кодекса РФ уточнено, что 1/10 стоимости объекта списывается в первый месяц начисления

амортизации. Фирма может применить данную льготу даже к тем основным средствам, которые введены в эксплуатацию в декабре 2005 г.

Если организация спишет сразу 10 процентов стоимости основного средства, амортизировать придется только 9/10 от первоначальной стоимости основных средств. Такое новшество распространяется на суммы, истраченные на достройку, дооборудование, модернизацию и техническое перевооружение основных средств. А вот стоимость объектов, полученных безвозмездно, амортизируется полностью. 10 процентов от их стоимости списать единовременно нельзя.

Пунктом 8 статьи 258 НКРФ определено, что основные средства, права на которые подлежат государственной регистрации подлежат включению в состав соответствующей амортизационной группы с момента документально подтвержденного факта подачи документов на регистрацию указанных прав.

Пунктом 1 статьи 130 ГКРФ к недвижимому имуществу отнесены земельные участки, участки недр, обособленные водные объекты и все, что прочно связано с землей, то есть объекты перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе леса, многолетние насаждения, здания, сооружения.

Таким образом, организация может учитывать для целей налогообложения прибыли суммы начисленной амортизации по объектам недвижимости и переводить его из состава капитальных вложений в состав основных средств с момента подачи документов на государственную регистрацию права собственности на этот объект, что закреплено в письме правления МНС по г. Москве от 31.03.2004 г № 26-12/22190 «О налоговом учете основных средств».

Командировочные расходы

В соответствии со ст. 166 ТК РФ служебная командировка – это поездка работника по распоряжению работодателя на определенный срок для выполнения служебного поручения вне места постоянной работы. Служебные поездки работников, постоянная работа которых осуществляется в пути или имеет разъездной характер, служебными командировками не признаются. В частности, не признаются

командировками поездки водителей грузовых автомобилей, в должностные обязанности которых входят регулярные междугородные перевозки. Водители грузовых автомобилей, постоянно работающие на регулярных междугородних перевозках, включены в Перечень профессий, должностей и категорий работников, в частности, автомобильного транспорта и автомобильных дорог, которым выплачиваются надбавки в размерах возмещения расходов, постоянная работа которых протекает в пути или имеет разъездной характер, утвержденный постановлением Совета Министров РСФСР от 12.12.1978 г. №579. Вниманию бухгалтеров, сумма надбавки к должностному окладу является составной частью заработной платы и подлежит обложению НДФЛ (письмо Минфина России от 08.02.2005 г. №03-05-01-04/21).

Гражданин, не состоящий в штате предприятия, не может быть направлен в служебную командировку, и, следовательно, ему не могут быть выплачены суммы на командировочные расходы.

Не является командировкой нахождение экипажа на судне заграничного плавания во время его эксплуатации.

Порядок направления работников в командировки в настоящее время регулируется инструкцией Минфина СССР, Госкомтруда ССР и ВЦСПС №62 от 07.04.1988 г. «О служебных командировках в пределах СССР».

В соответствии со ст. 168 ТК РФ в случае направления в служебную командировку работодатель возмещает работнику расходы по проезду, расходы по найму жилого помещения, суточные и иные расходы, произведенные работником с разрешения работодателя.

П. 16 ПБУ 10/99 «Расходы организации», утвержденного Приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. №33н, закреплено, что расходы признаются в бухгалтерском учете при условии, что расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота.

Если целью командировки являлось приобретение объектов основных средств, то затраты на командировку увеличивают их первоначальную стоимость. Командировочные расходы, связанные с

приобретением сырья (материалов), включаются в фактическую себестоимость приобретенных ценностей.

Поездки граждан для выполнения каких-либо работ (услуг) для организации должны оформляться гражданско-правовым договором. Условиями этого договора можно предусмотреть возмещение гражданину фактически произведенных затрат, связанных с поездкой в другую местность. Но выплачиваемые организацией суммы возмещения нельзя рассматривать как командировочные расходы.

Согласно ст. 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы на командировки, в том числе:

- на проезд работника к месту командировки и обратно к месту постоянной работы;
- наем жилого помещения (в том числе дополнительных услуг, оказываемых в гостиницах, за исключением расходов на обслуживание в барах и ресторанах, расходов на обслуживание в номере)
- суточные или полевое довольствие в пределах норм (100 руб. за каждый день нахождения в командировке), утвержденных Правительством РФ. Если работник направлен в командировку в местность, откуда он каждый день может возвращаться к своему постоянному месту жительства, суточные ему не выплачиваются (п. 15 Инструкции № 62 и Решение Верховного Суда РФ от 04.03.2005 № ГКПИ05-147.).

Порядок вычета «входного» НДС регулируется пп. 12 п. 1 ст. 264 НК РФ, согласно которому вычет по НДС предоставляется только по расходам на проезд и на проживание, которые для целей налогообложения прибыли не нормируются. Поэтому фактически по расходам на командировки вычет «входного» НДС производится без всяких ограничений при выполнении двух условий:

- 1) командировка связана с деятельностью, облагаемой НДС;
- 2) сумма НДС выделена отдельной строкой в счете-фактуре или бланке строгой отчетности (п. 42 Методических рекомендаций по НДС).

Бланки строгой отчетности, используемые в сфере гостиничного хозяйства (в том числе «Счет» за проживание в гостинице, форма № 3-Г по ОКУД 0790203), утверждены Письмом Минфина России от 13.12.1993 № 121. Эти бланки строгой отчетности являются официальными государственными документами и распространяются на все организации, занимающиеся подобными видами деятельности на территории Российской Федерации (см. Письмо Минфина России от 13.03.2002 № 16-00-24/13).

Если сумма НДС выделена в счете гостиницы отдельной строкой, то эту сумму можно предъявлять к вычету. Счет-фактура в этом случае не требуется (письмо Минфина России от 25.03.2004 № 16-00-24/9).

При направлении работников в зарубежные командировки работника иногда получают авансы в рублях, а работники сами меняют полученные рубли на иностранную валюту. В целях налогообложения прибыли расходы в виде суточных командируемому работнику признаются в рублях по курсу, утвержденному ЦБ РФ, на дату утверждения авансового отчета в пределах норм, утверждаемых Правительством Российской Федерации. При этом в целях налогообложения прибыли курс обмена иностранной валюты в обменном пункте не применяется (письмо Минфина России от 01.02.2005 № 07-05-06/32).

Расходы по аренде квартир, расходы на компенсацию проезда на такси, расходы по аренде автомобиля работником, находящимся в зарубежной командировке не могут быть учтены организацией в целях налогообложения прибыли (письмо Минфина от 08.08.2005 г. №03-03-04/2/42 и от 26.01.2005 г. №03-03-01-04/2/15).

По-мнению Минфина России, выплаты иностранной валюты взамен суточных, производимые членам экипажей судов заграничного плавания, не соответствуют определению компенсации, данному в ст. 164 ТК РФ, так как дополнительных расходов, связанных с нахождением судна в плавании, в частности расходов на питание, члены экипажа судна не несут. Минфин России считает такие выплаты надбавкой (доплатой) к заработной плате моряков за особый режим и условия

труда в море и поэтому призывает удерживать с них НДФЛ (см. Письмо Минфина России от 25.04.2005 № 03-05-01-04/108).

Однако точка зрения Минфина не бесспорна, о чем свидетельствуют Постановления ФАС Дальневосточного округа от 24.06.2005 № Ф03-А59/05-2/804 и от 15.02.2005 № Ф03-А37/04-2/4191, а также Постановление ФАС Северо-Западного округа от 14.06.2005 № А05-26095/04-13. Судьи этих судов пришли к выводу, что выплаты взамен суточных все же относятся к компенсационным выплатам, и соответственно, освобождаются от обложения НДФЛ.

В то же время именно как компенсацию, не облагаемую НДФЛ, Минфин России рассматривает бесплатное питание, предоставляемое членам экипажей судов. Поэтому стоимость такого питания (в пределах норм, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 07.12.2001 № 861) не подлежит обложению НДФЛ (Письмо Минфина России от 20.04.2005 № 03-05-01-04/104).

Нормы суточных, установленных Постановлением Правительства РФ от 08.02.2002 г. №93 (100 руб. за каждые сутки нахождения в командировке), применяются только для исчисления налога на прибыль. «Сверхнормативные» суточные (даже если они установлены локальными нормативными актами и коллективными соглашениями) не подлежат включению в состав взносов по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Это вытекает из формулировки подп. 45 п.1 ст. 264 НК РФ, согласно которому в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией учитываются только те взносы, которые начислены в соответствии с законодательством РФ. Однако у ФСС другое мнение. Представители данного ведомства, опираясь на п. 10 Перечня выплат, на которые не начисляются страховые взносы в ФСС, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 07.07.1999 г. № 765 настаивают на том, что сверхнормативные суточные должны облагаться страховыми взносами.

Может возникнуть постоянная разница, приводящая к образованию постоянного налогового обязательства (ПНО) при превышении суммы

командировочных расходов, начисленных в бухгалтерском учете над суммой расходов, учитываемых для целей налогообложения прибыли. Сумма возникшей постоянной разницы равна сумме превышения командировочных расходов, начисленных в бухгалтерском учете над суммой расходов, принимаемых в налоговом учете.

Коммунальные услуги

При расчетах за коммунальные услуги арендодатель может выступать либо как посредник, либо как продавец. При чем, возможность выступать в роли продавца, жестко ограничена требованиями ГК РФ. Так, арендодатель не может быть продавцом электроэнергии в соответствии со ст. 539 ГК РФ. По договору с электроснабжающей организацией арендодатель может выступать как посредник. Но при этом необходимо наличие надлежаще оформленной документации: отчета посредника, оформленного в соответствии с требованиями глав 49,51,52 ГК РФ. Данный отчет дает право учесть расходы на приобретение электроэнергии в составе внереализационных доходов, а арендодателю не дает оснований для учета таких расходов в уменьшение налоговой базы.

Клиринговая деятельность

Расходы налогоплательщика в виде гарантийных взносов, перечисляемых в специальные фонды, создаваемые организациями в соответствии с требованиями законодательства РФ, предназначенные для снижения рисков неисполнения обязательств по сделкам при осуществлении клиринговой деятельности или деятельности по организации торговли на рынке ценных бумаг для целей налогообложения прибыли не учитываются (п. 11 ст. 270 НК РФ).

Компенсация за неиспользованный отпуск

Компенсация за неиспользованный отпуск может выплачиваться как при увольнении работника, так и без увольнения в порядке применения ст. 126 ТК РФ, согласно которой часть отпуска, превышающая 28 календарных дней, может быть заменена денежной компенсацией. Подп. 2 п. 1 ст. 238 НК РФ предусмотрено освобождение от налогообложения компенсации, выплачиваемой при увольнении.

Согласно пп. 2 п. 1 ст. 238 НК РФ не подлежат налогообложению все виды компенсационных выплат. Выплата денежных средств в связи с неиспользованием работником отпуска носит компенсационный характер независимо от того, увольняется работник или продолжает работать (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 18.07.2003 № А05-1980/03-119/9).

Поэтому компенсация за неиспользованный отпуск не должна облагаться ЕСН и в том случае, если она выплачивается работнику не в связи с его увольнением.

Компьютерные программы

В целях ведения бухгалтерского учета расходы на приобретение компьютерных программ признаются расходами по обычным видам деятельности. Исключением является случай, когда организация приобретает программный продукт по авторскому договору, предусматривающему полную передачу исключительного права на программу для ЭВМ (базу данных). В этом случае приобретенные права подлежат учету в составе нематериальных активов организации в соответствии с нормами ПБУ 14/2000, утвержденного приказом Минфина России от 16.10.2000 г. №91н.

Порядок бухгалтерского учета расходов на приобретение программы определяется условиями договора об оплате.

Если оплата производится периодическими платежами, то они в полном объеме включаются организацией-пользователем в расходы отчетного периода (п. 26 ПБУ 14/2000).

Если платежи за программу производятся в виде фиксированного разового платежа, то они отражаются организацией-пользователем как расходы будущих периодов (по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов») с последующим списанием на затраты в течение срока использования программы.

Для целей налогообложения прибыли расходы учитываются следующим образом.

Если оплата за использование программного продукта осуществляется организацией путем внесения периодических платежей в

течение срока использования, то такие платежи включаются в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, на основании подп. 37 п. 1 ст. 264 НК РФ. Такие расходы признаются для целей налогообложения в следующем порядке:

✓ при использовании метода начисления – в том периоде, к которому они относятся (подп. 3 п. 7 ст. 272 НК РФ);

✓ при использовании кассового метода – в том периоде, когда они фактически были уплачены (п. 3 ст. 273 НК РФ).

Если оплата осуществляется разовым платежом, то расходы на приобретение программы для ЭВМ также включаются в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, но уже на основании подп. 26 п. 1 ст. 264 НК РФ.

Если из условий договора нельзя определить срок, к которому относятся произведенные расходы, то расходы признаются для целей налогообложения в момент их возникновения (Письмо Минфина России от 09.08.2005 № 03-03-04/1/156).

Например, в июне 2006 года ООО «Электрон» приобрело и ввело в эксплуатацию бухгалтерскую программу стоимостью 144 000 руб. (без НДС). В договоре срок использования не установлен. В целях бухгалтерского учета организацией установлен срок списания программы 36 месяцев. В декабре 2006 года при проведении инвентаризации было выявлено, что стоимость программы была завышена на 36 000 руб. (без НДС). Организация отчитывается по налогу на прибыль ежеквартально.

При введении программы в эксплуатацию была сформирована временная налогооблагаемая разница (ВНР) в размере 140 000 руб. (144 000 руб. – 4 000 руб.), а следовательно и отложенное налоговое обязательство (ОНО) в размере 33 600 руб. (140 000 руб.*24%). За период с июня 2006 года по декабрь 2006 года (6 месяцев) было списано отложенное налоговое обязательство (ОНО) в размере 5 760 руб. (4 000 руб.*6 мес. *24%). На момент выявления ошибки сальдо отложенного налогового обязательства (ОНО) по объекту составляло 27 840 руб. (33 600 руб. – 5 760 руб.).

Если исходить из действительной цены приобретения программы – 108 000 руб. (144 000 руб. – 36 000 руб.), то сумма сформированной в июне 2006 года временной налогооблагаемой разницы (ВНР) должна была составлять 105 000 руб. (108 000 руб. – 3 000 руб.), а сумма отложенного налогового обязательства – 25 200 руб. (105 000 руб. *24%). За 6 месяцев необходимо было погасить отложенное налоговое обязательство (ОНО) в размере 4 320 руб. (3 000 руб.*6 мес.*24%). И тогда, сумма отложенного налогового актива должна составлять 20 880 руб. (25 200 руб.– 4 320 руб.). В учете должна быть откорректирована сумма отложенного налогового обязательства на сумму 6 960 руб. (27 840 руб. – 20 880 руб.) бухгалтерской записью Дебет 77 «Отложенное налоговое обязательство» Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Налог на прибыль».

Компенсация за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов

В соответствии с подп. 11 п. 1 ст. 264 НК РФ расходы в виде компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов учитываются при расчете налога на прибыль.

По данному вопросу в 2005 году было много дискуссий. Минфин России трактует понятие компенсация следующим образом: работник должен представить в бухгалтерию копии технического паспорта автомобиля, мотоцикла, если сотрудник управляет автомобилем по доверенности, то и копию доверенности, а также другие документы, подтверждающие обоснованность понесенных им расходов (к примеру, путевые листы). О необходимости наличия путевых листов содержится в Письме МНС России от 02.06.2004 № 04-2-06/419@.

Если приказом по предприятию закреплено, что такому работнику выплачивается компенсация за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов, то такие расходы принимаются для целей налогообложения в пределах установленных норм. Нормы в отношении легковых автомобилей и мотоциклов установлены Постановлением Правительства РФ от 08.02.2002 № 92 «Об установлении норм расходов организаций на выплату компенсации за

использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов, в пределах которых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций такие расходы относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией». Нормы компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов представлены в приложении №2.

По мнению налоговых органов (Письма Минфина России от 16.05.2005 № 03-03-01-02/140, МНС России от 02.06.2004 № 04-2-06/419@), выплата компенсации может считаться обоснованной только в тех случаях, когда производственная (служебная) деятельность работника связана с постоянными служебными разъездами и это подтверждается его должностными обязанностями

Расходы организации в виде компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов признаются на дату ее выплаты работнику как при методе начисления (пп. 4 п. 7 ст. 272 НК РФ), так и при кассовом методе (ст. 273 НК РФ).

Независимо от того какую бы величину компенсации работодатель установил соглашением, сумма превышения этой выплаты над нормой в расходах при исчислении налога на прибыль не учитывается (п. 38 ст. 270 НК РФ).

Если работник использовал личный автомобиль для служебных поездок не полный месяц (например, работал несколько дней в месяце, а остальное время был в отпуске), то и фактические расходы по использованию им личного автомобиля для служебных поездок за эти несколько дней будут значительно меньше, чем если бы он использовал автомобиль в течение всего месяца, и, следовательно, эти компенсационные выплаты будут меньше нормы компенсации, установленной Постановлением Правительства Российской Федерации от 08.02.2002 № 92 (письмо Минфина России от 15.09.2005 № 03-03-04/2/63).

Обращаю внимание бухгалтеров, что представители налоговых органов однозначно считают, что в установленных предельных размерах компенсации уже учтены все возможные затраты по эксплуатации

автомобиля: и сумма износа, и затраты на горюче-смазочные материалы, на техническое обслуживание и текущий ремонт (Письмо Минфина России от 16.05.2005 № 03-03-01-02/140 и от 15.09.2005 № 03-03-04/2/63). Поэтому выплата каких-то дополнительных компенсаций (например, в возмещение стоимости ГСМ) рассматривается ими в целях налогообложения как сверхнормативная выплата, не уменьшающая налоговую базу по налогу на прибыль.

Лизинг

Лизинг – это вид инвестиционной деятельности по приобретению имущества и передаче его на основании договора лизинга физическим и юридическим лицам за определенную плату, на определенный срок и на определенных условиях, обусловленных договором, с правом выкупа имущества лизингополучателем. Участниками лизинговых операций являются, как правило, три стороны: предприятие – производитель объекта лизинга; лизинговая компания – арендодатель; предприятие-арендатор (лизингополучатель).

Как предусмотрено п. 1 ст. 31 Федерального закона от 29 октября 1998 г. № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)» стороны вправе сами решать, у кого из них на балансе будет учитываться предмет лизинга, и отразить свое решение в договоре лизинга.

Однако, в силу требований п. 1 ст. 257 НК РФ первоначальная стоимость амортизируемого предмета лизинга в любом случае формируется исключительно из расходов лизингодателя. Поэтому, если даже предмет лизинга учитывается на балансе лизингополучателя, т расходы последнего (по доставке, по доведению предмета лизинга до состояния, пригодного к эксплуатации) не включаются в первоначальную стоимость предмета лизинга.

Если имущество *числится на балансе у лизингодателя*, он и в бухгалтерском, и в налоговом учете начисляет по предмету лизинга амортизацию. Первоначальная стоимость предмета лизинга в бухгалтерском и налоговом учетах может не совпадать. Причин здесь множество. Например, проценты по кредитам, которые были получены специально для покупки данного объекта. В бухгалтерском учете

проценты включаются в первоначальную стоимость основного средства на основании ПБУ 15/01 «Учет кредитов и займов», утвержденным Приказом Минфина России от 2 августа 2001 г. № 60н. Для целей же налогообложения прибыли указанные проценты относятся к внереализационным расходам.

Пункт 7 ст. 259 НК РФ позволяет увеличить норму амортизации по имуществу, сданному в лизинг, не более чем в три раза. Но здесь есть исключения. Во-первых, коэффициент ускорения нельзя применять к основным средствам, относящимся к трем первым амортизационным группам, если амортизация по ним начисляется нелинейным методом. А во-вторых, по автомобилям, первоначальная стоимость которых превышает 300 000 руб., и по пассажирским микроавтобусам с первоначальной стоимостью, превышающей 400 000 руб., нормы амортизации можно увеличить лишь в полтора раза. То есть, если в бухучете амортизацию начислять линейным способом, а для целей налогообложения использовать коэффициент ускорения, образуются отложенные налоговые обязательства (п. 15 ПБУ 18/02).

По окончании договора лизинга лизингополучатель получает право собственности на арендованное имущество или возвращает его лизингодателю. В первом случае в сумму лизинговых платежей включаются не только вознаграждение лизингодателю и компенсация его затрат, но и выкупная цена предмета лизинга.

В налоговом учете размер выручки по лизинговой операции зависит от того, какой порядок погашения задолженности по лизинговым платежам установлен в договоре. Чаще всего по условиям договора лизингополучатель имеет право погасить свою задолженность досрочно. Тогда выручка лизинговой компании равна сумме полученных лизинговых платежей. Но бывает и так, что в договоре установлен жесткий график погашения задолженности. В этом случае в выручку следует включать только суммы, начисленные за определенный период. А переплату (разницу между суммой, полученной от лизингодателя, и начисленным платежом) надо учитывать в составе авансов. Так же следует поступать и в бухгалтерском учете.

Лизингополучатель может получить право собственности на предмет лизинга раньше, чем по нему будет начислена 100-процентная амортизация. Тогда в учете у лизингодателя образуется убыток. Он будет равен разнице между первоначальной стоимостью предмета лизинга и суммой начисленной по нему амортизации. Однако в налоговом учете этот убыток нельзя включить в состав прочих расходов в том месяце, в котором право собственности на предмет лизинга перешло к лизингополучателю. Это нужно делать равномерно – в течение тех месяцев, которые остались до конца срока полезного использования выбывшего имущества. Такой порядок установлен ст. 268 Налогового кодекса РФ.

Например, лизинговая компания в январе 2006 года передала в лизинг оборудование, первоначальной стоимостью по бухгалтерскому и налоговому учету 1 500 000 руб. Срок действия договора лизинга – 60 месяцев. Общая сумма лизинговых платежей по договору составляет 3 269 000 руб. (в том числе НДС 498 661 руб.) и уплачивается в следующем порядке:

- при заключении договора лизингополучатель уплачивает в качестве аванса за весь срок действия договора 20% от общей суммы лизинговых платежей, т.е. 653 800 руб., в том числе НДС 99 732 руб.;

- ежемесячная сумма лизингового платежа составляет 54 485 руб., в том числе НДС 8 311 руб., при этом в уплату части лизингового платежа засчитывается часть суммы полученного аванса 10 897 руб., в результате чего лизингополучатель ежемесячно уплачивает лизинговой компании сумму 43 586 руб., в том числе НДС 6 649 руб.

Оборудование учитывается на балансе лизингополучателя. По окончании срока действия договора лизинга лизингополучатель (при условии выплаты всей суммы лизинговых платежей) приобретает оборудование в собственность по выкупной цене 3 800 руб., в том числе НДС 580 руб.

1. В бухгалтерском учете отражено принятие оборудования, предназначенного для сдачи в лизинг

Дебет 03 «Доходные вложения в материальные ценности»	
Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы»	1 500 000 руб.

2. Отражены поступившие денежные средства в качестве авансового платежа по договору лизинга

Дебет 51 «Расчетные счета»	
Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	653 800 руб.

3. Исчислен НДС с суммы полученного авансового платежа

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	
Кредит 68 «НДС»	99 732 руб. (653 800 руб.*18/118)

4. Списана стоимость оборудования, переданного на баланс лизингополучателя

Дебет 97 «Расходы будущих периодов»	
Кредит 03 «Доходные вложения в материальные ценности»	1 500 000 руб.

5. Стоимость переданного оборудования принята на забалансовый учет

Дебет 011 «Основные средства, сданные в аренду»	
Кредит	3 269 000 руб.

6. Начислен ежемесячный лизинговый платеж

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	
Кредит 90-01 «Выручка»	54 483 руб.

7. С 1 января 2006 года расходы лизингодателя на приобретение имущества, переданного в лизинг, в случае если в соответствии с договором лизинга это имущество учитывается на балансе лизингополучателя, то в соответствии с пп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ, п. 16 ст. 1 Федерального закона от 06.06.2005 г. №58-ФЗ признаются у

лизингодателя прочими расходами, связанными с производством и реализацией

Дебет 90-02 «Себестоимость продаж»	
Кредит 97 «Расходы будущих периодов»	25 000 руб. (1 500 000 руб./60 мес.)

8. Отражен НДС с суммы ежемесячного платежа по договору лизинга

Дебет 90-03 «НДС»	
Кредит 68 «НДС»	8 311 руб. 54 483 руб.*18/118)

9.Принята к вычету соответствующая часть суммы НДС, уплаченной при получении аванса

Дебет 68 «НДС»	
Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	1 662 руб. (99 732 руб./60 мес.)

10. Зачтена часть суммы аванса в уплату части лизингового платежа

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» субсчет «Авансы полученные»	
Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	10 897 руб. (653 800 руб./60 мес.)

11. В бухгалтерском учете отражено получение лизингового платежа

Дебет 51 «Расчетные счета»	
Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	1 662 руб. (99 732 руб./60 мес.)

12. При переходе права собственности на оборудование лизинговая компания отражает выручку от продажи оборудования в размере выкупной цены

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	
Кредит 90-01 «Выручка»	3 800 руб.

13. Начислен НДС с выручки от продажи оборудования

Дебет 90-03 «НДС»	
Кредит 68 «НДС»	580 руб.

14. Стоимость оборудования списана с забалансового учета

Дебет	
Кредит 011 «Основные средства, сданные в аренду»	3 269 000 руб.

Если имущество, переданное в лизинг, *учитывает на своем балансе лизингополучатель*, то амортизация начисляется лизингополучателем. Лизингодатель же учесть в расходах средства, истраченные на покупку лизингового оборудования, до 1 января 2006 г. не мог – стоимость предмета лизинга относилась на расходы только в том периоде, когда право собственности на него перейдет к лизингополучателю (Письмо МНС России от 5 августа 2004 г. № 02-5-10/49 и от 10 июня 2004 г. № 03-02-05/2/35).

Но ситуацию изменило письмо Минфина России от 07.02.2005 г. № 03-03-01-04/2/20, согласно которому по окончании договора лизингодатель должен показать в расходах все затраты на покупку предмета лизинга, а в доходах – его выкупную цену.

Обычно затраты на покупку предмета лизинга равны его выкупной цене. Но в некоторых случаях лизингодатели по просьбе лизингополучателей занижают выкупную цену. В этом случае лизингополучатель по окончании договора лизинга получает убыток, равный разнице между расходами на покупку предмета лизинга и его выкупной ценой. Минфин России не возражает против того, чтобы сразу же исключать этот убыток из налогооблагаемой прибыли. Дело в том, что по общему правилу убыток от продажи основных средств, по которым еще не истек срок полезного использования, одновременно включать в расходы нельзя. Согласно п. 3 ст. 268 НК РФ этот убыток следует равномерно списывать, пока не закончится срок полезного использования оборудования.

Таким образом, до 1 января 2006 г. ситуация с учетом затрат на покупку предмета лизинга, который *учитывает на своем балансе лизингополучатель*, была не так уж плачевна. Однако далеко не все

инспекторы руководствовались разъяснениями Минфина России относительно учета выкупной цены и требовали включать ее в доход по мере поступления лизинговых платежей. Относить же равномерно на расходы средства, истраченные на покупку лизингового имущества, налоговики не позволяли. Конечно, запрет инспекторов можно было оспорить в суде. Существует немало прецедентов, когда лизинговыми компаниям удавалось убедить судей в своей правоте. Примером тут служит Постановление ФАС Северо-Западного округа от 28 июня 2005 г. № А56-41623/04. Судьи согласились с тем, что расходы на покупку предмета лизинга уменьшают налогооблагаемый доход лизингодателя постепенно: по мере поступления лизинговых платежей. При этом были приведены следующие доводы.

Например, ЗАО «Гексар» в марте 2006 г. купило и передало в лизинг ООО «Лада» оборудование. По условиям договора оно учитывается на балансе у ООО «Лада». Затраты ЗАО «Гексар» на покупку оборудования – 850 000 руб. Общая сумма лизинговых платежей равна 1 200 000 руб. (без учета НДС). При этом ООО «Лада» обязано ежемесячно в течение 24 месяцев перечислять ЗАО «Гексар» по 50 000 руб. (1 200 000 руб./24 месяца) без учета НДС. Такая сумма каждый месяц включается в состав налогооблагаемых доходов ЗАО «Гексар».

Сумма затрат на покупку оборудования, которую бухгалтер может ежемесячно списывать на расходы, уменьшающие налогооблагаемый доход, будет такой:

$$850\,000 \text{ руб.} \cdot 50\,000 \text{ руб.} / 1\,200\,000 \text{ руб.} = 35\,416,67 \text{ руб.}$$

Как правило, договор лизинга действует в течение нескольких лет. Поэтому, затраты на покупку лизингового оборудования, приходящиеся на лизинговые платежи 2006-го и последующих годов, надо списывать на расходы равными долями.

Но дело в том еще, что часть выкупной цены и затрат на покупку лизингового оборудования, которые пришлись на лизинговые платежи, полученные до 1 января 2006 г., бухгалтер лизинговой компании в доходы и расходы не включал. В 2006 г. такая возможность у него

появилась. Эти затраты и часть выкупной цены можно учесть в расходах и доходах соответственно в прежнем порядке: в том месяце, когда право собственности на оборудование перейдет к лизингополучателю. Возможен и другой вариант: указанные затраты и выкупная цена учитываются при расчете налогооблагаемой прибыли в первом отчетном периоде 2006 г.

Изменения порядка налогообложения по НДС с 2006 года не связано с изменением налогового периода. Выставление счетов-фактур лизингодателем ежемесячно говорит об изменении лизинговых периодов. Т.е. лизинговым периодом является календарный месяц. При изменении лизингового периода лизингодатель должен выставить счет-фактуру в последний день месяца, определенного как лизинговый период. Сумма НДС по данной счет-фактуре предъявляется бюджету в том периоде, в котором выставлен счет-фактура и приняты к бухгалтерскому учету затраты в сумме лизинговых платежей у лизингополучателя.

Оставляя в стороне начисление НДС с предоплаты, за товары, работы, услуги, в свете изменений, внесенных Федеральным законом от 22.07.2005 года №119-ФЗ, выручка по налоговому учету по НДС для лизингодателя совпадает с выручкой по бухгалтерскому учету.

Материально-производственные запасы

Порядок учета поступления и выбытия материально-производственных запасов: сырья, основных и вспомогательных материалов, топлива, покупных полуфабрикатов, комплектующих изделий, запасных частей, тары, используемой для упаковки и транспортировки продукции (товаров) регулируется ПБУ5/01, Методическими указаниями по учету МПЗ.

Специфика отдельных операций по учету материально-производственных запасов в бухгалтерском и налоговом учетах представлена ниже:

Операция с МПЗ	Отражение в бухгалтерском учете	Отражение в налоговом учете	Примечание
Приобретение материалов в иностранной валюте	Отражается по курсу Банка России на момент получения права собственности (п. 12,15 ПБУ 5/01) и возникшие суммовые разницы учитываются в составе стоимости этих ценностей (п.6 ПБУ 5/01)	Отражается по курсу Банка России на момент получения права собственности и возникшие суммовые разницы учитываются в составе внереализационных доходов (расходов) (подп. 5.1 п. 1 ст. 265, п. 11.1 ст. 250 НК РФ)	
Изготовление МПЗ собственными силами	Фактической себестоимостью являются фактические затраты, учет и формирование которых осуществляются в порядке, установленном для формирования себестоимости соответствующих видов продукции (п.7 ПБУ 5/01)	Если в качестве сырья для изготовления МПЗ используется продукция собственного производства, то стоимость ТМЦ определяется по сумме прямых расходов (п. 4 ст. 254 НК РФ)	Возникают временные разницы
Получение материалов безвозмездно	По текущей рыночной стоимости с учетом дополнительных затрат, связанных с получением материалов, одновременно с доходов будущих периодов по мере использования ценностей в производстве переносятся на внереализационные доходы в сумме стоимости списанных на производство материалов (п. 6,9 ПБУ 6/01, п. 10.3 ПБУ 9/99)	Учитывается только стоимость дополнительных затрат, связанных с получением материалов (письмо МНС России от 29.04.2004 №02-5-10/33)	Возникают постоянные положительные разницы

Информационные и консультационные услуги по приобретению МПЗ	Учитываются в составе фактической себестоимости МПЗ (п. 6 ПБУ 5/01)	Включается в стоимость приобретения материальных ценностей (п. 2 ст. 254 НК РФ)	
Недостачи и потери, выявленные при приемке материалов в пределах норм естественной убыли	Учитываются в составе фактической себестоимости МПЗ	Включаются в состав материальных расходов (подп. 2 п. 7 ст. 254 НК РФ)	Возникают временные налогооблагаемые разницы
Расходы по страхованию товара при его приобретении	Учитываются в составе фактической себестоимости МПЗ (п. 6 ПБУ 5/01)	Порядок признания расходов определен ст. 263 НК РФ (как отдельная группа косвенных расходов (п. 1 ст. 253 НК РФ))	Возникают временные налогооблагаемые разницы
Проценты по заемным средствам, начисленные до момента принятия объекта к учету (в пределах ограничений, установленных ст. 269 НК РФ)	Учитываются в составе фактической себестоимости МПЗ (п. 6 ПБУ 5/01)	Внереализационные расходы (подп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ)	Возникают временные налогооблагаемые разницы
Проценты по заемным средствам, начисленные до момента принятия объекта к учету (сверх ограничений, установленных ст. 269 НК РФ)	Учитываются в составе фактической себестоимости МПЗ (п. 6 ПБУ 5/01)	Не учитываются (ст. 269 НК РФ)	Возникают постоянные положительные разницы

Материалы, полученные от ликвидации основных средств

Организация ликвидировала устаревшее основное средство, но некоторые его составляющие еще пригодные для использования, потому решено их оприходовать. Первичным документом для отражения в бухгалтерском и налоговом учете является акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений (форма №М-35). В бухгалтерском учете оставшиеся после демонтажа материалы приходятся по рыночной стоимости (п. 9 ПБУ 5/01). У организации возникает внереализационный доход.

В налоговом учете в соответствии с п. 13 ст. 250 НК РФ стоимость материалов, и иного имущества, полученных в результате демонтажа или разборки при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств учитывается в составе внереализационных доходов. Доход признается на дату составления акта формы М-35. Внереализационные

доходы, полученные в натуральной форме, учитываются при определении налоговой базы исходя из цены сделки (т.е. исходя из рыночной цены) с учетом ст. 40 НК РФ (так определено в п. 5 ст. 274 НК РФ).

Материалы, полученные от ликвидации объектов основных средств, организация может использовать в собственном производстве либо реализовать на сторону.

1. В налоговом учете до 1 января 2006 года списать стоимость материалов, полученных от ликвидации объектов основных средств, при отпуске в производство на затраты было нельзя (письмо МНС России от 29.04.2004 №02-5-10/33). Чиновники при этом ссылались на п. 1 ст. 252 НК РФ, который разрешает уменьшить доходы на сумму только произведенных расходов. А поскольку фактических затрат у фирмы не было, то и учесть их она не может.

С 1 января 2006 года введен новый порядок учета материалов, полученных от ликвидации объектов основных средств, введенный Федеральным законом №58-ФЗ. П. 2 ст. 254 НК РФ установлено, что передавая оставшиеся материалы в производство, их стоимость включается в расходы как сумма налога (24%), исчисленная с внереализационных доходов, предусмотренных п. 13 и п. 20 ст. 250 НК РФ. Данный порядок применяется и к материально-производственным запасам, выявленным в ходе инвентаризации как в 2006 году, так и предшествующие отчетные (налоговые) периоды.

2. В отношении реализации материалов, полученных после ликвидации основных средств, до 1 января 2006 года налоговики считают, что у таких материалов нет цены приобретения (письмо МНС России от 29.04.2004 № 02-05-10/33). Ведь при ликвидации за полученные расходы организация ничего не платит. А согласно ст. 252 НК РФ организация может уменьшить свои доходы на сумму произведенных затрат. Это означает, что налог на прибыль нужно рассчитать с полной стоимости проданных ценностей. С 1 января 2006 года реализация материалов учитывается в порядке, прописанном в п.1 ст. 268 НК РФ. Т.е. стоимость материалов и деталей, на которую можно

уменьшить выручку от реализации, определяется как сумма соответствующих внереализационных доходов, умноженная на ставку налога на прибыль (п.2 ст. 254 НК РФ). Кроме того, выручка от реализации материалов может быть уменьшена на сумму расходов, связанных с реализацией, если таковые имели место и на расходы по хранению, обслуживанию и транспортировке реализуемого имущества.

3. Стоимость материально-производственных запасов, оприходованных при ремонте, модернизации и реконструкции объектов основных средств, которые не выводятся из эксплуатации, при их отпуске в производство, а также реализации для целей налогообложения прибыли подлежат включению в налоговую базу по налогу на прибыль организации.

Например, в январе 2006 года рабочие ООО «ГВЭК» разобрали на запчасти пришедший в негодность автопогрузчик. Первоначальная стоимость составила 250 000 руб., сумма начисленной амортизации – 150 000 руб. После демонтажа ООО «ГВЭК» оприходовало оставшиеся от автопогрузчика шины. Стоимость шин определена в 8 000 руб. В феврале оприходованные шины были поставлены на другой автопогрузчик.

В бухгалтерском учете данные хозяйственные операции отражены следующим образом:

1. Списана первоначальная стоимость автопогрузчика

Дебет 01 «Основные средства» субсчет «Выбытие основных средств»	
Кредит 01 «Основные средства» субсчет «Основные средства в эксплуатации»	250 000 руб.

2. Списана сумма начисленной амортизации

Дебет 02 «Амортизация основных средств»	
Кредит 01 «Основные средства» субсчет «Основные средства в эксплуатации»	150 000 руб.

3. Списана остаточная стоимость автопогрузчика

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет «Прочие расходы»	
Кредит 01 «Основные средства» субсчет «Выбытие основных средств»	100 000руб. (250 000 руб. — 150 000руб.)

4. Отражено оприходование шин

Дебет 10 «Материалы» субсчет «Запасные части»	
Кредит 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет «Прочие доходы»	8 000руб.

5. В налоговом учете в январе 2006 года в составе внереализационных доходов было также отражено 8 000 руб.

6. Установка шин на другой автопогрузчик отражена в бухгалтерском учете следующей записью:

Дебет 20 «Основное производство»	
Кредит 10 «Материалы» субсчет «Запасные части»	8 000 руб.

7. В налоговом учете в соответствии с п. 2 ст. 254 НК РФ отражен расход, равный 1 920 руб. (8 000 руб.*24%). Возникла разница в сумме 6 080 руб. (8 000 руб.-1 920 руб.), приводящая к образованию постоянного налогового обязательства (ПНО):

Дебет 99 «Прибыль и убытки»	
Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Налог на прибыль»	1 459,20 руб. (680 руб.*24%)

Мобилизационная подготовка

Пунктом 1 ст. 14 ФЗ от 26.02.1997 №31-ФЗ «О мобилизационной подготовке и мобилизации в РФ» установлено, что работы по мобилизационной подготовке в целях обеспечения обороны и безопасности РФ являются расходными обязательствами РФ.

В тоже время согласно п. 2 ст. 14 вышеназванного закона организации вправе нести затраты на проведение работ по мобилизационной подготовке, не подлежащие компенсации из бюджета. При этом данные затраты организаций на основании подп. 17 п. 1 ст. 265 НК РФ признаются внереализационными расходами, учитываемыми при налогообложении прибыли.

Однако в соответствии со ст. 14 Закона №31-ФЗ осуществление организациями данных затрат возможно только по согласованию с федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов федерации и органами местного

самоуправления, с деятельностью которых связана деятельность организаций или в отношении имущества которых они осуществляют функции собственника.

С момента подписания организацией Плана проведения работ по мобилизационной подготовке и размера затрат с органами исполнительной власти, вся сумма затрат, а также суммы начисленного ЕСН на выплаты, осуществляемые в пользу работников, занятых на работах по мобилизационной подготовке, подлежат включению в состав расходов, учитываемых для целей налогообложения прибыли (внебюджетных и прочих расходов, связанных с производством и реализацией).

Медицинские осмотры

Согласно ст. 213 ТК РФ обязанность по проведению медицинских осмотров, а также их оплате возложена на работодателя. Медосмотры могут быть:

- ☐ предварительные, цель которых определение соответствия состояния здоровья предполагаемого работника поручаемой ему работе до заключения с ним трудового договора;

- ☐ периодическими, которые помогают проследить за состоянием здоровья работников на протяжении их трудовой деятельности и своевременно выявить начальные формы профессиональных заболеваний, либо заболеваний, являющихся медицинскими противопоказаниями для продолжения работы.

Предварительные и периодические медосмотры обязаны проходить:

- ✓ работники, принимаемые на тяжелые работы и на работы с вредными и (или) опасными условиями труда;

- ✓ работники, деятельность которых связана с движением транспорта;

- ✓ работники организаций пищевой промышленности, общественного питания и торговли;

- ✓ работники водопроводных сооружений;

- ✓ работники лечебно-профилактических и детских учреждений;

√ лица в возрасте до 18 лет (ст. 266 НК РФ).

Категории тяжелых, а также вредные производственные факторы определены в Приказе Минздравсоцразвития России от 16.08.2004 № 83 «Об утверждении перечней вредных и (или) опасных производственных факторов и работ, при выполнении которых проводятся предварительные и периодические медицинские осмотры (обследования), и порядка проведения этих осмотров (обследований)».

В бухгалтерском учете затраты по прохождению предварительных и периодических медицинских осмотров относятся к расходам по обычным видам деятельности (п.7 ПБУ 10/99).

Расходы налогоплательщика на проведение медосмотров работников, которые согласно законодательству являются обязательными, при их надлежащем документальном оформлении удовлетворяют требованиям ст. 252 НК РФ относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией (пп. 7 п.1 ст. 264 НК РФ).

Если же организация провела медосмотр лиц, которые не входят в вышеназванный перечень, то данные затраты не могут считаться экономически обоснованными и они не учитываются в целях исчисления прибыли.

Также в письме от 05.03.2005 г. №03-03-01-04/1/100 Минфин России сообщил, что к компенсационным выплатам, связанным с выполнением физическим лицом трудовых обязанностей, можно отнести расходы по проведению предварительных и периодических медосмотров работников, которые в соответствии с п. 10 ст. 217 НК РФ не подлежат налогообложению налогом на доходы физических лиц и не подлежат обложению ЕСН.

Время, потраченное работником на прохождение периодического медосмотра является в соответствии со ст. 185 ТК РФ оплачиваемым и за работником сохраняется средний заработок по месту работы. При расчете средней заработной платы учитываются все предусмотренные системой оплаты труда выплаты, независимо от источников этих выплат. Суммы, начисленные работникам за время прохождения медосмотров,

согласно п.7 ст. 255 НК РФ включаются расходы по оплате труда и учитываются в целях исчисления налога на прибыль.

Медицинские осмотры

Согласно ст. 213 ТК РФ обязанность по проведению медицинских осмотров, а также их оплате возложена на работодателя. Медосмотры могут быть:

☐ предварительные, цель которых определение соответствия состояния здоровья предполагаемого работника поручаемой ему работе до заключения с ним трудового договора;

☐ периодическими, которые помогают проследить за состоянием здоровья работников на протяжении их трудовой деятельности и своевременно выявить начальные формы профессиональных заболеваний, либо заболеваний, являющихся медицинскими противопоказаниями для продолжения работы.

Предварительные и периодические медосмотры обязаны проходить:

✓ работники, принимаемые на тяжелые работы и на работы с вредными и (или) опасными условиями труда;

✓ работники, деятельность которых связана с движением транспорта;

✓ работники организаций пищевой промышленности, общественного питания и торговли;

✓ работники водопроводных сооружений;

✓ работники лечебно-профилактических и детских учреждений;

✓ лица в возрасте до 18 лет (ст. 266 НК РФ).

Категории тяжелых, а также вредные производственные факторы определены в Приказе Минздравсоцразвития России от 16.08.2004 №83 «Об утверждении перечней вредных и (или) опасных производственных факторов и работ, при выполнении которых проводятся предварительные и периодические медицинские осмотры (обследования), и порядка проведения этих осмотров (обследований)».

В бухгалтерском учете затраты по прохождению предварительных и периодических медицинских осмотров относятся к расходам по обычным видам деятельности (п.7 ПБУ 10/99).

Расходы налогоплательщика на проведение медосмотров работников, которые согласно законодательству являются обязательными, при их надлежащем документальном оформлении удовлетворяют требованиям ст. 252 НК РФ относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией (пп. 7 п.1 ст. 264 НК РФ).

Если же организация провела медосмотр лиц, которые не входят в вышеназванный перечень, то данные затраты не могут считаться экономически обоснованными и они не учитываются в целях исчисления прибыли.

Также в письме от 05.03.2005 г. №03-03-01-04/1/100 Минфин России сообщил, что к компенсационным выплатам, связанным с выполнением физическим лицом трудовых обязанностей, можно отнести расходы по проведению предварительных и периодических медосмотров работников, которые в соответствии с п. 10 ст. 217 НК РФ не подлежат налогообложению налогом на доходы физических лиц и не подлежат обложению ЕСН.

Время, потраченное работником на прохождение периодического медосмотра является в соответствии со ст. 185 ТК РФ оплачиваемым и за работником сохраняется средний заработок по месту работы. При расчете средней заработной платы учитываются все предусмотренные системой оплаты труда выплаты, независимо от источников этих выплат. Суммы, начисленные работникам за время прохождения медосмотров, согласно п.7 ст. 255 НК РФ включаются расходы по оплате труда и учитываются в целях исчисления налога на прибыль.

Недействительные сделки

При наличии определенных ГК РФ оснований сделка может быть признана недействительной. Это касается как односторонних, так и многосторонних сделок (договоров). При этом согласно п. 1 ст. 167 ГК РФ недействительная сделка не влечет юридических последствий и недействительна с момента ее совершения.

Таким образом, в случае признания в установленном законодательством РФ порядке сделки недействительной, связанные с ней доходы и расходы на основании ст. 54 НК РФ подлежат исключению из налогооблагаемой базы того отчетного (налогового) периода, в котором данные доходы и расходы были признаны для целей налогообложения прибыли.

Надзорная деятельность

К расходам, связанным с производством и реализацией и признаваемым для целей налогообложения относятся отчисления налогоплательщиков, осуществляемые на обеспечение предусмотренной законодательством РФ надзорной деятельности специализированных учреждений в целях осуществления контроля за соблюдением такими налогоплательщиками соответствующих требований и условий (пп. 46 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы

Правовое регулирование НИОКР определено в гл 38 «Выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ» ТК РФ. В соответствии с данной главой договор на выполнение научно-исследовательских работ (НИР) исполнитель обязуется провести обусловленные техническим заданием заказчика научные исследования. По договору выполнение опытно-конструкторских работ (ОКР) и технологических работ – разработать образец нового изделия, конструкторскую документацию на него или новую технологию, а заказчик обязуется принять работу и оплатить ее. Результатом осуществления НИР является документально оформленная и экспериментально подтвержденная научно-техническая информация, которая может быть использована для получения дохода, то есть НИР не предполагает создание материальных образцов изделий. Все созданные НИОКР, выполненные организациями, подлежат обязательной государственной регистрации в порядке, установленном Приказом Миннауки России от 17.11.199 №125 «Об утверждении Положения о государственной регистрации и учете научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ». Нарушение установленного порядка

обязательной регистрации созданных НИОКР влечет наложение административного штрафа в размере от 10,0 до 20,0 тыс. руб. (ст. 13.23 КоАП РФ).

В бухгалтерском учете учет НИОКР осуществляется на основании ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы и технологические работы», утвержденные приказом Минфина России от 19.11.2002 №115 н. Перечень расходов определяется видом выполняемых работ, а также зависит от того, самостоятельно осуществляет НИОКР или привлекает по договору сторонние организации. Подробный перечень расходов содержится в п.9 ПБУ 17/02:

- ✓ стоимость материально-производственных запасов и услуг сторонних организаций и лиц, используемых при выполнении этих работ;

- ✓ затраты на заработную плату и другие выплаты работникам, занятым при выполнении указанных работ по трудовому договору;

- ✓ отчисления на социальные нужды (в том числе ЕСН);

- ✓ стоимость спецоборудования и специальной оснастки, предназначенной для использования в качестве объектов испытаний и исследований;

- ✓ амортизация объектов основных средств и нематериальных активов, используемых при выполнении работ;

- ✓ затраты на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других объектов основных средств и иного имущества;

- ✓ общехозяйственные расходы, если они непосредственно связаны с выполнением данных работ;

- ✓ прочие расходы, непосредственно связанные с выполнением НИОКР, включая расходы по проведению испытаний.

В налоговом учете расходы на научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки определены гл. 25 НК РФ (подп. 4 п. 1 ст. 253 НК РФ) в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, и учитываются при налогообложении в порядке,

установленном ст. 262 НК РФ. Приведенный в п. 1 данной статьи перечень включает следующие виды расходов:

- ✓ относящиеся к созданию новой продукции (товаров, работ, услуг), например на создание новых материалов, устройств, процессов, систем или методов;

- ✓ относящиеся к усовершенствованию производимой продукции (товаров, работ, услуг);

- ✓ на изобретательство, которое является частным случаем вышепоименованных видов расходов по созданию и усовершенствованию продукции (товаров, работ, услуг);

- ✓ на формирование Российского фонда технологического развития, иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, зарегистрированном в порядке, предусмотренном Федеральным законом «О науке и государственной научно-технической политике».

По общему правилу, установленному гл. 272 НК РФ, расходы на НИОКР признаются для целей налогообложения после завершения научных исследований или разработок и подписания акта сдачи-приемки (п. 2 ст. 262 НК РФ). При этом включение расходов на НИОКР в расчет налоговой базы по налогу на прибыль зависит от результата проведенных работ.

До 1 января 2006 года расходы на НИОКР подлежали включению в состав расходов, учитываемых при налогообложении прибыли, равномерно в течение 3 лет с 1-ого числа месяца, следующего за месяцем, в котором были завершены такие исследования (п.2 ст. 262 НК РФ). С 1 января 2006 года расходы на НИОКР включаются в состав прочих расходов в течение 2 лет (п. 15 ст. 1 Закона №58-ФЗ). При этом расходы на НИОКР (в том числе не давшие положительного результата), произведенные налогоплательщиками-организациями, зарегистрированными и работающими на территории особых экономических зон, созданных в соответствии с законодательством РФ, признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены в размере фактических затрат (п. 9 ст. 1 Закона 117-ФЗ).

Согласно п. 5 ст. 262 НК РФ после завершения НИОКР и получения положительного результата, которому в соответствии с Патентным законом РФ №3517-1 предоставляется правовая охрана, он *учитывается в качестве нематериального актива*. П. 3ст. 257 НК РФ определено, что стоимость нематериального актива, созданного организацией, определяется как сумма фактических затрат на его создание, изготовление (в том числе материальных расходов, расходов а оплату труда сторонних организаций, патентные пошлины, связанные с получением патентов, свидетельств). Амортизация по нематериальным активам начисляется с 1-ого числа месяца, следующего за месяцем, в котором были введены в эксплуатацию (п. 2ст. 259 НК РФ). Обращаю внимание бухгалтеров, что если в результате НИОКР организацией создан продукт, квалифицируемый НК РФ в качестве нематериального актива, в учетной политике для целей налогообложения прибыли необходимо закрепить срок полезного использования объекта нематериального актива и порядок начисления амортизации по нему (письмо УМНС по г. Москве от 23.09.2004 №24-11/61606).

Таким образом, порядок бухгалтерского и налогового учета положительных результатов НИОКР, будет совпадать в случае, если *изначально совпадают* суммы оценки расходов на эти разработки в бухгалтерском и налоговом учета и при установлении трехлетнего срока использования их результатов в бухгалтерском учете. При этом использование объекта должно быть начато сразу после окончания работ. В противном случае возникают постоянные (если составляющие стоимости вообще не учитываются либо в бухгалтерском, либо в налоговом учете или временные (если составляющие стоимости учитываются и бухгалтерском, и в налоговом учете, но в разное время и с разными сроками полезного использования).

Расходы налогоплательщика на научные исследования, не давшие положительного результата подлежат включению в состав расходов без всяких ограничений в течение трех лет (п. 15 ст. 1 Закона №58-ФЗ) (до 1 января 2006 года такие расходы учитывались в течение 3 лет в размере, не превышающем 70% фактически осуществленных расходов).

В случае досрочного прекращения использования отдельных работ или очевидной невозможностью дальнейшего получения экономических выгод от их применения, оставшиеся непогашенными суммы списываются на внереализационные расходы. Списание должно быть отражено в учете в том отчетном периоде, в котором принято решение о прекращении использования результатов НИОКР. В целях налогообложения не предусмотрен порядок учета оставшейся суммы НИОКР в случае досрочного прекращения использования их результата (п. 2 ст. 262 НК РФ). Возникают постоянные разницы.

По-мнению Минфина, если организация успешно провела научные исследования, однако по причине отсутствия средств внедрение разработок было отложено, то она должна принять решение применять в производстве полученные результаты НИОКР и списывать их в течение 2 лет, либо признать, как не давшие положительного результата и списывать на расходы в течение 3 лет.

Рассмотренный порядок включения расходов на НИОКР в состав прочих расходов применим только в отношении организаций, которые самостоятельно осуществляют работы или являются заказчиками НИОКР (письмо Минфина России от 08.07.2004 №03-03-05/1/61). Если организация является подрядчиком или субподрядчиком, то указанные расходы рассматриваются как расходы на осуществление своей деятельности, направленной на получение доходов с учетом ст. 252 НК РФ (Письмо Минфина России от 01.10.2004 №03-03-01-04/4/10).

Например, в процессе выполнения научно-исследовательских работ организация сформировала расходы на НИОКР в бухгалтерском учете на сумму 300 000 руб., в налоговом учете в сумме 200 000 руб. Т.е. в процессе формирования расходов на НИОКР накоплена налогооблагаемая временная разница в сумме 100 000 руб. и соответственно, отложенное налоговое обязательство (ОНО) в сумме 24 000 руб. (100 000 руб. * 24%).

Комиссия признала, что работы не дали положительного результата. Тогда стоимость расходов на НИОКР в бухгалтерском учете

полностью признана в составе внереализационных расходов согласно п. 7 ПБУ 17/02 в отчетном периоде.

Расходы налогоплательщика на научные исследования, не давшие положительного результата подлежат включению в состав расходов без всяких ограничений в течение трех лет (п. 15 ст. 1 Закона №58-ФЗ) с момента завершения работ.

При этом вся сумма накопленного отложенного налогового обязательства (ОНО) списывается на счет прибылей и убытков и учитывается только при расчете показателя чистой прибыли (т.е. сумма не учитывается в расчете показателя прибыли до налогообложения, от которой рассчитывается условный расход (доход)). В учете данная операция отражена следующей записью:

Дебет 77 «Отложенное налоговое обязательство»	
Кредит 99 «Прибыли и убытки»	24 000 руб. (100 000 руб. * 24%)

В бухгалтерском учете в отчетном периоде в составе внереализационных расходов будет признана сумма 300 000 руб. В целях налогообложения в момент совершения операции убыток от списания объекта признан не будет. Однако убыток в сумме 200 000 руб. будет признан в целях налогообложения в последующие 36 месяцев (3 года). На эту сумму должна быть признана вычитаемая временная разница (ВВР) и начислен отложенный налоговый актив (ОНА), так как в последующие отчетные периоды сумма расхода в целях налогообложения при прочих равных условиях будет превышать сумму расходов в бухгалтерском учете:

Дебет 09 «Отложенный налоговый актив»	
Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Налог на прибыль»	48 000 руб. (200 000 руб. * 24%)

На момент признания убытка в сумме 300 000 руб. в бухгалтерском учете должен быть начислен условный доход по налогу на прибыль

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Налог на прибыль»	
Кредит 99 «Прибыль и убытки»	72 000 руб. (300 000 руб. * 24%)

Нематериальные активы

Порядок бухгалтерского учета нематериальных активов регулируется ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов», утвержденным приказом Минфина России от 16.10.2000 №91н. к нематериальным активам относятся:

- ☐ исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;
- ☐ исключительное авторское право на программы для ЭВМ, базы данных;
- ☐ имущественное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем;
- ☐ исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров;
- ☐ исключительное право патентообладателя на селекционные достижения;
- ☐ деловая репутация организации;
- ☐ организационные расходы;
- ☐ владение ноу-хау, секретной формулой или процессом, информацией в отношении промышленного, коммерческого или научного опыта.

Активы, относящиеся к нематериальным, в целом одинаково квалифицируются как для бухгалтерского, так и для налогового учетов, исключение составляют:

Вид актива	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
Деловая репутация организации	Нематериальный актив	Не является нематериальным активом
Организационные расходы	Нематериальный актив	Не является нематериальным активом
Владение ноу-хау, секретной формулой или процессом, информацией в отношении промышленного, коммерческого или научного опыта	Не является нематериальным активом. Отражается в составе расходов будущих периодов	Нематериальный актив

Однако в составе нематериальных активов могут учитываться и иные активы, которые не удовлетворяют требованиям, установленным ПБУ 14/2000. Это активы, принятые к учету до 1 января 2001 г. в соответствии с правилами, действовавшими в период их приобретения. Таковыми активами, в частности, могут быть:

- отдельные квартиры;
- платежи за приобретение права аренды;
- лицензии на осуществление отдельных видов деятельности и другие расходы.

Активы, принятые к учету на счете 04 до 1 января 2001 г., должны учитываться на этом счете до истечения срока их полезного использования независимо от того, удовлетворяют они требованиям ПБУ 14/2000 или нет.

В состав нематериальных активов включаются объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на них) независимо от их стоимости, но продолжительность использования в организации свыше 12 месяцев.

Исключение из общего правила сделано только в отношении расходов на приобретение исключительных прав на программы для ЭВМ стоимостью менее 10 000 руб.

Для целей налогообложения прибыли расходы по приобретению этого вида нематериальных активов включаются единовременно в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией (пп. 26 п. 1 ст. 264 НК РФ). При этом возникают временные налогооблагаемые разницы.

Расходы на приобретение прав, не удовлетворяющим вышеназванным условиям, не подлежат учету в составе нематериальных активов. Внимательно относитесь к определению нематериальных активов, **такие расходы как**

☐ *затраты организации на получение доступа к телефонной сети* (письмо Минфина России от 29.05.2001 №04-02-05/2/74);

☐ расходы на приобретение в соответствии с Федеральным законом от 08.08.2001 №128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности» *лицензий на право ведения деятельности;*

☐ *расходы на приобретение прав на заключение договора аренды земельного участка* (письмо Минфина России от 14.01.2003 №04-02-06/1/179);

☐ приобретение права пользования программ по назначению (1С, Консультант Плюс) на основании договора купли-продажи

не подлежат отражению в составе нематериальных активов.

Нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому и налоговому учету по первоначальной стоимости, порядок определения которой зависит от способа поступления актива в организацию.

Способ поступления	Отражение в бухгалтерском учете	Отражение в налоговом учете
Приобретение за плату	Сумма фактических расходов на приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ) (п. 6 ПБУ 14/2000)	Сумма расходов на приобретение и доведение до состояния, в котором они пригодны для использования, за исключением сумм налогов, учитываемых в составе расходов в соответствии с НК РФ (п. 3 ст. 257 НК РФ)
Создание самой организацией	Сумма фактических расходов на создание и изготовление, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов в соответствии с законодательством РФ (материальные ресурсы, оплата труда, услуги сторонних организаций, патентные пошлины, связанные с получением патентов, свидетельств, и т.п.) (п. 7 ПБУ 14/2000)	Сумма фактических расходов на создание и изготовление (в том числе материальных расходов, расходов на оплату труда, на услуги сторонних организаций, уплату пошлин, связанных с получением документов, удостоверяющих права), за исключением сумм налогов, учитываемых в составе расходов в соответствии с НК РФ (п. 3 ст. 257 НК РФ)
Получение в качестве вклада в уставный капитал	Денежная оценка, согласованная учредителями (участниками), с привлечением в необходимых случаях независимого оценщика (п. 9 ПБУ 14/2000)	Остаточная стоимость актива по данным налогового учета передающей стороны (ст. 277 НК РФ)
Безвозмездное получение	Рыночная стоимость на дату принятия к учету (п. 10 ПБУ 14/2000)	Первоначальная стоимость в налоговом учете равна нулю

Не предусмотрена возможность увеличения стоимости нематериальных активов в связи с их доработкой. Если организация осуществляет доработку какого-либо объекта и получает положительный результат, подлежащий правовой охране, то фактически организацией создается новый нематериальный актив. Соответственно после

получения охранных документов на этот новый объект он должен быть принят к учету на счете 04 «Нематериальные активы» как новый отдельный инвентарный объект. Аналогично отражается и в налоговом учете.

Стоимость нематериальных активов погашается посредством начисления амортизации. Порядок начисления амортизации в налоговом и бухгалтерском учете отражены в следующей таблице:

Порядок начисления амортизации/ Объекты нематериальных активов	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
Способы начисления амортизации	1) линейный; 2) уменьшаемого остатка; 3) списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)	1) линейный; 2) нелинейный
Ограничения по выбору способа начисления амортизации	По приобретенной деловой репутации и организационным расходам амортизация начисляется равномерно в течение 20 лет (линейным способом)	Нет ограничений
Порядок определения срока полезного использования	Определяется организацией исходя из: 1) срока действия патента, свидетельства и других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности согласно законодательству РФ; 2) ожидаемого срока использования объекта, в течение которого организация может получать экономические выгоды (доход). Для отдельных групп нематериальных активов срок полезного использования определяется исходя из количества продукции или иного натурального показателя объема работ, ожидаемого к получению в результате использования этого объекта	Определяется организацией исходя из: 1) срока действия патента, свидетельства и других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности в соответствии с законодательством РФ или применимым законодательством иностранного государства; 2) срока полезного использования, обусловленного соответствующими договорами

Порядок начисления амортизации, если срок полезного использования определить невозможно	Срок принимается равным 20 годам (но не более срока деятельности организации)	Срок принимается равным 10 годам (но не более срока деятельности налогоплательщика)
Начало начисления амортизации	С 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к бухгалтерскому учету	С 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором объект был введен в эксплуатацию
Прекращение начисления амортизации	С 1-го числа месяца, следующего за месяцем полного списания стоимости объекта либо его выбытия из состава амортизируемого имущества по любым основаниям	
Применение повышающих коэффициентов	Не применяются	
Применение понижающих коэффициентов	Не применяются	По решению руководителя организация имеет право использовать пониженные нормы амортизации
Товарные знаки, знаки обслуживания, организационные расходы	Амортизация начисляется одним из вышеперечисленных способов (подп. 15-17 ПБУ 14/2000)	Амортизация начисляется исходя из срока действия патента, свидетельства или 10 лет (п. 2 ст. 258 НК РФ)
Прочие виды нематериальных активов	Амортизация начисляется одним из вышеперечисленных способов (подп. 15-17 ПБУ 14/2000)	Амортизация начисляется одним из способов 1) линейным; 2) нелинейным (ст. 259 НК РФ)
Деловая репутация	Срок принимается равным 20 годам (но не более срока деятельности организации)	Объекта учета нет

Нематериальные активы списываются в связи с прекращением их использования в целях производства продукции (выполнении работ, оказании услуг), либо для управленческих нужд организации (в связи с реализацией, безвозмездной передачей, прекращением срока действия права, уступкой исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности, связи с прекращением выпуска продукции).

Согласно п. 23 ПБУ 14/2000 доходы и расходы от списания нематериальных активов относятся на финансовые результаты

организации. При выбытии актива сумма начисленной амортизации списывается со счета 05 «Амортизация нематериальных активов» не на финансовые результаты, а в кредит счета 04 «Нематериальные активы». В налоговом учете выручка от реализации нематериальных активов признается в соответствии с п. 1 ст. 249 НК РФ доходами от реализации. В составе расходов учету подлежит остаточная стоимость объекта (подп. 1 п. 1 ст. 268 НК РФ), которая определяется как разница между первоначальной стоимостью и суммой начисленной амортизации, начисленной по данным налогового учета за период эксплуатации объекта. Оценка результата от реализации в целях налогообложения будет определяться в порядке признания результата реализации, установленного в целях исчисления налога на прибыль п. 3 ст. 268 НК РФ. Таким образом, в период реализации объекта с убытком возникает вычитаемая временная разница, которая погашается по мере включения части убытка в состав прочих расходов.

Иногда возникает ситуация, когда срок полезного использования нематериального актива еще не истек, но организация по тем или иным причинам прекращает его использование в своей деятельности. В этом случае в соответствии с п. 22 ПБУ 14/2000 нематериальный актив подлежит списанию с баланса организации.

Для целей налогообложения прибыли остаточная стоимость списанного нематериального актива в состав расходов не включается, поскольку такой вид расхода в гл. 25 НК РФ прямо не предусмотрен, и эта сумма не соответствует общим критериям признания расходов, установленным в ст. 252 НК РФ. При этом возникают постоянные разницы.

Неотфактурованные поставки

Пунктом 36 Методических указаний по учету материально-производственных запасов определено, что неотфактурованная поставка-это материальные запасы, которые поступили в организацию без расчетных документов. Неотфактурованные поставки принимаются на склад с составлением акта о приемке материалов формы №М-7. Первый экземпляр вышеназванного акта служит основанием для

отражения в бухгалтерском учете. В п. 39 Методических указаний по учету материально-производственных запасов установлено, что материальные запасы приходятся и учитываются в аналитическом и синтетическом учете по принятым в организации учетным ценам. При этом если в качестве учетных цен применяется фактическая себестоимость материалов, то поступившие материальные ценности приходятся по рыночным ценам. В качестве рыночной цены можно использовать цену, указанную в договоре (п. 1 ст. 40 НК РФ). Если же в договоре стоимость материалов не определена, то можно исходить из той цены, по которой организация обычно покупает аналогичное имущество (п. 6.1. ПБУ 10/99 «Расходы организации»). После получения расчетных документов бухгалтер корректирует стоимость материалов. Если материалы уже отпущены в производство, то корректировка зависит от применяемого метода оценки материальных запасов, отпускаемых в производство:

- ✓ по себестоимости каждой единицы – в таком случае меняется сумма списания материальных запасов из неотфактурованных поставок;

- ✓ по средней себестоимости – в таком случае меняется средняя себестоимость всех списываемых в расход материалов (определяется процентная доля списанных на себестоимость запасов и материалов, оставшихся на складе, затем корректируется стоимость материальных запасов, оставшихся на складе; сумму дооценки, списанных на себестоимость производства относят на счет 91 «Прочие доходы и расходы»).

Неотфактурованные материальные ценности в налоговом учете принимаются по цене, указанной в акте на приемку материалов. При списании таких материальных ценностей в производство или в реализацию их стоимость не может быть учтена для уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль. Дело в том, что данные расходы не подтверждены документально, как это требует п. 1 ст. 252 НК РФ.

Неотделимые улучшения

Важно различать такие понятия, как «ремонт» и «неотделимые улучшения». Понятие ремонт раскрыто в Ведомственных строительных

нормах ВСН 58-88 (р) «Положение об организации и проведении реконструкции, ремонта и технического обслуживания зданий, объектов коммунального и социально-культурного назначения», утвержденных Приказом Госкомархитектуры России при Госстрое СССР от 23 ноября 1988 г. № 312. Согласно этому документу под текущим ремонтом понимаются мероприятия по восстановлению изношенных конструкций и систем инженерного оборудования здания. При осуществлении капитального ремонта здания заменяют его конструктивные элементы, системы отопления, водоснабжения, электроснабжения и канализации, а также устанавливают дополнительные перегородки в помещениях.

В отличие от ремонта официального определения неотделимых улучшений нет. Под неотделимыми улучшениями следует понимать любые преобразования помещения, которые нельзя классифицировать как его капитальный или текущий ремонт (например, арендатор реконструирует помещение, при котором улучшаются технико-экономические показатели здания: увеличивается площадь помещений, величина допустимых нагрузок и т.п. В результате же капитального ремонта такие показатели остаются неизменными. Ремонт производят лишь с одной целью – заменить поврежденные конструктивные элементы и системы.

Неотделимые улучшения либо производятся арендатором за свой счет, либо их компенсирует арендодатель.

1. Арендодатель не компенсирует стоимость неотделимых улучшений.

Арендодатель вправе не возмещать стоимость неотделимых улучшений, если они были сделаны без его согласия или это прописано в договоре аренды. Однако в любом случае, по мнению ФНС России, до 1 января 2006 г. арендатор не имел права в налоговом учете списать на расходы деньги, истраченные на некомпенсированные улучшения (главным образом из-за того, что неотделимые улучшения безвозмездно передаются арендодателю). А ведь согласно п. 16 ст. 270 НК РФ стоимость безвозмездно переданного имущества в расходы включать нельзя (письмо МНС России от 5 августа 2004 г. № 02-5-11/135@).

Согласно новой редакции ст. 256 НК РФ арендатор имеет право включить стоимость некомпенсированных неотделимых улучшений в состав своего амортизируемого имущества. Правда, это касается только тех улучшений, которые произведены с согласия арендодателя.

Арендатор может амортизировать неотделимые улучшения в течение всего договора аренды. А сумму амортизации надо рассчитать исходя из срока полезного использования арендованного объекта. Согласно п. 1 ст. 258 НК РФ определять этот срок нужно по Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, которая утверждена Постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1. Амортизацию следует начислять со следующего месяца после ввода улучшений в эксплуатацию.

Например, ЗАО «Села» в январе 2006 г. арендовало производственное здание у ЗАО «Фрегат». В этом же месяце ЗАО «Села» с согласия арендодателя оборудовало здание новой системой отопления. Затраты ЗАО «Села» составили 295 000 руб. (в том числе НДС – 45 000 руб.). ЗАО «Фрегат» эту сумму не компенсировало. Срок договора аренды здания составляет 12 месяцев – с января по декабрь 2006 г. включительно.

ЗАО «Села» может амортизировать систему отопления с февраля по декабрь 2006 г. включительно (11 месяцев). Срок полезного использования системы такой же, как и у здания – 420 месяцев (десятая амортизационная группа). Амортизацию начисляют линейным методом. Сумма ежемесячных амортизационных отчислений в налоговом учете составляет:

$$(295\,000 \text{ руб.} - 45\,000 \text{ руб.}) : 420 \text{ мес.} = 595,24 \text{ руб.}$$

Сумма амортизации, которую ЗАО «Села» сможет списать за все время аренды:

$$595,24 \text{ руб.} * 11 \text{ мес.} = 6\,547,64 \text{ руб.}$$

Разницу между суммой, истраченной на систему отопления, и начисленной амортизацией – 243 452,36 руб. (295 000 – 45 000 – 6547,64) – ЗАО «Села» из налогооблагаемой прибыли исключить не сможет.

2. Стоимость неотделимых улучшений компенсирует арендодатель

Средства, истраченные арендатором на неотделимые улучшения, должен возместить арендодатель. Для этого, прежде чем что-либо перестраивать в помещении, арендатор должен согласовать с арендодателем все запланированные улучшения. Это требование п. 2 ст. 623 ГК РФ. При этом арендатор может претендовать на возмещение стоимости неотделимых улучшений лишь после того, как закончится аренда.

При этом целесообразно указать в договоре аренды или в дополнительном соглашении к нему, что право собственности на улучшения переходит к арендодателю сразу же после того, как он их компенсирует. Однако такой подход упростит учетную работу. Поскольку согласно п. 5 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», утвержденного Приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н, капитальные вложения в арендованные объекты, к которым относятся затраты на реконструкцию и техническое перевооружение, учитываются в составе основных средств. Значит, арендатор должен учесть неотделимые улучшения на счете 01 «Основные средства» и начислять по ним амортизацию, пока право собственности на них не перейдет к арендодателю.

В налоговом же учете компенсированные неотделимые улучшения арендодатель может амортизировать с месяца, следующего за вводом улучшений в эксплуатацию. Однако прежде арендодатель должен выплатить арендатору компенсацию. Пока он этого не сделает, начислять амортизацию по неотделимым улучшениям будет арендатор. Такие правила прописаны в новой редакции п. 2 ст. 259 НК РФ. Значит, если право собственности на улучшения перейдет к арендодателю в момент перечисления компенсации арендатору, то расхождений между бухгалтерским и налоговым учетом не возникнет.

Например, ЗАО «Волга» арендовало на пять лет производственное здание у ООО «Фрегат». Ежемесячная арендная плата составляет 590 000 руб. (в том числе НДС – 90 000 руб.).

В марте 2006 г. ЗАО «Волга» с согласия арендодателя реконструировало здание с помощью специализированной организации. Реконструкция обошлась ЗАО «Волга» в 1 180 000 руб. (в том числе НДС – 180 000 руб.).

Тогда же в марте ООО «Фрегат» компенсировало затраты арендатора и стало собственником неотделимых улучшений. Основанием для этого послужило дополнительное соглашение к договору аренды.

Бухгалтерия ЗАО «Волга» отразила стоимость работ по реконструкции в учете следующими записями:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет «Капитальные вложения в неотделимые улучшения»	
Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	1 000 000 руб. (1 180 000 руб. — 180 000 руб.)

И сумму НДС по неотделимым улучшениям

Дебет 19 «НДС по приобретенным ценностям»	
Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	180 000 руб.

Принят к вычету НДС, уплаченный строительной компании

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «НДС»	
Кредит 19 «НДС по приобретенным ценностям»	180 000 руб.

Оплачены работы по реконструкции

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	
Кредит 51 «Расчетные счета»	1 180 000 руб.

Отражены в составе основных средств неотделимые улучшения

Дебет 01 «Основные средства»	
Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет «Капитальные вложения в неотделимые улучшения»	1 000 000 руб.

Переданы неотделимые улучшения в собственность арендодателя;

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	
Кредит 91 «Прочие доходы и расходы»	1 180 000 руб.

Начислен НДС

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы»	
Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «НДС»	180 000 руб.

Списана первоначальная стоимость неотделимых улучшений

Дебет 01 «Основные средства» субсчет «Выбытие основных средств»	
Кредит 01 «Основные средства» субсчет «Основные средства в эксплуатации»	1 000 000 руб.

Списана стоимость неотделимых улучшений

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы»	
Кредит 01 «Основные средства» субсчет «Выбытие основных средств»	1 000 000 руб.

Получена компенсация от арендодателя

Дебет 51 «Расчетные счета»	
Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	590 000 руб.

Обучение

Исходя из экономической оправданности расходы, связанные с обучением подразделяются на:

- ✓ профессиональную подготовку;
- ✓ переподготовку;
- ✓ повышение квалификации рабочих кадров.

1. Расходы предприятий, по обучению лиц, не являющихся работниками данной организации, имеющих договора с учебными заведениями, предоставляющим этим лицам новое высшее или среднее образование, не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль, так как не отвечают требованиям ст. 264 НК РФ. Между организацией, образовательным учреждением и лицом, проходившим обучение должен быть заключен договор на оказание образовательных услуг, подписываемый тремя сторонами. Данный договор на обучение должен включать наименование образовательных

услуг, форму предоставления услуг, наименование программ, количество часов в программах. В перечень образовательных программ вышеуказанного трехстороннего договора могут включаться дополнительные образовательные услуги (программы, курсы) сверх государственного образовательного стандарта.

Для подтверждения факта оказания услуг в срок (ежемесячно, ежеквартально или с иной периодичностью) установленный договором, сторонами договора должен быть подписан акт об оказании услуг по обучению. Акт должен содержать в разрезе каждого работника (физического лица), наименования программ обучения (в том числе дополнительные) стоимости оказанных услуг.

Расходы организаций, понесенные по договорам на оказание образовательных услуг (в том числе дополнительных) по подготовке специалистов высшему (среднему) уровню профессионального образования, как было отмечено выше, не учитываются при налогообложении прибыли на основании п. 49 ст. 270 НК РФ и п. 3 ст. 264 НК РФ. На суммы оплаты организациями обучения ЕСН и страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний на данные расходы организации не начисляются (п. 3 ст. 236 НК РФ, абз. 13 ст. 3 закона РФ от 24.07.1998 г. №125-ФЗ, п. 3 Постановления Правительства РФ от 02.03.2000 г. №184). суммы оплаты организацией обучения облагаются налогом на доходы физических лиц.

При этом выплата организацией стипендий таким лицам не признается расходами на оплату труда и не учитывается в целях исчисления прибыли (п. 49 ст. 270 НК РФ). На основании п. 1,3 ст. 236 НК РФ стипендии, выплачиваемые организацией студентам, не признаются объектом налогообложения по единому социальному налогу.

В соответствии с Типовым положением «О стипендиальном обеспечении и других формах материальной поддержки студентов государственных и муниципальных образовательных учреждений высшего и среднего профессионального образования, аспирантов и докторантов», утвержденным Постановлением Правительства РФ от

27.06.2001 №487, стипендии, являясь денежной выплатой, назначаемой студентам, обучающимся по очной форме обучения в образовательных учреждениях, могут быть именными и учреждаться юридическими лицами. Поэтому стипендии, выплачиваемые образовательными учреждениями, не облагаются налогом на доходы физических лиц (п. 11 ст. 217 НК РФ).

Однако, если стипендии выплачиваются непосредственно самой организацией, то они являются доходами студентов и облагаются НДФЛ. Выплаты организацией стипендий учащимся не являются выплатами, связанными с исполнением ими своих трудовых обязанностей по трудовым договорам, а следовательно страховые взносы на сумму выплаченных стипендий не начисляются.

2. Согласно ст. 196 ТК РФ необходимость профессиональной подготовки и переподготовки кадров для собственных нужд определяет работодатель. Формы профессиональной подготовки, переподготовки и повышения квалификации работников, перечень необходимых профессий и специальностей определяются работодателем с учетом мнения представительного органа работников. В статье 21 закона РФ «Об образовании» от 10.07.1992 №3266-1 оговорено, что профессиональная подготовка имеет целью ускоренное приобретение обучающимся навыков, необходимых для выполнения определенной работы, группы работ, и не сопровождается повышением образовательного уровня обучающегося, т.е. такое обучение не должно быть связано с получением нового высшего или среднего образования.

В соответствии с Положением о порядке и условиях профессиональной переподготовки специалистов, утвержденным Приказом Минобрнауки России от 06.09.2000 № 2571, профессиональная переподготовка специалистов является самостоятельным видом дополнительного профессионального образования, проводится с учетом профиля полученного образования специалистов и осуществляется образовательными учреждениями повышения квалификации и подразделениями образовательных учреждений высшего среднего профессионального образования.

Расходы на обучение лиц, с которыми заключены договора целевого направления на переобучение, являющиеся работниками организации, на основании подп. 23 п. 1 ст. 264 НК РФ относятся на прочие расходы, связанные с производством и реализацией, если они отвечают требованиям п.3 ст. 264 НК РФ. В случае, если условия п. 3 ст. 264 НК РФ не выполняются, то расходы организации на подготовку и переподготовку кадров для целей налогообложения прибыли не принимаются.

Для обоснования уменьшения налогооблагаемой прибыли на сумму расходов по подготовке и переподготовке необходимо наличие следующих документов:

- ☐ планы развития организации, в которых предусматривается рост производства и соответственно рост потребности в квалифицированных кадрах;
- ☐ планируемое изменение структуры получаемых доходов, и как следствие, изменение квалификации работников;
- ☐ изменения в возрастной структуре работников.

Страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний на суммы оплаты организациями обучения начисляются (абз. 13ст. 3 закона РФ от 24.07.1998 г. №125-ФЗ, п. 3 постановления Правительства РФ от 02.03.2000 г. №184).

3. В состав организаций могут входить структурные подразделения, основной задачей которых является проведение работ по повышению квалификации, подготовке и переподготовке кадров (например, технические школы). Пунктом 3 ст. 264 НК РФ определено, то в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, могут быть включены расходы на подготовку (переподготовку) кадров, осуществляемые на договорной основе с образовательными учреждениями. С другой стороны, если подготовительные центры являются структурными подразделениями организации, то они не являются самостоятельными юридическими лицами, а следовательно, не могут заключать договора с организациями (имеется ввиду между

обособленными подразделениями одной организации). Т. е. налоговая база определяется на основании ст. 275.1 НК РФ. В соответствии с абзацами 1-9 данной статьи налогоплательщики, в состав которых входят обособленные подразделения, осуществляющие деятельность, связанную с использованием обслуживающих производств и хозяйств, определяют налоговую базу по указанной деятельности отдельно от налоговой базы по иным видам деятельности. Для целей главы 25 НК РФ к обслуживающим производствам и хозяйствам относятся подсобное хозяйство, объекты жкх, социально-культурной сферы, *учебно-курсовые комбинаты* и иные аналогичные хозяйства, производства и службы, осуществляющие реализацию услуг, как своим работникам, так и сторонним лицам.

Вместе с тем, учебно-курсовые комбинаты не получают выручки от услуг по обучению работников (подготовке и переподготовке кадров, повышению квалификации), то все расходы, связанные с обучением являются расходами для собственного потребления и уменьшают налогооблагаемую прибыль при условии их экономической оправданности.

Основные средства

Поступление основных средств

Порядок учета на балансе организации (за исключением кредитных и бюджетных) объектов основных средств регулируется Приказами Минфина России от 31.10.2000 №94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкции по его применению», от 30.03.2001 №26н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету основных средств» ПБУ 6/01 и от 13.10.2003 №91н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету „Учет основных средств“». Приказом Минфина России от 12.12.2005 г. №147н „О внесении изменений в Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 внесены изменения в ПБУ 6/01, вступившие в силу начиная с бухгалтерской отчетности 2006 г.

Согласно ПБУ 6/01, с учетом внесенных изменений, актив принимается к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если одновременно выполняются следующие условия:

✓ объект предназначен для использования в производстве продукции, для выполнения работ или оказания услуг либо для управленческих нужд либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование;

✓ используется или будет использоваться свыше 12 месяцев;

✓ организация не предполагает дальнейшую продажу данного объекта;

✓ приносит или будет приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;

Основные средства, предназначенные исключительно для предоставления организацией за плату во временное пользование с целью получения дохода, отражаются

бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе доходных вложений в материальные ценности. Если имущество приобретается для использования в процессе производства (выполнения работ, оказания услуг) или для управленческих нужд, то оно подлежит учету на счете 01. В дальнейшем учтенное на счете 01 имущество на счет 03 перевести нельзя, даже если организация полностью прекращает его использование в своей деятельности и начинает сдавать в аренду. Если объект приобретается для того, чтобы частично сдавать его в аренду, а частично использовать для производственных (управленческих) нужд организации, то такой объект также нельзя учесть на счете 03. Он принимается к учету на счете 01, согласно Письму Минфина России от 13.05.2005 № 03-06-01-04/249).

Активы, в отношении которых выполняются вышеперечисленные условия и стоимостью в пределах лимита, установленного учетной политикой, но не более 20 000 руб. за единицу, могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе МПЗ. НДС по приобретенным МПЗ принимается к вычету в момент оприходования на склад. При оформлении хозяйственных операций сказанными

активами в соответствии с Постановлением Госкомстата от 30.10.1997 г. №71а могут использоваться унифицированные формы первичной учетной документации №МБ-2, №МБ-4, №МБ-7, №МБ-8.

Пример, организацией в 2006 году приобретены монитор, процессор и клавиатура. Как отразить в бухгалтерском и налоговом учете приобретение данных средств? Пунктом 6 ПБУ 6/01, утвержденным Приказом Минфина России от 30.03.2001 г. №26н, определено, что инвентарным объектом основных средств признается объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций или обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое, предназначенный для выполнения определенной работы. Монитор, процессор и клавиатура не могут выполнять своих функций самостоятельно и должны рассматриваться в составе комплекса конструктивно сочлененных предметов (письмо Минфина России от 01.04.2005 № 03-03-01-04/2/54, от 22.06.2004 № 03-02-04/5, от 05.08.2004 № 02-5-11/136@). Таким образом, отдельные предметы, входящие в состав компьютера, целесообразно учитывать в составе комплекса объекта основного средства, несмотря что стоимость не более 20 000 руб.

Основные средства принимаются к бухгалтерскому и налоговому учету по первоначальной стоимости.

Порядок определения первоначальной стоимости зависит от способа поступления объекта основных средств. При приобретении основных средств за плату правила формирования первоначальной стоимости для целей бухгалтерского учета закреплены в п. 8 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», а для целей налогового учета – в п. 1 ст. 257 НК РФ.

Бухгалтерский учет	Налоговый учет
Первоначальная стоимость складывается из суммы фактических затрат организации на приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации). Фактические затраты на приобретение основных средств определяются (уменьшаются или увеличиваются) с учетом суммовых разниц, возникающих в случаях, когда оплата производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах)	Первоначальная стоимость определяется как сумма расходов на приобретение, доставку и доведение до состояния, в котором основное средство пригодно для использования, за исключением сумм налогов, подлежащих вычету или учитываемых в составе расходов в соответствии с НК РФ

Для расходов, связанных с приобретением основных средств, главой 25 НК РФ установлен особый порядок учета.

Ниже приведена таблица формирования первоначальной стоимости объектов основных средств, приобретенных за плату:

Вид расходов	Отражение в бухгалтерском учете	Отражение в налоговом учете	Примечание
Сумма командировочных расходов, связанных с приобретением объектов основных средств: ■ сумма суточных, сверх установленного норматива	Учитывается в составе первоначальной стоимости основных средств (п.8 ПБУ 6/01)	Не учитывается (подп. 38п. 1 ст. 270 НКРФ)	Возникают постоянные разницы
■ суммы, уплаченные в соответствии с договором поставщику	Учитываются в составе первоначальной стоимости основных средств (п.8 ПБУ 6/01)	Учитываются в составе первоначальной стоимости основных средств (п.1 ст. 257 НКРФ)	
■ расходы на таможенные процедуры (в том числе таможенные пошлины)	Учитываются в составе первоначальной стоимости основных средств (п.8 ПБУ 6/01)	Учитываются в составе первоначальной стоимости основных средств (п.1 ст. 257 НКРФ)	
■ информационные, консультационные, посреднические услуги	Учитываются в составе первоначальной стоимости основных средств (п.8 ПБУ 6/01)	Учитываются в составе первоначальной стоимости основных средств (п.1 ст. 257 НКРФ)	
■ суммовые разницы до принятия объекта к учету*	Учитываются в составе первоначальной стоимости основных средств (п.8 ПБУ 6/01)	Являются внереализационными доходами (расходами) (п.11.1 ст. 250 НКРФ, подп. 5.1 п. 1 ст. 265 НКРФ)	Возникают временные разницы
■ суммовые разницы после принятия объекта к учету	Являются внереализационными доходами (расходами) (п. 12 ПБУ 10/99)	Являются внереализационными доходами (расходами) (п.11.1 ст. 250 НКРФ, подп. 5.1 п. 1 ст. 265 НКРФ)	
■ НДС, не принятый к вычету — у организаций — плательщиков НДС	Операционные расходы (п.12 ПБУ 10/99)	Не учитываются (п.1 ст. 170 НКРФ)	Возникают постоянные разницы

— у организаций — не являющихся плательщиками НДС	Учитываются в составе первоначальной стоимости основных средств (п.8 ПБУ 6/01)	Учитываются в составе первоначальной стоимости основных средств (п.2 ст. 170 НК РФ)	
■ проценты по заемным средствам, начисленные до момента принятия объекта к учету (в пределах ограничений, установленных ст. 269 НК РФ)	Учитываются в составе первоначальной стоимости основных средств (п.8 ПБУ 6/01)	Являются внереализационными расходами (подп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ)	Возникают временные налогооблагаемые разницы
■ проценты по заемным средствам, начисленные до момента принятия объекта к учету (сверх ограничений, установленных ст. 269 НК РФ)	Учитываются в составе первоначальной стоимости основных средств (п.8 ПБУ 6/01)	Не учитываются в целях налогообложения (ст. 269 НК РФ)	Возникают постоянные разницы
■ проценты по заемным средствам, начисленные после принятия объекта к учету (в пределах ограничений, установленных ст. 269 НК РФ)	Являются операционными расходами (п. 11 ПБУ 10/99, п. 15 ПБУ 15/01)	Являются внереализационными расходами (подп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ)	Разницы не возникают
■ проценты по заемным средствам, начисленные после принятия объекта к учету (сверх ограничений, установленных ст. 269 НК РФ)	Являются операционными расходами (п. 11 ПБУ 10/99, п. 15 ПБУ 15/01)	Не учитываются в целях налогообложения (ст. 269 НК РФ)	Возникают постоянные разницы
■ услуги нотариуса по оформлению залога для привлечения кредита	Учитываются в составе первоначальной стоимости основных средств (п.8 ПБУ 6/01)	Являются внереализационными расходами (Письмо МНС России от 26.08.2004 г. №02-5-11/38@)	Возникают временные налогооблагаемые разницы

*Например, ОАО «Регата» приобрело объект основных средств стоимостью 60 000 долл. США (НДС и таможенные платежи в примере учитывать не будем). **

Согласно контракту право собственности перешло 6 января 2006 год. Объект принят к учету 10 января 2006 года. Оплата по контракту произведена 13 января 2006 года. Курс доллара США на 6 января 2006 года составил 28,77 руб. за долл. США; на 10 января 2006 года составил 28,54 руб. за долл. США; на 13 января 2006 года составил 28,52 руб. за долл. США.

1. 06 января 2006 года бухгалтерией ОАО «Регата» поступление основного средства отражено следующими записями:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы»	
Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	1 726 200 руб. (60 000 долл. США * 28,77 руб. за долл. США)

2. 10 января 2006 года объект основных средств принят к учету по первоначальной стоимости (на основании акта приемки-передачи формы ОС-1)

Дебет 01 «Основные средства»	
Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы»	1 712 400 руб. (60 000 долл. США * 28,54 руб. за долл. США)

3. Отражена разница между первоначальной стоимостью и оценкой на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы»	
Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы»	13 800 руб. (1 726 200 руб. — 1 712 400 руб.)

4. 13 января 2006 года произведена оплата поставщику

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	
Кредит 52 «Валютные счета»	1 711 200 руб. (60 000 долл. США * 28,52 руб. за долл. США)

5. Отражена курсовая разница ***

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	
Кредит 91 «Прочие доходы и расходы»	15 000 руб. (1 726 200 руб. — 1 711 200 руб.)

** В соответствии с пунктом 16 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», оценка объектов основных средств, стоимость которых при приобретении выражена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета суммы в иностранной валюте по курсу ЦБ РФ, действующему на дату принятия объектов к учету.

*** Если расчеты с иностранным поставщиком не завершены, то на день принятия к учету основного средства по счету 01 «Основные средства» производится уточнение его оценки путем пересчета стоимости в соответствии с курсом ЦБ РФ.

Если же расчеты с иностранным контрагентом на момент перехода права собственности завершены, то перерасчет производить не надо.

В следующей таблице представлено отражение в бухгалтерском и налоговом учете объектов основных средств, в зависимости от способа поступления в организацию:

Вид поступления	Отражение в бухгалтерском учете	Отражение в налоговом учете	Примечание
Приобретение объекта в долевую собственность	Соразмерно доле организации в общей собственности (п. 5, ПБУ 6/01, п. 10 Методических указаний по учету основных средств). Если по условиям договора предусмотрено иное, то объект принимается к учету по стоимости, исчисленной путем умножения общей стоимости объекта на долю стороны и если эта сумма отклоняется от суммы фактических затрат, то выявляется финансовый результат (Д 01 К91 или Д 91 К01)	Исходя из фактических расходов организации (п. 1 ст. 257 НК РФ). Сумма выявленного в бухгалтерском учете финансового результата не принимается для целей налогообложения прибыли, так как появление финансового результата не связано с фактическим получением дохода или несением расхода.	Возникают постоянные разницы
Приобретение за плату основных средств, бывших в эксплуатации	По сумме фактических расходов на приобретение (п. 8 ПБУ 6/01)	По сумме фактических расходов на приобретение (п. 1 ст. 257 НК РФ)	Срок эксплуатации, указанный предыдущим собственником, можно учесть при определении срока полезного использования в целях налогообложения

Получение основных средств безвозмездно	По текущей рыночной стоимости с учетом затрат, связанных с получением объекта (доставка, оплата независимым оценщикам) (п. 10 ПБУ 6/01, п. 29.,31 Методических рекомендаций по учету основных средств	<p>Регулируется п.8 ст. 250 НК РФ:</p> <p>1) по рыночной стоимости, если она превышает остаточную налоговую стоимость по данным передающей стороны;</p> <p>2) по остаточной налоговой стоимости, если она превышает рыночную стоимость.</p> <p>3) Ноль, если поступающее в организацию имущество соответствует условиям, указанным в п. 11 ст. 251 НК РФ (т.е. когда отношения головной и дочерней организации с вкладом головной организации в уставный капитал более 50%), то стоимость такого имущества не подлежит налогообложению ни в какие периоды (п.8 ст. 250 НК РФ)</p>	<p>При начислении амортизации по сумме превышения стоимости объекта по налоговому учету возникают постоянные отрицательные разницы.</p> <p>При начислении амортизации возникают постоянные положительные разницы.</p>
-----------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

<p>Поступление в виде вклада в уставный капитал</p>	<p>Денежная оценка имущества, согласованная учредителями (п. 9 ПБУ 6/01).</p>	<p>По стоимости, определенной по данным налогового учета передающей стороны на дату перехода права собственности на указанное имущество (ст. 277 НК РФ). При этом расходы на доставку, монтаж, оформление учитываются только в случае, если такие расходы предусмотрены в качестве вноса в уставный капитал. Если получающая сторона не может документально подтвердить стоимость вносимого имущества, то его стоимость в налоговом учете признается равной нулю (ст. 277 НК РФ). В ст. 277 НК РФ закреплено правило, когда основные средства получены в порядке приватизации государственного или муниципального имущества. Стоимость таких основных средств признается равной их стоимости (остаточной) стоимости, определяемой на дату приватизации по правилам бухгалтерского учета.</p>	
-----------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--

<p>Изготовление основных средств собственными силами</p>	<p>Первоначальная стоимость объектов основных средств, произведенных в самой организации, определяется исходя из суммы фактических затрат, связанных с производством объекта (его изготовлением) (п. 8 ПБУ 6/01).</p>	<p>Стоимость таких основных средств определяется как стоимость готовой продукции, исчисленная в соответствии с п. 2 ст. 319 НК РФ. Для основных средств, являющихся подакцизными товарами, в первоначальную стоимость включаются также суммы акцизов. Норма, предусмотренная ст. 257 НК РФ, относится только к тем основным средствам, которые являются частью товарной продукции. То есть если часть готовой продукции, произведенной с целью продажи на сторону, используется в самой организации в качестве основных средств, то оценка таких основных средств в налоговом учете осуществляется по правилам п. 2 ст. 319 НК РФ исходя из суммы прямых затрат.</p>	
----------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--

		<p>Если же объект основных средств не является частью товарной продукции, т.е. изготавливается собственными силами организации специально для использования внутри организации, то оценка такого объекта в налоговом учете осуществляется исходя из суммы фактических расходов, связанных с изготовлением и доведением объекта до состояния, пригодного к эксплуатации. Данный подход подтверждает судебная практика (см. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 17.08.2005 № Ф04-5236/2005(13883-А75-33)).</p>	
<p>Основные средства, выявленные в ходе инвентаризации</p>	<p>Выявленные при инвентаризации основные средства, оказавшиеся в излишке, в бухгалтерском учете приходуется по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации. Соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты у коммерческой организации или на увеличение доходов у некоммерческой организации (п. 18 Положения по ведению бухгалтерского учета).</p>	<p>Отсутствие факта несения расходов приводит к тому, что налоговая стоимость основного средства признается равной нулю (п. 1 ст. 257 НК РФ). При оценке величины внереализационного дохода в расчет следует принимать рыночную цену выявленных в результате инвентаризации излишков (Письмо Минфина России от 20.06.2005 № 03-03-04/1/7).</p>	

Ремонт основных средств

Нормативные документы, регулирующие порядок бухгалтерского учета основных средств, позволяют организациям выбирать один из трех возможных вариантов учета расходов на ремонт основных средств:

✓ сумма фактических затрат на ремонт может в полном объеме относиться в состав текущих расходов того периода, в котором они были произведены;

✓ учет расходов на ремонт может вестись с применением счета 97 «Расходы будущих периодов»;

✓ организация может создавать резерв на проведение ремонта ОС;

Организация может выбрать для целей бухгалтерского учета любой из приведенных выше способов учета расходов на ремонт основных средств исходя из специфики своей деятельности, структуры и количества объектов основных средств, периодичности проведения ремонта.

Выбранный способ должен быть зафиксирован в учетной политике, регулирующей порядок ведения бухгалтерского учета в данной организации.

В новых Методических рекомендациях по учету основных средств в отличие от старых отсутствуют определения видов ремонта. Минфин России в письме от 14.01.2004 №16-00-14/10 отметил, что определения ремонта исключены из нормативного документа намеренно, поскольку данные вопросы не регулируются законодательством о бухгалтерском учете. По мнению Минфина, основанием для определения ремонта являются соответствующие документы, разработанные техническими службами организаций в рамках системы планово-предупредительных ремонтов. Бухгалтеру для определения ремонта рекомендую следующие нормативные документы – «Положение о проведении планово-предупредительного ремонта производственных зданий и сооружений», утвержденное постановлением Госстроя СССР от 29.12.1973 г. №279, Методика определения стоимости строительной продукции на территории РФ (МДС 81-35.2004), утвержденное Постановлением Госстроя России от 05.03.2004 №15/1.

Статьей 260 НК РФ предусматривает два варианта учета расходов на ремонт основных средств для целей налогообложения:

☐ расходы на ремонт основных средств могут включаться в состав прочих расходов в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат;

☐ налогоплательщики могут формировать резерв под предстоящие ремонты основных средств для обеспечения в течение нескольких налоговых периодов равномерного учета расходов на проведение ремонта основных средств.

Выбранный организацией способ должен быть зафиксирован в приказе об учетной политике для целей налогообложения.

Порядок формирования резерва установлен в ст. 324 НК РФ.

Резерв формируется путем отчислений, производимых в течение года на последний день соответствующего отчетного периода. Размер отчислений рассчитывается исходя из совокупной стоимости основных средств и нормативов отчислений, утверждаемых налогоплательщиком самостоятельно в учетной политике для целей налогообложения. Совокупная стоимость определяется как сумма первоначальной стоимости всех амортизируемых основных средств, введенных в эксплуатацию по состоянию на начало налогового периода, в котором образуется резерв. При определении нормативов отчислений в резерв налогоплательщику необходимо определить предельную сумму отчислений в резерв исходя из периодичности осуществления ремонта основных средств, частоты замены элементов основных средств (узлов, деталей, конструкций) и сметной стоимости ремонта. При этом вводится ограничение суммы резерва: она не может превышать среднюю величину фактических расходов на ремонт, сложившуюся за последние три года.

В письме от 11.01.2005 № 03-03-02-04/1/1 Минфин России рекомендует при проведении ремонта руководствоваться приказом Госкомархитектуры РФ при Госстрое СССР.

Модернизация основных средств

И в бухгалтерском (п. 27 ПБУ 6/01), и в налоговом учете (п. 2 ст. 257 НК РФ) затраты на реконструкцию и модернизацию объекта основных средств после их окончания увеличивают первоначальную стоимость объекта, если в результате модернизации (реконструкции) произошло улучшение нормативных показателей функционирования объекта.

Основным отличием модернизации (реконструкции) от ремонта, в том числе и капитального, заключается в том, что расходы на проведение ремонта объектов основных средств включаются в состав расходов по обычным видам деятельности, а расходы на модернизацию (реконструкцию) объектов основных средств учитываются в составе капитальных вложений с последующим отнесением на увеличение балансовой стоимости объекта. Кроме того, основной целью ремонта является устранение выявленных неисправностей, замена изношенных (неисправных) деталей (конструкций

Пунктом 2 ст. 257 определено, что целью проведения модернизации (реконструкции) должно являться улучшение первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств (срок полезного использования, мощность, качество применения и т.п.).

Аналогичного подхода к классификации произведенных затрат придерживается Минфин России в своих письмах от 01.04.2005 № 03-03-01-04/2/54 и от 27.05.2005 № 03-03-01-04/4/67.

В 2005 году Минфин России неоднократно высказывал свою позицию, согласно которой к расходам на ремонт основных средств, учитываемым в порядке, установленном ст. 260 НК РФ, относятся расходы по замене вышедших из строя элементов компьютерной техники. Но при этом замена отдельных элементов компьютерной техники по причине морального износа квалифицируется как модернизация и увеличивает первоначальную стоимость основного средства в порядке, установленном п. 2 ст. 257 НК РФ (Письмо Минфина России от 30.03.2005 г. № 03-03-01-04/1/140).

Если в процессе реконструкции производится демонтаж старого оборудования, подлежащего замене, то расходы на демонтаж квалифицируются как внереализационные расходы на основании пп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ и не увеличивают первоначальную стоимость новых основных средств (Письмо Минфина России от 23.06.2005 № 03-03-04/1/29).

Например, ООО «Фрегат» в январе 2006 года завершило реконструкцию здания механических мастерских и модернизацию производственного оборудования, проводившиеся в течение 4 месяцев. По данным бухгалтерского и налогового учетов первоначальная стоимость здания мастерских составляет 1 350 000 руб., оборудования – 420 000 руб. До начала реконструкции здания мастерских амортизация начислялась в течение 36 месяцев, до начала модернизации оборудования – в течение 20 месяцев. Затраты на реконструкцию здания мастерских составили 280 000 руб., на модернизацию оборудования – 95 000 руб. Срок полезного использования, установленный в бухгалтерском и налоговом учетах для здания склада составляет 480 месяцев, оборудования – 96 месяцев. Амортизация начисляется линейным методом.

1. В январе 2006 года в бухгалтерском учете ООО «Фрегат» реконструкцию здания мастерских отразило следующими бухгалтерскими проводками:

Дебет 01 «Основные средства»	
Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы»	280 000 руб.

2. Модернизация оборудования в бухгалтерском учете отражена следующими проводками:

Дебет 01 «Основные средства»	
Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы»	95 000 руб.

3. Начислена амортизация по зданию склада мастерских

Дебет 20 «Основное производство»	
Кредит 02 «Амортизация основных средств»	2 813 руб. (1 350 000 руб./480 мес.)

4. Начислена амортизация по оборудованию

Дебет 20 «Основное производство»	
Кредит 02 «Амортизация основных средств»	4 375 руб. (420 000 руб./96 мес.)

5. В феврале 2006 года начисление амортизации по зданию мастерских отражено следующими бухгалтерскими записями

Дебет 20 «Основное производство»	
Кредит 02 «Амортизация основных средств»	3 672 руб. (1 350 000 руб. + 280 000 руб.)/ (480 мес. — 36 мес.)

6. П. 1.1. ст. 259 НК РФ установлено, что организация может включить в расходы отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10% от суммы расходов, понесенных в случаях достройки, дооборудования, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств.

В целях налогообложения прибыли с февраля 2006 года ежемесячная сумма амортизации по зданию склада составляет 3 396 руб. (1 350 000 руб.+280 000 руб.)/480 мес., по оборудованию составляет 5 266 руб. (420 000 руб.+95 000 руб.– 95 000 руб.*10%)/96 мес.

Таким образом, с февраля 2006 года ежемесячно бухгалтерией ООО «Фрегат» в бухгалтерском учете признается расход в виде амортизации по реконструированному зданию мастерских в сумме 3 672 руб., а в налоговом учете – 3 396 руб. То есть возникает вычитаемая временная разница в сумме 276 руб. и отложенный налоговый актив в сумме 66 руб. (276 руб.*24%)

Дебет 09 «Отложенный налоговый актив»	
Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет» Налог на прибыль»	11 руб.

7. Начислена амортизация по оборудованию

Дебет 20 «Основные средства»	
Кредит 02 «Амортизация основных средств»	5 625 руб. (420 000 руб. — 420 000 руб./96 мес. *20 мес. +95 000 руб.)/96 мес.- 20 мес.

8. По модернизированному оборудованию в бухгалтерском учете с февраля 2006 года ежемесячно признается расход в сумме амортизации 4 375 руб., а в налоговом учете – в сумме 14 766 руб. (5 266 руб.+95 000 руб.*10%), с марта 2006 года – в сумме 5 266 руб.

Таким образом, в феврале 2006 года возникает налогооблагаемая временная разница в сумме 9 141 руб. (14 766 руб. – 5 625 руб.) и отложенное налоговое обязательство. С марта 2006 года по декабрь 2007 года образовавшаяся временная разница уменьшается ежемесячно на 359 руб., а в январе 2008 года погашается оставшаяся сумма 1 243 руб. ((14 766 руб. – 5 625 руб.) – 359 руб. *22 мес. (с марта 2006 года по декабрь 2007 года). Также в январе 2008 года возникает временная разница в сумме 884 руб. (1 283 руб. – 359 руб.), а в последующие месяцы возникают вычитаемые временные разницы в сумме 359 руб., которые погашаются начиная с месяца, с которого прекращается начисление амортизации по оборудованию в бухгалтерском учете

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет» Налог на прибыль»	
Кредит 77 «Отложенное налоговое обязательство»	2 194 руб. (9 141 руб.*24%)

9. С марта 2006 года по декабрь 2007 года в бухгалтерском учете ООО «Фрегат» отражает следующие бухгалтерские записи:

Дебет 20 «Основное производство»	
Кредит 02 «Амортизация основных средств»	3 672 руб.

10. Отражен отложенный налоговый актив

Дебет 09 «Отложенный налоговый актив»	
Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет» Налог на прибыль»	66 руб.

11. Начислена амортизация по оборудованию

Дебет 20 «Основное производство»	
Кредит 02 «Амортизация основных средств»	5 625 руб.

12. Уменьшено отложенное налоговое обязательство

Дебет 77 «Отложенное налоговое обязательство»	
Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет» Налог на прибыль»	86 руб.

13. В январе 2008 года начислена амортизация по складу

Дебет 20 «Основное производство»	
Кредит 02 «Амортизация основных средств»	3 672 руб.

14. Отражен отложенный налоговый актив

Дебет 09 «Отложенный налоговый актив»	
Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет» Налог на прибыль»	66 руб.

15. Начислена амортизация по оборудованию

Дебет 20 «Основное производство»	
Кредит 02 «Амортизация основных средств»	5 625 руб.

16. Погашено отложенное налоговое обязательство

Дебет 77 «Отложенное налоговое обязательство»	
Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет» Налог на прибыль»	298 руб.

17. Отражен отложенный налоговый актив

Дебет 09 «Отложенный налоговый актив»	
Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет» Налог на прибыль»	212 руб.

Согласно п. 5 ст. 259 НК РФ при нелинейном методе ежемесячная сумма амортизации определяется как произведение остаточной стоимости объекта основных средств и нормы амортизации, которая рассчитывается по следующей формуле:

$K = 2/n * 100\%$, где

K – норма амортизации;

n – срок полезного использования амортизируемого имущества, выраженный в месяцах.

Порядок начисления амортизации изменяется со следующего месяца, после того, как остаточная стоимость объекта основных средств достигла 20% от первоначальной стоимости. Списание происходит следующим образом:

1. Эта остаточная стоимость фиксируется как базовая стоимость.

2. Базовая стоимость списывается ежемесячно в доле, определяемой по формуле:

$W = 1/\text{пост.} * 100\%$, где

W – доля, в соответствии с которой должна списываться базовая стоимость;

пост. – количество месяцев, оставшихся до окончания срока полезного использования.

Если модернизация (достройка, реконструкция) происходит после того, как остаточная стоимость актива достигла 20 % от первоначальной, то, по мнению Минфина России (письмо Минфина России от 13.02.2006 г. №03-03-04/1/108), величину W пересчитывать не надо. В таком случае базовая стоимость была зафиксирована ранее и потому затраты на капвложения изменяют только остаточную стоимость.

Но существует и другая точка зрения. Дело в том, что методика списания затрат на модернизацию НК РФ не предусмотрена, зато способ списания базовой стоимости прописан достаточно ясно – ее следует погасить до конца срока полезного использования основного средства (п. 5 ст. 259 НК РФ). Но чтобы объект был полностью самортизирован до конца срока полезного использования, необходимо пересчитать и долю, в которой списывается базовая стоимость:

$W = 1/\text{пм} * 100\%$, где

пм – количество месяцев, оставшихся до конца срока полезного использования после модернизации.

В таком случае стоимость объекта будет погашена в том месяце, когда истечет срок полезного использования, что и предусмотрено п. 5 ст. 259 НК РФ.

Сравним первый и второй способы.

Например, у ЗАО «Климат» имеется печи для выплавки стекла стоимостью 3 000 000 руб. Учетной политикой предусмотрено начисление амортизации нелинейным методом. В феврале 2006 года определена базовая стоимость в размере 594 250 руб., оставшийся срок полезного использования составил 33 месяца.

Доля, в которой базовая стоимость будет ежемесячно списываться начиная с 1 марта 2006 года, составляет 3,03 процента ($1/33 \text{ мес.} \cdot 100\%$).

15 сентября 2006 года проведена модернизация печи для выплавки стекла. Затраты по модернизации составили 300 000 руб. К моменту модернизации печь амортизировали исходя из базовой стоимости 19 месяцев (с марта 2006 года по сентябрь 2007 года). Остаточная стоимость печи составила 252 140,28 руб. ($594\,250 \text{ руб.} - 594\,250 \text{ руб.} \cdot 3,03\% \cdot 19 \text{ мес.}$). После модернизации печь должна быть самортизирована за 14 месяцев ($33 \text{ мес.} - 19 \text{ мес.}$). Организация не стала списывать единовременно 10% от затрат на модернизацию.

Бухгалтерией ЗАО «Климат» была увеличена стоимость печи на затраты по ее модернизации. В результате новая остаточная стоимость объекта составила 552 140,28 руб. ($252\,140,28 \text{ руб.} + 300\,000 \text{ руб.}$).

По первому способу:

Начиная с октября 2007 года амортизация будет составлять 16 729,85 руб. ($552\,140,28 \text{ руб.} \cdot 3,03\%$). Амортизацию по печи надо начислять еще 33 месяца ($552\,140,28 \text{ руб.} / 16\,729,85 \text{ руб.}$). Таким образом, срок полезного использования печи увеличится на 19 месяцев ($33 \text{ мес.} - 14 \text{ мес.}$).

По второму способу:

Бухгалтерией ЗАО «Климат» после модернизации была пересчитана остаточная стоимость и доля, в которой ее нужно ежемесячно амортизировать (W). Новая доля составляет 7,14 % ($1/14 \text{ мес.} \cdot 100\%$). Сумма ежемесячных амортизационных отчислений равна 39 422,82 руб. ($552\,140,28 \text{ руб.} \cdot 7,14\%$). В данном случае срок списания после модернизации будет составлять 14 месяцев.

Переоценка основных средств

Пунктом 15 ПБУ 6/01 коммерческим организациям предоставлено право производить переоценку своих основных средств. Цель переоценки – определение текущей (восстановительной) стоимости объекта. Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденными Приказом Минфина России от 13.10.2003 № 91н, определен ограниченный перечень методов переоценки. При этом, для документального подтверждения полной восстановительной стоимости могут быть использованы (п. 43 Методических указаний по учету основных средств):

- данные о ценах на аналогичную продукцию, полученные в письменной форме от организаций-изготовителей;
- сведения об уровне цен на аналогичную продукцию, имеющих у органов государственной статистики, торговых инспекций и организаций;
- экспертные заключения оценщиков. Обращаю внимание главных бухгалтеров, что при использовании услуг оценщиков в соответствии со ст. 17 Федерального закона от 08.08.2001 г. №128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности» оценочная деятельность подлежит лицензированию, а также на формулировку договора. Если в предмете договора четко установлено определение восстановительной стоимости, то результаты подлежат отражению в балансе организации. Если же предметом договора является определение текущей рыночной стоимости объекта, то результаты такой работы не могут быть отражены в балансе и бухгалтерской (финансовой) отчетности организации.

Переоценке подлежат группы однородных объектов (здания, транспортные средства, силовое оборудование и т.д.). Не подлежат переоценке земельные участки и объекты природопользования.

Если по состоянию на начало года разница между балансовой и текущей (восстановительной) стоимостью объектов основных средств, входящих в однородную группу, составляет менее 5%, то она признается незначительной. В этом случае проводить переоценку объектов,

входящих в эту группу, не нужно (п. 44 Методических указаний по учету основных средств).

Если в результате переоценки стоимость основных средств увеличилась, то сумму увеличения относится в кредит счета 83 «Добавочный капитал»:

Дебет 01 «Основные средства»	
Кредит 83 «Добавочный капитал»	

Дебет 83 «Добавочный капитал»	
Кредит 02 «Амортизация основных средств»	

В ходе переоценки может увеличиться стоимость тех основных средств, которые ранее были уценены. Тогда сумму дооценки в пределах предыдущей уценки относится к внереализационным доходам. А превышение суммы дооценки над уценкой списывается на добавочный капитал.

Если в результате переоценки стоимость основных средств уменьшилась, то сумма уменьшения относится в дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». В бухгалтерском учете данная операция отражается следующими записями:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»	
Кредит 01 «Основные средства»	

Дебет 02 «Амортизация основных средств»	
Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»	

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

В соответствии с п. 1 ст. 257 НК РФ никакие результаты переоценки в целях налогообложения прибыли не учитываются. Причем сумма переоценки не принимается при определении стоимости амортизируемого имущества и при начислении амортизации,

учитываемой в целях исчисления налога на прибыль (возникают постоянные разницы).

При расчете налога на имущество результаты переоценки влияют на размер налоговой базы (письмо Минфина России дот 30.11.2004 г. №03-06-01-04/150).

Амортизация основных средств

Амортизация – это постепенное перенесение стоимости основных средств на себестоимость продукции (работ, услуг). Порядок начисления амортизации по основным средствам в бухгалтерском учете регулируется ПБУ 6/01. Амортизацию начисляют ежемесячно начиная с месяца, следующего за вводом основного средства в эксплуатацию.

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

ПБУ 6/01 определяет четыре метода начисления амортизации по основным средствам:

- линейный метод – предполагает равномерное начисление амортизации в течение всего срока полезного использования основного средства;
- метод уменьшаемого остатка – годовая норма определяется так же, как и при линейном способе. Однако амортизацию начисляют исходя не из первоначальной, а из остаточной стоимости основного средства на начало каждого года. В целях налогообложения применение данного метода предполагается, он называется нелинейным методом (п. 5 ст. 259 НК РФ). Но даже при совпадении всех составляющих расчета амортизации при применении данного метода начисленные за месяц суммы амортизации не будут совпадать, поскольку в бухгалтерском учете начисление амортизации в течение года производится равномерно, а в налоговом учете – от постоянно уменьшающейся остаточной стоимости. Кроме того, в целях налогообложения в конце срока начисления амортизации предусмотрен переход на линейный метод исчисления амортизации от базовой стоимости (п.5 ст. 259 НК РФ). Это единственный способ амортизации, предусматривающий

использование коэффициента ускорения в бухгалтерском учете (письмо Минфина России от 24.01.2005 г. №07-05-06/21). Методическими указаниями по учету основных средств предусмотрено всего два способа применения ускоренной амортизации:

1. Коэффициент не выше 3 в соответствии с условиями договора финансовой аренды применяется к движимому имуществу, составляющему объект финансового лизинга и относимому к активной части основных средств. В целях исчисления налога на прибыль максимальный размер коэффициента – 3. При этом он не может применяться в отношении объектов основных средств, относящихся к первой, второй и третьей амортизационным группам (п. 7 ст. 29 НК РФ).

2. Коэффициент 2 может применяться субъектами малого предпринимательства по объектам основных средств, введенных в эксплуатацию до 2005 года. В налоговом учете субъекты малого предпринимательства должны учитывать суммы амортизации объектов основных средств в общеустановленном порядке (письмо Управления МНС России по г. Москве от 26.02.2003 г. № 26-12/11784) со ссылкой на письмо Минфина России от 15.10.2002 г. № 04-02-06/1/130).

- метод списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования, при котором годовая сумма амортизации рассчитывается как отношение количества лет, оставшихся до конца срока службы основного средства к сумме чисел лет срока полезного использования основного средства и умноженное на первоначальную стоимость основного средства;

- метод списания стоимости пропорционально объему выпущенной продукции (работ) – амортизацию начисляют исходя из количества выпущенной продукции (объема выполненных работ, оказанных услуг) при помощи того или иного основного средства. В целях налогообложения возможность использования данного метода не предусмотрена, вследствие этого возникает временная разница.

Срок полезного использования основных средств для целей бухгалтерского учета приведен в Классификации основных средств,

включаемых в амортизационные группы, утвержденном Постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1.

Если же в Классификации срок полезного использования для того или иного основного средства не указан, то устанавливается организацией самостоятельно исходя:

- из ожидаемого срока использования объекта;
- из ожидаемого физического износа, который зависит от режима работы (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, а также системы планово-предупредительных ремонтов;
- из нормативно-правовых и других ограничений срока службы объекта, указанных в технических документах по нему.

Для целей налогообложения прибыли гл. 25 НК РФ установлен свой порядок начисления амортизации, который закреплен в ст. ст. 256 – 259 НК РФ. Кроме того, нужно учитывать, что гл. 25 НК РФ установлен различный порядок начисления амортизации по основным средствам, введенным в эксплуатацию до 1 января 2002 г. и после этой даты.

Сумма амортизации по основному средству, бывшему в эксплуатации, начисленная прежним владельцем, в учете покупателя не отражается. Срок полезного использования такого основного средства рассчитывается с учетом срока использования бывшим владельцем (письмо Минфина России от 19.07.200 г. №04-02-05/1, Минэкономики России от 29.12.1999 г. №МВ-890/6-16).

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

Например, На балансе ОАО «Найк» числится основное средство стоимостью 35 000 руб. Оно куплено и введено в эксплуатацию в январе 2004 г. Срок полезного использования основного средства – пять лет. Амортизация по нему начисляется линейным методом. По основному средству нужно начислять амортизацию до февраля 2009 г. (60 месяцев).

Тогда ежемесячная сумма амортизации составит:

583,33 руб. (35 000 руб. /60 месяцев)

В сентябре 2005 г. основное средство законсервировали на 6 месяцев.

После расконсервации амортизация на станок будет начисляться в той же сумме амортизации, но уже до августа 2009 г.

В целях налогообложения сроки эксплуатации объектов основных средств, введенных в эксплуатацию до 2002 года, определяются оставшимся сроком их эксплуатации, исчисленным согласно Классификатору основных средств (ст. 322 НК РФ). Объекты с фактическим сроком эксплуатации, превышающим срок, установленным Классификатором основных средств для данной группы имущества, учитываются в отдельной амортизационной группе со сроком эксплуатации не менее 84 месяцев.

Понижающие и повышающие коэффициенты не применяются в бухгалтерском учете с 2002 год после отмены постановления Правительства РФ от 19.08.1994 г. №967 (письмо Минфина России от 21.10.2003 г. №16-00-14/318). В целях налогообложения возможность применения коэффициентов закреплена п. 4 ст. 259 НК РФ. При этом возможно применение повышающих (сменность, агрессивная среда, лизинг (п. 7 ст. 259 НК РФ)) и понижающих (для автомобилей стоимостью свыше 300 000 руб. (п. 9 и п. 10 ст. 259 НК РФ)).

С 1 января 2006 г. организации имеют право единовременно списать на расходы 10 процентов от стоимости нового основного средства. Такая норма появилась в ст. 259 Налогового кодекса РФ. А в обновленном п. 3 ст. 272 Налогового кодекса РФ уточнено, что 1/10 стоимости объекта списывается в первый месяц начисления амортизации. Организация может применить данную льготу даже к тем основным средствам, которые введены в эксплуатацию в декабре 2005 г.

Если организация спишет сразу 10 процентов стоимости основного средства, амортизировать придется только 9/10 от первоначальной стоимости основных средств. Такое новшество распространяется на суммы, истраченные на достройку, дооборудование, модернизацию и

техническое перевооружение основных средств. А вот стоимость объектов, полученных безвозмездно, амортизируется полностью. 10 процентов от их стоимости списать единовременно нельзя.

Например, ООО «Электрон» в марте 2006 г. купило за 134 000 руб. (в том числе НДС – 20 441 руб.) и ввело в эксплуатацию основное средство. Срок полезного использования основного средства установили равным 85 месяцам (пятая амортизационная группа).

В апреле 2006 г. бухгалтер списал на расходы, уменьшающие налогооблагаемый доход, 10 процентов от стоимости основного средства – 11 356 руб. $((134\,000 \text{ руб.} - 20\,441 \text{ руб.}) * 10\%)$. С этого же месяца он начал начислять по станку амортизацию линейным методом. Сумма ежемесячных амортизационных отчислений составляет:

$$(113\,559 \text{ руб.} - 11\,356 \text{ руб.}) : 85 \text{ мес.} = 1\,202,39 \text{ руб.}$$

В бухгалтерском учете операция по начислению амортизации за апрель 2006 года отражена следующей записью:

Дебет 20 «Основное производство»	
Кредит 02 «Амортизация основных средств»	1 335,99 руб. (113 559 руб. /85месяцев)

Начислено отложенное налоговое обязательство (ОНО):

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Налог на прибыль»	
Кредит 77 «Отложенное налоговое обязательство»	2 693,38 руб. (11 356 руб. + 1 202,39 руб. — 1 335,99)*24%

Ежемесячно с мая 2006 г. по апрель 2013 г. включительно отражается уменьшение отложенного налогового обязательства:

Дебет 77 «Отложенное налоговое обязательство»	
Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Налог на прибыль»	32,06 руб. ((1 335,99 — 1 202,39*24%)

И в бухгалтерском, и в налоговом учете существуют неамортизируемые объекты основных средств. Состав неамортизируемого имущества представлен в таблице ниже:

Наименование объектов	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
Объекты жилищного фонда (жилые дома, общежития, квартиры и др.)	Не амортизируются. Исключение составляют объекты жилищного фонда, которые используются организацией для извлечения дохода (учитываются на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности»). Амортизация по таким объектам начисляется в общеустановленном порядке с отражением на счете 02 «Амортизация основных средств».	Амортизируются в общеустановленном порядке
Объекты внешнего благоустройства и другие аналогичные объекты (лесного и дорожного хозяйства, специализированные сооружения судоходной обстановки и т.п.)	Износ начисляется забалансом	Не амортизируются в случае, если их сооружение осуществлялось с привлечением источников бюджетного и иного аналогичного целевого финансирования (подп. 4 п. 2 ст. 256 НК РФ)
Продуктивный скот, буйволы, волю и олени		Не амортизируются (за исключением рабочего скота) (подп. 5 п.2 ст. 256 НК РФ)
Многолетние насаждения, не достигшие эксплуатационного возраста	Износ начисляется забалансом	Не амортизируются
Объекты основных средств некоммерческих организаций	Износ начисляется забалансом	Не амортизируется имущество, полученное в качестве целевых поступлений или приобретенное за счет средств целевых поступлений и используемое для осуществления некоммерческой деятельности (подп. 2 п. 2 ст. 256 НК РФ)

Объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки и объекты природопользования)	Не амортизируются	Не амортизируются
Имущество бюджетных организаций	Не амортизируется	Не амортизируется (за исключением имущества, приобретенного в связи с предпринимательской деятельностью и используемого для такой деятельности)
Имущество, приобретенное (созданное) с использованием бюджетных средств целевого финансирования	Амортизируется в общеустановленном порядке	Не амортизируется (за исключением имущества, полученного при приватизации)
Приобретенные издания (книги, брошюры и иные подобные объекты)	Стоимость списывается на затраты на производство (расходы на продажу) по мере отпуска их в производство или эксплуатацию	Стоимость включается в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в полной сумме в момент приобретения указанных объектов (подп. 6 п. 2 ст. 256 НК РФ)
Мобилизационные мощности	Не амортизируются	Не амортизируются

Амортизации по временно не используемым основным средствам

В 2005 году Минфин России (письмо от 06.05.2005 № 03-03-01-04/1/236) официально высказался по поводу начисления амортизации по временно не используемым основным средствам, подтвердив как общее правило тот факт, что амортизация, начисленная по амортизируемому имуществу, не используемому налогоплательщиком в деятельности, направленной на получение дохода, не уменьшает

полученные доходы при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Но одновременно в этом Письме сделано одно важное уточнение о том, что этот запрет не относится к основным средствам, находящимся во временном простое, признаваемом обоснованным и являющимся частью производственного цикла организации. Амортизация по таким основным средствам соответствует критериям п. 1 ст. 252 НК РФ и уменьшает налоговую базу по налогу на прибыль. К таким простоям можно отнести, например, простой, вызванный ремонтом основного средства, либо простой, возникший у организации в силу сезонного характера ее деятельности. Оправданным также может быть признан простой организации, производственный цикл которой включает в себя подготовительную фазу.

В судебной практике также есть решения, подтверждающие, что амортизация, начисленная в период ремонта основного средства, должна уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль (Постановление ФАС Дальневосточного округа от 08.06.2005 № Ф03-А37/05-2/349).

Возможна и такая ситуация – у организации на балансе числится здание, часть площадей которого временно не используется (например, по причине ремонта или отсутствия арендаторов). В этом случае сумма амортизации, начисленная по всему зданию в целом, в полном объеме учитывается в составе расходов в целях налогообложения прибыли (Письмо Минфина России от 26.05.2005 № 03-03-01-04/1/299).

Выбытие основных средств

Для того, чтобы операция по изъятию из состава основных средств неиспользуемого объекта не вызвала споров, решение о таком списании должно быть оформлено следующим образом:

1. Решение о списании должно приниматься специально созданной комиссией, которая выявляет и подтверждает основания для списания объектов основных средств;

2. Списание должно производиться на основании установленных форм актов на списание (формы №ОС-4, ОС-4а, ОС-4б);

Причинами выбытия основных средств могут быть:

- ✓ продажа (в том числе по договорам мены);
- ✓ передача в виде вклада в уставный капитал других организаций;
- ✓ безвозмездная передача (в том числе зависимым обществам);
- ✓ списание в случае физического износа;
- ✓ ликвидация в случаях аварии, стихийных бедствий, чрезвычайных обстоятельств;
- ✓ утрата и т.д.

В случае продажи основных средств выручка от реализации в бухгалтерском учете отражается в составе операционных доходов, а остаточная стоимость – в состав операционных расходов. В составе операционных расходов отражаются и все расходы организации, связанные с реализацией основного средства.

Для целей налогообложения прибыли доход от реализации основных средств также можно уменьшить на остаточную стоимость этих основных средств и на сумму расходов, связанных с такой реализацией (в том числе на сумму расходов по хранению, обслуживанию и транспортировке реализуемых основных средств). При этом остаточная стоимость основных средств в бухгалтерском и налоговом учете может быть различной и поэтому величина прибыли (убытка), полученного при реализации объекта, в бухгалтерском и налоговом учете может не совпадать.

Главой 25 НК РФ предусмотрен особый порядок признания в целях налогообложения прибыли убытка, полученного от реализации амортизируемого имущества. Полученный убыток включается в состав прочих расходов равными долями в течение срока, определяемого как разница между сроком полезного использования реализованного объекта и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации, включая месяц, в котором объект был реализован (п. 3 ст. 268, ст. 323 НК РФ).

Например, ООО «Плутон» в апреле 2006 г. реализует автомобиль, числящийся в налоговом учете в составе амортизируемых основных средств.

При реализации автомобиля в налоговом учете выявлен убыток в сумме 2 000 руб. Срок полезного использования автомобиля – 60 месяцев. Фактический срок использования по апрель включительно – 50 месяцев. Оставшийся срок полезного использования – 10 месяцев.

Сумма полученного убытка должна списываться в состав прочих расходов равномерно в течение 10 месяцев.

Ежемесячно начиная с мая 2006 г. в состав прочих расходов в налоговом учете должна списываться сумма в размере 200 руб. (2 000 руб./10 мес.).

Данный порядок признания убытка применяется и в том случае, когда с убытком реализован объект основных средств, находящийся на консервации (Письмо Минфина России от 12.05.2005 № 03-03-01-04/1/253).

Убыток от реализации легкового автомобиля, имеющего первоначальную стоимость более 300 000 руб., учитывается для целей налогообложения прибыли в составе расходов равномерно в течение срока, исчисляемого как разница между сроком полезного использования, скорректированным на коэффициент 0,5, и фактическим сроком эксплуатации автомобиля до даты его реализации (Письмо Управления ФНС России по г. Москве от 28.04.2005 № 20-12/31006).

Например, ООО «Парус» в январе 2005 года приобрело основное средство за 100 000 руб. По состоянию на 01 января 2006 года по решению учредителей ООО «Парус» проводит переоценку основных средств, числящихся на балансе. На момент переоценки восстановительная стоимость объекта составила 60 000 руб. После переоценки восстановительная стоимость объекта составляет 140 000 руб., сумма пересчитанного износа 84 000 руб.

За время эксплуатации по данному объекту начислена амортизация в бухгалтерском учете в сумме 104 000 руб., в налоговом учете в сумме 43 000 руб.

В марте руководство ООО «Парус» принимает решение о реализации основного средства. На момент реализации остаточная

стоимость по бухгалтерскому учету составляет 36 000 руб., по налоговому учету 57 000 руб.

По договору купли-продажи стороны согласовали цену основного средства в сумме 48 000 руб. (в том числе 8 000 руб. НДС).

В бухгалтерском учете ООО «Парус» отразило следующие бухгалтерские записи:

1. При переоценке основного средства на сумму первоначальной стоимости

Дебет 01 «Основные средства»	
Кредит 83 «Добавочный капитал»	40 000 руб . (140 000 руб. — 100 000руб.)

На сумму начисленного износа

Дебет 83 «Добавочный капитал»	
Кредит 02 «Амортизация основных средств»	24 000 руб. (84 000 руб. — 60 000 руб.)

2. При реализации основного средства списывается его восстановительная стоимость

Дебет 01 субсчет «Выбытие основных средств»	
Кредит 01 «Основные средства	140 000 руб.

3. и сумма начисленной амортизации по данным бухгалтерского учета

Дебет 02 «Амортизация основных средств»	
Кредит 01 «Основные средства» субсчет «Выбытие основных средств»	104 000 руб.

4. Остаточную стоимость бухгалтерия «Паруса» списала на счет учета прочих доходов и расходов

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы»	
Кредит 01 «Основные средства» субсчет «Выбытие основных средств»	36 000 руб.

5. Отражена выручка от продажи основного средства

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	
Кредит 91 «Прочие доходы и расходы»	48 000 руб.

6. Начислен НДС на реализованное основное средство

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы»	
Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»	8 000 руб.

7. Списана соответствующая сумма добавочного капитала, образованная при переоценке

Дебет 83 «Добавочный капитал»	
Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»	16 000 руб. (40 000 руб. — 24 000 руб.)

8. Поступили денежные средства от покупателей и заказчиков

Дебет 51 «Расчетные счета»	
Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	48 000 руб.

9. Финансовый результат от реализации* отражен бухгалтерией проводкой:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы»	
Кредит 99 «Прибыль и убытки»	4 000 руб.

10. Так как остаточная стоимость основного средства по данным налогового учета на момент реализации составила 57 000 руб., а по данным бухгалтерского учета – 36 000 руб. и данное различие обусловлено разницей между суммами амортизации, признаваемыми расходами в бухгалтерском и налоговом учетах (ПБУ 18/02, утвержденное Приказом Минфина России от 19.11.2002 №114н), то при выбытии основного средства погашаются отложенные налоговые активы

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам»	
Кредит 09 «Отложенные налоговые активы»	5040 руб. ((57000 руб. — 36000 руб.) * 24%)

* Реальная прибыль от реализации составляет 20 000 руб. (приобретено за 100 000 руб., в состав себестоимости включено 80 000 руб. (износ), продано за 40 000 (без НДС). Но так как 16 000 руб. в продажной цене обусловлено изменением рыночной цены, эту сумма аккумулируется на счете учета добавочного капитала.

В бухгалтерском учете остаточная стоимость объектов основных средств переданных *безвозмездно (по договору дарения)* и расходы, связанные с передачей этих основных средств на безвозмездной основе (по договору дарения) отражается в составе внереализационных расходов.

Стоимость безвозмездно переданного имущества, равно как и расходы, связанные с такой передачей, не уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль (п. 16 ст. 270 НК РФ).

В бухгалтерском учете организации внесение основных средств в качестве вклада в уставный капитал другой организации в соответствии с п. 85 Методических указаний по учету основных средств отражается следующими бухгалтерскими записями:

Дебет 58 «Финансовые вложения»	
Кредит 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»	Отражена остаточная стоимость объекта основных средств, передаваемого в счет вклада в уставный капитал

Дебет 01 «Основные средства» субсчет «Выбытие основных средств»	
Кредит 01 «Основные средства»	Списана первоначальная (восстановительная) стоимость переданного объекта основных средств

Дебет 02 «Амортизация основных средств»	
Кредит 01 «Основные средства» субсчет «Выбытие основных средств»	Списана сумма начисленной амортизации;

Дебет 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»	
Кредит 01 «Основные средства» субсчет «Выбытие основных средств»	Отражена остаточная стоимость переданного объекта.

Порядок исчисления налога на прибыль по операциям, связанным с *передачей имущества в качестве вкладов в уставные капиталы других организаций*, регулируется ст. 277 НК РФ.

В соответствии с пп. 2 п. 1 ст. 277 НК РФ у налогоплательщика-акционера (участника, пайщика) не возникает прибыли (убытка) при передаче имущества в качестве оплаты размещаемых акций (долей, прав).

Кроме того, тем же подпунктом предусмотрено, что для целей налогового учета стоимость приобретаемых акций (долей, паев) признается равной стоимости (остаточной стоимости) вносимого имущества, определяемой по данным налогового учета на дату перехода права собственности на указанное имущество, с учетом дополнительных расходов, которые для целей налогообложения признаются у передающей стороны при таком внесении.

Таким образом, порядок налогового учета операций по передаче имущества в качестве вклада в уставный капитал другой организации в целом совпадает с правилами бухгалтерского учета.

В бухгалтерском учете при списании объекта основных средств, *в случае физического или морального износа* остаточная стоимость основных средств, а также затраты, связанные со списанием объекта основных средств, включается в состав внереализационных расходов.

В соответствии с пп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ в состав внереализационных расходов, принимаемых для целей налогообложения прибыли, включаются следующие расходы:

- расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств;
- суммы недоначисленной в соответствии со сроком полезного использования амортизации по ликвидируемым объектам основных средств.

Суммы недоначисленной амортизации принимаются для целей налогообложения по данным налогового учета. Кроме того, согласно пп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ в составе внереализационных расходов учитываются расходы на ликвидацию всех выводимых из эксплуатации основных средств независимо от того, являются они амортизируемыми или нет. В состав внереализационных доходов включается стоимость материалов или иного имущества, полученных при демонтаже или разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств (п. 13 ст. 250 НК РФ). В дальнейшем, когда организация будет использовать указанные материалы в своей деятельности, она не сможет учесть их стоимость в составе расходов, уменьшающих налоговую базу

по налогу на прибыль, так как стоимость материалов, учитываемая в составе расходов, формируется исходя из суммы фактических затрат на их приобретение. В данном же случае никаких затрат у организации не было (Письмо МНС России от 29.04.2004 № 02-5-10/33 и Письмо от 20.06.2005 № 03-03-04/1/7).

Если списывается объект, у которого остаточная стоимость не равна нулю, то, по мнению налоговых органов, организации следует восстановить принятую ранее к вычету часть «входного» НДС, приходящуюся на остаточную стоимость списанного объекта, и заплатить эту сумму в бюджет.

В соответствии с п. 76 Методических указаний по учету основных средств выбытие основных средств может иметь место в случае *частичной ликвидации* при выполнении работ по реконструкции. Сумма ежемесячных амортизационных отчислений должна определяться путем произведения нормы амортизации, применявшейся до проведения работ по частичной ликвидации объекта, и первоначальной стоимости объекта, уменьшенной в результате его частичной ликвидации.

Частичная ликвидация основных средств приводит к уменьшению его первоначальной стоимости (п. 14 ПБУ 6/01, утвержденного Приказом Минфина России от 30.03.2001 г. №26). При этом в дебете субсчета 01 «Выбытие основных средств» отражается часть первоначальной стоимости, а в кредите – часть накопленной амортизации в виде ликвидируемой части объекта основных средств.

При этом начисление амортизации по такому объекту основных средств должно производиться до полного списания его стоимости на расходы для целей налогообложения прибыли.

Например, первоначальная стоимость основного средства составляет 20 000 руб., срок полезного использования – 61 месяц. Срок фактического использования до проведения частичной ликвидации – 12 месяцев. В результате частичной ликвидации первоначальной стоимости объекта была уменьшена на 12 000 руб.

Норма амортизации составляет $1,639\% \text{ (} 1/61 \text{)*}100\%$. Сумма амортизации по объекту за время фактической эксплуатации до

частичной ликвидации и проведения модернизации – 3 933,60 руб. (20 000 руб.*1,639%*12 месяцев).

После частичной ликвидации ежемесячная сумма амортизации по объекту составит 131,12 руб. в месяц (8 000 руб.*1,639 %).

Учитывая, что остаточная стоимость объекта после частичной ликвидации составила 4 066,40 руб. (20 000 руб.-12 000 руб. – 3 933,60 руб.), для полного списания объекта амортизация по нему будет начисляться еще 32 месяца, начиная с 1-ого числа, следующего за месяцем, в котором произошла частичная ликвидация объекта основных средств.

Расходы, связанные со списанием основных средств, в случае *аварий, стихийных бедствий и иных чрезвычайных ситуаций*, включая их остаточную стоимость, учитываются в составе чрезвычайных расходов, отражаемых на счете 99 «Прибыли и убытки».

Доходы в виде материальных ценностей, оставшихся после списания основных средств, а также доходы в виде сумм страхового возмещения (сумм возмещения убытков и ущерба) включаются в состав чрезвычайных доходов и отражаются по кредиту счета 99 «Прибыли и убытки» (п. 9 ПБУ 9/99).

Налогообложение этих операций осуществляется в порядке, аналогичном порядку налогообложения операций по списанию объектов в случае морального и (или) физического износа. При этом доходы в виде сумм страхового возмещения и возмещения убытков (ущерба) для целей налогообложения прибыли включаются в состав внереализационных доходов на основании п. 3 ст. 250 НК РФ, а потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций включаются в состав внереализационных расходов на основании пп. 6 п. 2 ст. 265 НК РФ.

Например, организация в августе 2006 г. производит списание с баланса автомобиля, попавшего в аварию.

По данным бухгалтерского учета:

первоначальная стоимость автомобиля – 280 000 руб.;

сумма начисленной амортизации – 120 000 руб.;

остаточная стоимость – 160 000 руб. (280 000 руб. – 120 000 руб.).

По данным налогового учета остаточная стоимость автомобиля – 60 000 руб.

Автомобиль был застрахован, сумма страхового возмещения – 62 600 руб.

В бухгалтерском учете организации списание автомобиля отражается следующими бухгалтерскими записями:

Дебет 01 «Основные средства» субсчет «Выбытие основных средств»	
Кредит 01 «Основные средства»	280 000 руб.

Дебет 02 «Амортизация основных средств»	
Кредит 01 «Основные средства» субсчет «Выбытие основных средств»	120 000 руб.

Потеря по страховому случаю будет равна остаточной стоимости автомобиля и отражена в бухгалтерском учете следующими записями:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «Расчеты по имущественному и личному страхованию»	
Кредит 01 «Основные средства» субсчет «Выбытие основных средств»	160 000 руб.

На расчетный счет поступила сумма страхового возмещения

Дебет 51 «Расчетные счета»	
Кредит 01 «Основные средства» субсчет «Выбытие основных средств»	62 600 руб.

Не компенсируемая страховым возмещением потеря (превышение остаточной стоимости автомобиля над суммой страховки) списана в состав чрезвычайных расходов

Дебет 99 «Прибыли и убытки»	
Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «Расчеты по имущественному и личному страхованию»	97 400 руб. (160 000 руб. — 62 600 руб.)

В налоговом учете в состав внереализационных расходов включаются:

– расходы – остаточная стоимость автомобиля, определенная по данным налогового учета, в размере 60 000 руб.;

– доходы – сумма страхового возмещения в размере 62 600 руб.

Обращаю внимание бухгалтеров, что если списывается объект, у которого остаточная стоимость не равна нулю, то, по мнению налоговых органов, организации следует восстановить принятую ранее к вычету часть «входного» НДС, приходящуюся на остаточную стоимость списанного объекта, и заплатить эту сумму в бюджет.

В бухгалтерском учете остаточная стоимость основных средств *в случае недостачи или порчи при отсутствии виновных лиц* отражается в составе внереализационных расходов.

Согласно пп. 5 п. 2 ст. 265 НК РФ в целях налогообложения прибыли к внереализационным расходам, уменьшающим налоговую базу, относятся расходы в виде недостачи материальных ценностей в производстве и на складах, на предприятиях торговли в случае отсутствия виновных лиц, а также убытки от хищений, виновники которых не установлены. При этом факт отсутствия виновных лиц должен быть документально подтвержден уполномоченным органом государственной власти (акт инвентаризации, проводимой в обязательном порядке в случае выявления фактов хищения (п. 2 ст. 12 Закона «О бухгалтерском учете», документы, подтверждающие факт угона транспортного средства, либо кражи другого основного средства, выданные следственными органами внутренних дел Российской Федерации, осуществляющими работу по расследованию и раскрытию преступлений, в том числе угонов (краж) транспортных средств).

Обеспечение молоком работников, занятых на работах с вредными условиями труда

Согласно ст. 222 ТК РФ на работах с вредными условиями труда работникам выдаются бесплатно по установленным нормам молоко или другие равноценные пищевые продукты.

Перечень вредных производственных факторов, при воздействии которых в профилактических целях рекомендуется употребление молока или других равноценных пищевых продуктов утвержден Министерством Здравоохранения РФ от 28.03.2003 №126. Нормы и условия бесплатной выдачи работникам, занятых на работах с вредными условиями труда,

молока или других равноценных пищевых продуктов определены Постановлением Минтруда и социального развития от 31.03.2003 №13, в соответствии с которым норма бесплатной выдачи молока работнику составляет 0,5 литра за смену независимо от ее продолжительности. Замена молока не может осуществляться денежной компенсацией. Перечень других равноценных пищевых продуктов, которые могут выдаваться работникам вместо молока, утвержден в Приложении к указанному постановлению.

Нормами постановления Минтруда и социального развития от 31.03.2003 №13 установлено, что бесплатной выдачи молока и других равноценных пищевых продуктов производится работникам в дни фактической занятости на работах с вредными условиями труда.

При этом выдача и употребление молока должно осуществляться в буфетах, столовых или в специально оборудованных помещениях, отвечающих санитарно-гигиеническим требованиям.

В бухгалтерском учете поступление и выдача молока и других равноценных пищевых продуктов отражается на основании ПБУ 5/01, утвержденному приказом Минфина России от 09.06.2001 №44н. Стоимость молока и других равноценных пищевых продуктов формируется исходя из всех затрат по приобретению, заготовке и доставке. Поступление отражается на основании первичных учетных документов (накладной, договоров, счетов-фактур).

В налоговом учете стоимость молока и других равноценных пищевых продуктов, предоставляемых бесплатно работникам, занятым на работах с вредными условиями труда (в пределах норм установленных законодательством), согласно п.4 ст. 255 НК РФ включается в состав расходов на оплату труда. ПП.2 п. 1 ст. 238 НК РФ установлено, что данный вид обеспечения не является объектом обложения ЕСН, а также на основании п.3 ст. 217 НК РФ не является объектом обложения НДФЛ. Стоимость выдаваемых работникам в соответствии с законодательством РФ молока и других равноценных пищевых продуктов входит в Перечень выплат, утвержденный

постановлением Правительства РФ от 07.07.1999 №765, на которые не начисляются страховые взносы в ФСС РФ.

Объекты внешнего благоустройства

Минфин России в письме от 13.10 2004 г. № 03-03-01-04/1/73 при определении объектов внешнего благоустройства рекомендует руководствоваться Общероссийским классификатором основных фондов (ОКОФ), утвержденным Постановлением Госстандарта России от 26.12.1994 г. №359. Согласно данному классификатору к объектам внешнего благоустройства относятся: внутренние дороги, газоны, клумбы, фонтаны, скульптуры, декоративные панно, малые архитектурные формы, асфальтированные дорожки, высаженные кустарники, внешнее освещение территории.

До 1 января 2006 года по объектам внешнего благоустройства необходимо было начислять износ забалансом справочно. С 1 января 2006 года эти объекты признаны амортизируемым имуществом. Это связано с выходом Приказа Минфина России от 12.12.2005 г. №147н. по объектам же, которые числились в учете до 2006 года, нужно продолжать начислять износ, а стоимость с учетом износа принимать для целей исчисления налога на имущество.

Срок амортизации по объектам внешнего благоустройства, принятым на учет в 2006 года можно установить по классификации, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 г. №1. Вниманию бухгалтеров, в Классификаторе не всегда можно найти имущество, которое относится к объектам внешнего благоустройства, например скамейки, скульптуры или фонтаны. Полезный срок использования таких объектов можно установить исходя из технической документации, либо взять ориентировочный срок.

Поскольку объекты внешнего благоустройства не участвуют напрямую в производственной деятельности, то амортизация должна списываться на счет 91 «Прочие доходы и расходы». По объектам внешнего благоустройства, стоимость которых не более 20,0 тыс. руб., амортизацию в бухгалтерском учете можно не начислять. Согласно п.5 ПБУ 6/01 такие объекты можно отразить на счете 10 «Материалы», а

после ввода в эксплуатацию списать в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Для целей налогообложения налогом на прибыль объекты внешнего благоустройства являются амортизируемым имуществом. Но при этом п. 2 ст. 256 НК РФ установлено, что нельзя амортизировать объекты внешнего благоустройства, созданные за счет бюджетных или иных целевых средств, а также сооружения судходной обстановки.

Охрана

Решением Президиума ВАС РФ от 21.11.2003 №5953/03 было признано, что средства, получаемые подразделениями вневедомственной охраны при органах внутренних дел РФ, являются средствами целевого финансирования и потому не подлежат обложению налогом на прибыль (п.17 ст. 270 НК РФ). Данная позиция отражена в письме Минфина РФ ОТ 21.11.2004 №03-03-01-02/58.

После 01.01.2004 г. на операции такого вида расходов решение ВАС РФ напрямую вряд ли может быть распространено. Дело в том, что данное решение принято исходя из анализа ст. 35 ФЗ от 18.04.1991 №1026-1 «О милиции», где средства коммерческих организаций действительно определены элементом финансирования деятельности милиции с закрытым перечнем направления расходования этих средств. Именно поэтому такие средства рассматривались в качестве целевых. С 2004 года действие этой статьи в части требования целевого использования средств было приостановлено ФЗ от 23.12.2003 №186-ФЗ, а затем отменено ФЗ ОТ 22.08.2004 №122-ФЗ.

С принятием Закона №58-ФЗ с 1 января 2005 г. организации могут включать в расходы затраты по оплате услуг вневедомственной охраны (письмо Минфина России от 02.08.2005 №03-03-04/2/37).

В то же время Минфин России категорически отказывается признавать расходом затраты на охрану жизни и здоровья директора предприятия. По мнению Минфина к расходам на охранную деятельность по пп.6 п. 1 ст. 264 НК РФ можно отнести только охрану организации в целом и всех ее частей как производственного комплекса (Письмо Минфина России от 17.11.2005 №03-03-04/1/376).

Обязательное социальное страхование от несчастных случаев и профессиональных заболеваний

Согласно подп. 5 п. 1 ст. 253 и подп. 45 п. 1 ст. 264 НК РФ расходы в виде взносов по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний учитываются в целях налогообложения прибыли в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией. При этом п. 2 ст. 263 НК РФ установлено, что расходы по обязательным видам страхования (установленные законодательством РФ) включаются в состав прочих расходов в пределах страховых тарифов, утвержденных в соответствии с законодательством РФ.

Страховые тарифы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний установлены Федеральным Законом РФ от 29.12.2004 г. №207-ФЗ в процентах к начисленной оплате труда по всем основаниям (доходу) застрахованных. Исключение составляют выплаты, указанные в Перечне выплат, на которые не начисляются страховые взносы в Фонд социального страхования РФ, утвержденном Постановлением Правительства РФ от 07.07.1999 г. №765.

Налоговым Кодексом не установлено, что для целей налогообложения прибыли не принимаются затраты в виде взносов по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, начисленные на оплату труда работников, не учитываемую при определении налоговой базы по налогу на прибыль (к примеру взносы начисленные на сумму материальной помощи).

Таким образом, при определении налоговой базы по налогу на прибыль в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, включается вся сумма затрат организации в виде взносов по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, которые начислены в соответствии с законодательством РФ (письмо Минфина России от 18.01.2005 г. №03-03-01-04/1/12 и от 15.03.2005 г. №03-03-01-

04/1/90). При этом затраты организации в виде взносов по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний являются обязательными платежами на основании ст. 3 Федерального Закона РФ от 24.07.1998 г. №125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» и учитываются для целей налогообложения прибыли на дату начисления взносов.

Может возникнуть налогооблагаемая временная разница (НВР) в момент начисления сумм отчислений в ФСС от несчастных случаев и профессиональных заболеваний на производстве с отпускных, переходящих с одного месяца на другой. НВР возникает в сумме отчислений с отпускных, приходящихся на следующий месяц, которая признается в налоговом учете расходом текущего месяца

Объекты социально-культурной сферы

Отнесение имущественных объектов организаций к социально-культурной сфере осуществляется исходя из их фактического использования организацией для ведения соответствующего вида деятельности.

Для целей бухгалтерского учета перечень объектов социально-культурной сферы приведен в комментарии к счету 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н. В перечень включены детские дошкольные учреждения (сады, ясли), дома отдыха, санатории и другие учреждения оздоровительного и культурно-просветительного назначения, столовые и буфеты, пошивочные и другие мастерские бытового обслуживания, состоящие на балансе организации, деятельность которых не связана с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг.

Затраты на содержание отдельных объектов социально-культурной сферы в бухгалтерском учете осуществляются в соответствии с утвержденной руководителем организации сметой, включающей в себя

статьи доходов (поступлений) и расходов. Например, смета на содержание яслей и детских садов может иметь следующую номенклатуру статей:

1. Поступления (доходы): плата родителей (полная или частичная) и средства организации.

2. Расходы: оплата труда работников с начислениями ЕСН, страховых взносов в ПФР и страховых взносов в ФСС России на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, хозяйственные расходы, расходы на питание, приобретение оборудования и инвентаря, обучающие материалы, прочие расходы.

Услуги от деятельности объектов социально-культурной сферы могут передаваться своим сотрудникам, членам их семей, а также сторонним потребителям как на возмездной, так и на безвозмездной основе.

Пунктом 4 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утвержденного приказом Минфина России от 06.05.99 № 32н, установлено, что в случае передачи таких услуг на возмездной основе организация имеет право самостоятельно признавать поступления от оказания услуг доходами от обычных видов деятельности или прочими поступлениями (внереализационными доходами) с учетом характера своей деятельности, вида доходов и условий их получения.

Объекты социально-культурной сферы могут осуществлять самостоятельную коммерческую деятельность. В этом случае ее результаты будут рассматриваться как результаты по обычному виду или предмету деятельности данной организации.

В налоговом законодательстве приведен свой перечень объектов социально-культурной сферы. Статьей 275.1 НК РФ для целей налогообложения прибыли к объектам социально-культурной сферы отнесены объекты здравоохранения, культуры, детские дошкольные объекты, детские лагеря отдыха, санатории (профилактории), базы отдыха, пансионаты, объекты физкультуры и спорта (в том числе треки, ипподромы, конюшни, теннисные корты, площадки для игры в гольф,

бадминтон, оздоровительные центры), объекты непроизводственных видов бытового обслуживания населения (бани, сауны).

Для целей налогообложения прибыли объекты социально-культурной сферы, как и в бухгалтерском учете, относятся к обслуживающим производствам и хозяйствам.

Налогообложение прибыли от реализации услуг от деятельности указанных объектов зависит от того, является ли данный объект обособленным подразделением организации, кто является потребителем таких услуг (сторонние потребители или свои работники) и каков характер предоставления таких услуг (возмездный или безвозмездный).

Организации, в состав которых входят обособленные подразделения, осуществляющие деятельность, связанную с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств, определяют налоговую базу по указанной деятельности на основании ст.275.1 НК РФ. Такая налоговая база определяется отдельно от налоговой базы по иным видам деятельности.

Если объект социально-культурной сферы является обособленным подразделением организации, прибыль от реализации его услуг облагается налогом на прибыль в составе общей суммы прибыли, полученной организацией в отчетном периоде.

Для убытка, полученного от деятельности объектов социально-культурной сферы, нормами главы 25 НК РФ предусмотрен особый порядок учета. Убыток, полученный обособленным подразделением от деятельности, связанной с использованием объектов социально-культурной сферы, признается для целей налогообложения прибыли (полученной от основной деятельности) при одновременном соблюдении следующих условий:

✓ стоимость услуг, оказываемых организацией, которая осуществляет деятельность, связанную с использованием объектов социально-культурной сферы, соответствует стоимости аналогичных услуг, оказываемых специализированными организациями, которые осуществляют аналогичную деятельность, связанную с использованием таких объектов;

✓ расходы на содержание объектов социально-культурной сферы не превышают обычных расходов на обслуживание аналогичных объектов, осуществляемое специализированными организациями (юридическими лицами), для которых эта деятельность является основной;

✓ условия оказания услуг организацией существенно не отличаются от условий оказания услуг специализированными организациями, для которых эта деятельность является основной.

Кроме того, порядок признания убытка по объектам обслуживающих производств и хозяйств следует применять только в случае, если данные объекты обособлены территориально.

При невыполнении хотя бы одного из перечисленных условий убыток, полученный организацией от деятельности, связанной с использованием объектов социально-культурной сферы, для целей налогообложения в соответствующем отчетном (налоговом) периоде не учитывается. Он может быть погашен организацией в течение 10 последующих лет, и только за счет прибыли, полученной от деятельности таких объектов.

Десятилетний срок считается предельно допустимым. На практике это означает, что если, например, в 2003 году от деятельности объекта социально-культурной сферы будет получено достаточно прибыли для погашения убытка 2002 года, убыток может быть погашен сразу в полном объеме.

Таким образом, при невыполнении приведенных выше условий убыток, полученный от деятельности объектов социально-культурной сферы, являющихся обособленными подразделениями организации, не должен уменьшать прибыль от обычных видов деятельности организации.

Например, фитнес-центры, конно-спортивные клубы и прочие объекты социально-культурной сферы являются обособленными подразделениями организации, поскольку удовлетворяют требованиям п.2 ст.11 НК РФ. Однако нередко возникают ситуации, когда, например, тренажерный зал находится на территории организации и не является

обособленным подразделением организации. Доходы от услуг тренажерного зала признаются в качестве прочих поступлений. При этом последние не покрывают всех расходов тренажерного зала. Если объекты социально-культурной сферы не являются обособленными подразделениями организации, убыток от их деятельности организация вправе учитывать при налогообложении прибыли. Главой 25 НК РФ не предусмотрены требования о соблюдении перечисленных выше условий в подобных случаях.

Рассмотрим ситуацию, когда объект социально-культурной сферы не является обособленным подразделением и при этом не предоставляет услуги на сторону.

Например, на территории организации расположен тренажерный зал. Он не является обособленным подразделением организации и при этом не предоставляет услуги на сторону. Работники посещают зал бесплатно, соответственно доходов от деятельности тренажерного зала нет. Расходы на содержание тренажерного зала составляют 200 000 руб. в месяц. Учет посещения работниками тренажерного зала не ведется.

Расходы в виде стоимости безвозмездно переданных услуг и расходы, связанные с такой передачей, при определении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль не учитываются (п.16 ст.270 НК РФ). Таким образом, расходы на содержание тренажерного зала в целях налогообложения прибыли не принимаются.

В составе прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией, признаются также расходы на содержание вахтовых и временных поселков, включая все объекты жилищно-коммунального и социально-бытового назначения, подсобных хозяйств и иных аналогичных служб, в организациях, осуществляющих свою деятельность вахтовым способом или работающих в полевых (экспедиционных) условиях (пп. 32 п.1 ст. 264 НК РФ). Эти расходы для целей налогообложения признаются в пределах нормативов на содержание аналогичных объектов и служб, утвержденных органами местного самоуправления по месту деятельности организации. Если такие нормативы органами местного самоуправления не утверждены,

организация вправе применять порядок определения расходов на содержание названных объектов, действующий для аналогичных объектов, находящихся на данной территории и на территориях, подведомственных указанным органам.

Нормами ст.275.1 НК РФ установлен также особый порядок принятия расходов на содержание объектов социально-культурной сферы для градообразующих организаций.

На основании ст.132 Федерального закона от 08.01.98 № 6-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» (в редакции от 21.03.2002 № 31-ФЗ) градообразующими организациями признаются юридические лица, численность работников которых с учетом членов их семей составляет не менее половины численности населения соответствующего населенного пункта.

Если налогоплательщик является градообразующей организацией в соответствии с законодательством РФ и имеет на балансе объекты социально-культурной сферы (не обязательно обособленные), не приносящие доход, он вправе принять для целей налогообложения прибыли фактически осуществленные расходы на содержание таких объектов, но в пределах нормативов на содержание аналогичных хозяйств, производств и служб, утвержденных органами местного самоуправления по месту нахождения налогоплательщика.

Если органами местного самоуправления нормативы не утверждены, градообразующие организации вправе применять порядок определения расходов на содержание этих объектов, действующий для аналогичных объектов, находящихся на данной территории и подведомственных указанным органам. Если объекты социально-культурной сферы находятся на территории иного муниципального образования, чем организация, применяются нормативы, утвержденные органами местного самоуправления по месту нахождения этих объектов.

Если объекты социально-культурной сферы, находящиеся на балансе градообразующих организаций, получают выручку от реализации работ (услуг) от их деятельности, расходы по ним

принимаются для целей налогообложения в общеустановленном порядке (без применения норм).

Сумма убытка по объектам социально-культурной сферы градообразующих организаций в части, превышающей предельный размер расходов, не учитывается в целях налогообложения прибыли (п.13 ст.270 НК РФ).

Градообразующие организации обязаны вести отдельный учет доходов и расходов, относящихся к объектам социально-культурной сферы.

В соответствии с пп. 2 п. 1 ст. 146 НК РФ объектом налогообложения НДС признается передача на территории РФ товаров (выполнении работ, оказании услуг) для собственных нужд. При приобретении товаров (работ, услуг), расходы по которым не принимаются к вычету (в том числе амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль, подлежат налогообложению по ставке 18 процентов, а уплаченный поставщикам и подрядчикам налог принимается к вычету.

В том случае, если товары (работы, услуги) используются в деятельности того, подразделения, которое их приобрело, и расходы по данным товарам (работам, услугам) не учитываются при налогообложении прибыли, то НДС уплаченный поставщикам и подрядчикам не возмещается. При этом данные товары (работы, услуги) НДС в соответствии с пп. 2 п. 1 ст. 146 НК РФ также не облагаются.

Оценка незавершенного производства и готовой продукции

Под незавершенным производством (НЗП) понимается продукция (работы, услуги) частичной готовности, т.е. не прошедшая всех операций обработки (изготовления), предусмотренных технологическим процессом. В НЗП включаются законченные, но не принятые заказчиком работы и услуги, а также остатки невыполненных заказов производств и остатки полуфабрикатов собственного производства. Материалы и полуфабрикаты, находящиеся в производстве, относятся к НЗП при условии, что они уже подверглись обработке.

Для определения фактической себестоимости изготовленной продукции в зависимости от конкретных условий организации (особенностей технологического процесса, организации производства и т.д.) используются различные методы. Методика определения себестоимости изготовленной продукции должна быть закреплена в учетной политике для целей бухгалтерского и налогового учетов.

Распределению подлежит общая сумма затрат текущего месяца, которая состоит из данных сальдо на начало текущего месяца и суммы расходов текущего месяца. При этом используется один из следующих методов:

☐ Путем инвентаризации определяется фактическая себестоимость НЗП.

Затраты, не относящиеся к НЗП (это сальдо НЗП на начало месяца плюс расходы текущего месяца минус фактическая себестоимость НЗП), списываются с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет счетов 43 «Готовая продукция», 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам».

☐ Определяется размер затрат, относящихся к стоимости продукции, изготовленной в отчетном периоде и подлежащей списанию с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет счетов учета изготовленной продукции (выполненных работ, оказанных услуг) (сальдо НЗП на начало месяца плюс расходы текущего месяца минус количество готовой продукции, умноженное на сумму расходов в единице готовой продукции).

В результате указанного распределения и расчета НЗП получаем величину либо полной фактической себестоимости, либо производственной себестоимости каждого вида выпущенной в течение месяца продукции. В конце месяца полученная величина списывается с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет счета 43 «Готовая продукция». Полученная величина в дальнейшем не пересчитывается, даже в случае, если организация нарушала методологию ведения бухгалтерского учета готовой продукции.

В связи с изменениями налогового законодательства в 2005 г. с 1 января 2005 г. организациям предоставлено право самостоятельно формировать перечень прямых расходов и определять порядок их распределения на НЗП и на изготовленную в текущем месяце продукцию. Отменен нормативный порядок распределения прямых расходов на остатки НЗП в зависимости от видов производств налогоплательщика.

В налоговом учете оценка незавершенного производства и готовой продукции определяется в соответствии со ст. 319 НК РФ. В налоговом законодательстве, в отличие от бухгалтерского учета, НЗП и готовая продукция оцениваются исключительно по прямым статьям затрат.

Затраты, не подпадающие под определение прямых, а являющиеся косвенными, признаются расходами отчетного периода (принимаются в уменьшение полученных доходов при исчислении налоговой базы отчетного периода).

Обращаю внимание бухгалтеров, если применяемый для формирования финансовой отчетности коэффициент не обеспечивает необходимое соответствие, то претензии налогового органа по поводу нарушения правил ведения бухгалтерского учета (ст. 120 НК РФ) будут обоснованными. А в целях налогообложения организации надо будет определить и обосновать экономически оправданный порядок распределения. При этом, если бухгалтерский учет в организации ведется правильно, то и в целях налогообложения должен быть использован коэффициент, применяемый в бухгалтерском учете. В результате, в целях налогообложения при одинаковой структуре прямых расходов получается сумма, которая должна соотноситься с суммой рассчитанного в бухгалтерском учете НЗП. К примеру, если в расходах на производство продукции текущего месяца присутствует 25% расходов, не учитываемых в целях налогообложения, то и в выпущенной продукции должно сохраняться такое же соотношение прямых расходов (и в НЗП), что значительно упростит налоговые расчеты.

Оценка незавершенного производства при оказании услуг и выполнении работ

С 1 января 2005 г. налогоплательщики, оказывающие услуги, вправе относить сумму прямых расходов, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме на уменьшение доходов от производства и реализации данного отчетного (налогового) периода без распределения на остатки незавершенного производства (ст. 318 НК РФ).

В отличие от прежней редакции, когда ст. 319 НК РФ предусматривался отдельный порядок оценки незавершенного производства для налогоплательщиков, выполняющих работы (оказывающих услуги), в новой редакции предусматривается специальный порядок только для организаций, оказывающих услуги – сумма прямых расходов распределяется на остатки НЗП пропорционально доле незавершенных (или завершенных, но не принятых на конец текущего месяца) заказов на выполнение работ (оказание услуг) в общем объеме выполняемых в течение месяца заказов на выполнение работ (оказание

Согласно п. 5 ст. 38 НК РФ услугой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности. Перечня услуг налоговое законодательство не содержит, но согласно ГК РФ это могут быть: услуги связи, медицинские, ветеринарные, аудиторские, консультационные, информационные, услуги по обучению, туристическому обслуживанию, по перевозке и транспортной экспедиции, услуги банковского вклада и банковского счета, услуги по хранению, посреднические услуги по договорам поручения и комиссии, услуги по доверительному управлению имуществом (гл. 39 ГК РФ).

Перенос убытков на будущее

В налоговом учете убыток образуется, если расходы, принимаемые для целей налогообложения прибыли, оказались больше доходов. При этом размер убытка, полученного по данным бухгалтерского учета, может не совпадать с налоговым убытком. Причина заключается в

различиях учета в бухгалтерском и в налоговом учете ряда расходов, либо же учет в пределах норматива.

Ст. 283 НК РФ позволяет организации списывать на расходы в течение последующих 10 лет убыток, полученный по итогам отчетного или налогового периода (перенос убытка на будущее). *До 2006 года сумма убытка, которую можно было списать в течение налогового периода, не должна была превышать 30 процентов прибыли за этот год.*

С 1 января 2006 года из полученной прибыли можно исключить убытки прошлых лет *в пределах 50 процентов налоговой базы текущего года.* Такие изменения внесены ст. 5 Федерального закона от 6 июня 2005 г. № 58-ФЗ. А с 2007 г. налоговые убытки будут *полностью списывать в уменьшение текущей прибыли* (п. 32 ст. 1 Федерального закона № 58-ФЗ). Таким образом, переносить на последующие годы придется лишь ту часть убытка, которая превышает прибыль текущего года и которую, соответственно, списать не удалось.

Обращаю внимание бухгалтеров, списать убыток в уменьшение прибыли можно по итогам каждого отчетного периода в течение года, последовательно. Так, если фирма получила убыток по итогам 2004 и 2005 гг., то в уменьшение прибыли последующих годов сначала надо списать убыток 2004 года, а уж затем только 2005 года.

Например, ЗАО «Кристина» по итогам работы за 2005 год получило в налоговом учете убыток 500 000 руб. Сумма убытка предыдущих лет, которую не удалось списать до начала 2006 года равна 200 000 руб. Таким образом, совокупный размер убытка, переносимый на 2006 и последующие годы, равен 700 000 руб. (500 000 руб. + 200 000 руб.). В 2006 г. организация получила следующие финансовые результаты в налоговом учете:

- за I квартал – прибыль в размере 220 000 руб.;
- за полугодие – прибыль в размере 170 000 руб.;
- за 9 месяцев – прибыль в размере 250 000 руб.;
- за весь 2006 г. – прибыль в размере 350 000 руб.

Таким образом, прибыль I квартала можно уменьшить на убыток прошлых лет в сумме 110 000 руб. (220 000 руб.*50%). По итогам

полугодия из расчета налогооблагаемой прибыли придется исключить часть убытка, списанного в конце I квартала. Сумма убытка, которую можно списать в уменьшение прибыли, полученной за полугодие 2006 г., составит 85 000 руб. ($170\ 000\ \text{руб.} \cdot 50\%$). По итогам 9 месяцев на расходы можно списать убытки прошлых лет в сумме 125 000 руб. ($250\ 000\ \text{руб.} \cdot 50\%$), а по итогам всего 2006 г. – 200 000 руб. ($400\ 000\ \text{руб.} \cdot 50\%$). Причем это убыток, полученный до 2005 г., поскольку именно он должен списываться в первую очередь.

Убыток же 2005 г. будет списываться в течение 2007 – 2015 гг.

Предположим, что по итогам 2007 г. налогооблагаемая прибыль ЗАО «Кристина» составит 450 000 руб., а по итогам 2008 г. – 500 000 руб. Следовательно, в 2007 г. в уменьшение налогооблагаемой прибыли будет взято 450 000 руб. убытка 2005 года. Оставшиеся 50 000 руб. ($500\ 000\ \text{руб.} - 450\ 000\ \text{руб.}$) будут списаны уже в 2008 году.

Питьевая вода

В соответствии с подп. 1 ст. 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией относятся расходы на обеспечение нормальных условий труда и мер по технике безопасности, предусмотренных законодательством РФ.

Согласно ст. 223 ТК РФ на работодателя возлагается обеспечение санитарно-бытового и лечебно-профилактического обслуживания работников организации в соответствии с требованиями охраны труда. При этом работодатель обязан обеспечивать бытовые нужды работников, связанные с исполнением ими трудовых обязанностей (ст. 22 ТК РФ). Требования к качеству питьевой воды установлены Санитарно-эпидемиологическими правилами и нормативами 2.1.4.1074-01 «Питьевая вода. Гигиенические требования к качеству воды централизованных систем водоснабжения. Контроль качества», утвержденные Постановлением Главного государственного санитарного врача РФ от 26.02.2001 №24 (СанПиН 2.1.4.1074-01).

Если качество питьевой воды, подаваемой в организации на основании договоров, заключенных с организациями водопроводно-канализационного хозяйства, не соответствуют требованиям СанПиН

2.1.4.1074-01, то дополнительные расходы по приобретению питьевой воды являются экономически оправданными расходами и должны учитываться для целей налогообложения прибыли. Для экономического обоснования необходимо иметь справку Госсанэпиднадзора о несоответствии водопроводной воды, поступающей в организации (письмо ФНС РФ от 10.03.2005 №02-01-08/46@ «О расходах, связанных с приобретением питьевой воды»).

Потери от недостачи и порчи при хранении и транспортировке ТМЦ Согласно подп. 2 п. 7 ст. 254 НК РФ для целей налогообложения прибыли к материальным расходам налогоплательщика приравниваются потери от недостачи и порчи при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей в пределах норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном постановлением Правительства РФ от 12.11.2002 №814. В соответствии с указанным Постановлением нормы естественной убыли разрабатываются отраслевыми министерствами и ведомствами и утверждаются по согласованию с Министерством экономического развития и торговли РФ. А сегодняшний день вступили в силу лишь несколько приказов..

Вместе с тем, в соответствии с позицией Конституционного суда РФ, изложенной в п. 3 мотивировочной части Определения от 04.03.1999 №36-О, неисполнение федеральными органами исполнительной власти поручения законодателя не должно приводить к невозможности реализации прав налогоплательщика, установленных законодательством. Кроме того, нормативные правовые акты, которыми установлены нормы естественной убыли по состоянию на 01.01.2002 формально не признаны утратившим силу, поскольку не приведены в перечне нормативных актов, признаваемых утратившими силу со дня вступления в силу гл. 25 «Налог на прибыль» НК РФ (ст. 2 ФЗ РФ от 06.08.2001 №110-ФЗ).

На основании вышеизложенного, до утверждения федеральными органами исполнительной власти норм естественной убыли, организации вправе руководствоваться нормами естественной убыли, утвержденными по состоянию на 01.01.2002 г. Аналогичной позиции по данному вопросу

придерживаются и арбитражные суды (Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 03.10.2004 №Ф04-7116/2004 95178-А81-7), от 05.04.2004 « Ф04/1731-330/А46-2004, ФАС Северо-Кавказского округа от 05.04.2004 №Ф08-1061/2004-435А, от 05.04.2004 №Ф-1060/2004-434А). Нормы естественной убыли, действие которых распространено в целях налогообложения на периоды с 2002 года приведены в приложении №1.

Например, в результате проведенной инвентаризации определена недостача материальных ценностей в количестве 10 единиц, в том числе – в пределах норм естественной убыли – 9 единиц, сверх норм естественной убыли – 1 единица. При формировании стоимости материалов, выявленных в ходе инвентаризации, стоимость единицы в бухгалтерском учете определена как 100 руб., в налоговом учете как 120 руб. Таким образом, разница по каждой единице материалов по данным бухгалтерского и налогового учетов составляет 20 руб., вычитаемая временная разница (ВВР) составляет 200 руб. (20 руб. * 10 единиц), следовательно отложенный налоговый актив (ОНА) на момент формирования стоимости материалов составил 48 руб. (200 руб. * 24%).

Виновные лица не установлены и поэтому сумма недостачи в бухгалтерском учете отражена в полной сумме в составе внереализационных расходов в размере 1 000 руб. (100 руб. * 10 единиц). В налоговом учете недостача определена в размере 1 200 руб. (120 руб. * 10 единиц).

Однако в составе внереализационных расходов может быть принята только сумма 1 080 руб., так как в пределах норм естественной убыли могут быть приняты только 9 единиц материальных ценностей (120 руб. 9 единиц).

Отложенный налоговый актив (ОНА) в сумме, относящейся к материалам, списываемым в пределах норм естественной убыли, равный 43,2 руб. (20 руб. * 9 единиц * 24%), погашается в момент списания материалов, а отложенный налоговый актив (ОНА) в сумме, относящейся к материалам, списываемым сверх норм естественной убыли, равный 4,8

руб. (20 руб. * 1 единицу * 24%), списывается на счет учета прибылей и убытков.

В бухгалтерском учете данные операции будут отражены следующими записями:

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Налог на прибыль»	
Кредит 09 «Отложенный налоговый актив»	43,2 руб.

Дебет 99 «Прибыли и убытки»	
Кредит 09 «Отложенный налоговый актив»	4,8 руб.

Кроме того, стоимость одной единицы материала в сумме 100 руб. не будет признана в целях налогообложения, в связи с чем возникает постоянная положительная разница (ППР) и начисляется постоянное налоговое обязательство (ПНО):

Дебет 99 «Прибыли и убытки»	
Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Налог на прибыль»	24 руб. (100 руб. * 24%)

Пособие по временной нетрудоспособности

На случай временной нетрудоспособности вследствие заболевания или травмы (за исключением несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний) выплачивается застрахованному:

- за рабочие дни (часы), приходящиеся а первые два дня – за счет средств работодателя;
- за рабочие дни (часы), начиная с третьего дня нетрудоспособности – за счет средств ФСС РФ.

Пособия по временной нетрудоспособности в связи с необходимостью ухода за заболевшим членом семьи или ребенком, а также в связи с несчастным случаем на производстве и профессиональным заболеванием, отпуском по беременности и родам, то пособие выплачивается с первого дня наступления страхового случая за счет средств ФСС РФ.

В районах и местностях, в которых установленным действующим законодательством порядке применяется районных коэффициент к заработной плате, размер пособия по временной нетрудоспособности определяется с учетом этих коэффициентов.

Расходы работодателя по выплате пособий, в части не покрытой страховыми выплатами за счет средств ФСС РФ, уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль, при условии, что такие доплаты предусмотрены трудовым договором (подп. 48.1 и 48.2 ст. 264 НК РФ). Данная точка зрения высказана в письме Минфина России от 15.06.2004 №03-02-05/4/19 и от 13.01.2005 №03-03-01-02/3. Сумма пособий, покрываемая страховыми выплатами из средств ФСС РФ также учитывается в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль (п. 1 ст. 264 НК РФ). При этом часть пособия по временной нетрудоспособности, выплачиваемая за счет средств работодателя, относится к прочим расходам, связанным с производством и реализацией (подп. 48.1 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Выплаченная сумма пособия как за счет средств ФСС РФ, так и за счет собственных средств работодателя, освобождается от уплаты ЕСН и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (подп. 1 п.1 ст. 238 НК РФ). Страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний на сумму пособия, выплачиваемую работодателем на основании п. 1 ст. 8 Закона №202-ФЗ также не начисляются (письмо ФСС от 15.02.2005 №02-18/07-1243).

С 2005 года Федеральным законом от 29.12.2004 №202-ФЗ определено, что общая сумма пособия, рассчитанная в совокупности с выплатами за счет ФСС РФ, не может превышать 12 480 руб.

Если же в трудовом договоре стороны по взаимной договоренности устанавливают суммы оплаты временной нетрудоспособности, превышающие те, которые работодатель обязан выплатить в соответствии с законодательством, то эти суммы следует рассматривать как производимые в добровольном порядке доплаты за неотработанное время и не учитываемые в целях налогообложения прибыли. Такие выплаты на основании разъяснений Минфина России от 04.05.2005 №03-03-01-04/2/74 подлежат обложению ЕСН в общеустановленном порядке.

Потери от простоев

В соответствии с подп. 3 и 4 п. 2 ст. 265 НК РФ в целях налогообложения прибыли организации к внереализационным расходам приравниваются убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде, в частности потери от простоев по внутрипроизводственным причинам и не компенсируемые виновниками потери от простоев во внешним причинам. При этом данные внереализационные расходы должны отвечать требованиям п. 1 ст. 252 НК РФ (т.е. должны быть экономически обоснованными и документально подтвержденными).

Согласно ст. 157 ТК РФ время простоя по вине работодателя, если работник в письменной форме предупредил работодателя о начале простоя, оплачивается в размере не менее двух третьей средней заработной платы работника. Расходы по оплате заработной платы вышеназванным работникам относятся к расходам на оплату труда и уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль организации.

Проездные билеты

Многие организации в силу специфики как своей деятельности, так и работы конкретных сотрудников (почтальонов, курьеров и т.п.) выдают им проездные билеты на городской пассажирский и пригородный железнодорожный транспорт.

Если в соответствии с инструкциями или приказом руководителя организации выполнение служебных обязанностей работником носит разъездной характер и при этом он не обеспечен специальным транспортом на время выполнения данных обязанностей, то произведенная в этом случае компенсация работнику стоимости проезда транспортом общего пользования признается расходом для целей налогообложения прибыли (письмо МНС России от 07.02.2003 г. от 02-4-10/387-Д775).

Представительские расходы

Представительские расходы – это затраты фирмы по приему и обслуживанию представителей других предприятий, участвующих в переговорах для установления и поддержания сотрудничества, а также участников, прибывших на заседания совета (правления) организации.

Перечень представительских расходов, которые учитывают при налогообложении прибыли, приведен в ст. 264 Налогового кодекса. По этой статье к таким 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 фирмы.

Затраты на организацию развлечений и отдыха, оплату виз, а также на оплату проживания участников переговоров нельзя включить в расходы при определении налоговой базы на прибыль.

Чтобы подтвердить представительские расходы, фирме понадобятся следующие документы:

- Отчет организации о проведенном мероприятии. В нем следует указать, кто участвовал в переговорах, когда проводилось мероприятие и каковы его результаты. Отчет необходим для подтверждения экономической обоснованности представительских затрат;

- Акт на списание продуктов, сувениров и прочих представительских расходов. В нем необходимо указать, какие продукты, сувениры и в каком количестве израсходованы во время переговоров;

- Кассовые чеки, накладные и счета-фактуры. Эти документы подтверждают, какие именно суммы организация израсходовала при проведении мероприятий.

Если понесенные организацией затраты по своему характеру можно отнести к представительским, то в соответствии с ПБУ 10/99, утвержденным Приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н, являются расходами по обычным видам деятельности. При формировании себестоимости продукции (работ, услуг)

представительские расходы учитываются в качестве коммерческих (управленческих) (п. 5 ПБУ 10/99) в составе расходов по обычным видам деятельности. В бухгалтерском учете представительские расходы не нормируются, т.е. в полном объеме включаются в состав затрат.

В налоговом учете такие затраты включают в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией (подп. 22 п. 1 ст. 264 НК РФ) только в пределах установленных норм (4% от расходов на оплату труда за отчетный (налоговый) период) и если они экономически оправданы, документально подтверждены и произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода..

«Сверхнормативные» суммы представительских расходов согласно п. 42 ст. 270 НК РФ не уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль.

Достаточно часто возникают ситуации, когда организация документально не оформляет «мелкие» представительские расходы (отсутствуют сметы, отчеты, документы, подтверждающие представительские расходы) и не включает их в состав расходов при исчислении налога на прибыль организации. Тогда приобретенные товары в розничной сети для обслуживания гостей, участвующих в переговорах, следует рассматривать как расходы для собственных нужд, не связанные с производством и реализацией товаров (работ, услуг). В отношении таких товаров, расходы на приобретение которых покрываются за счет собственных средств организации, объект обложения налогом на добавленную стоимость не возникает и уплаченный налог к вычету не принимается (письмо Минфина России от 16.06.2005 г. №03-04-11/132).

В периоде признания расходов в бухгалтерском и налоговом учетах возникает постоянная разница равная сумме превышения представительских расходов, начисленных в бухгалтерском учете над суммой представительских расходов, признанных в налоговом учете.

Пользование постельными принадлежностями

По мнению налоговых органов, расходы по использованию постельных принадлежностей работниками Крайнего Севера при проезде к месту использования отпуска и обратно относить к расходам,

уменьшающим налогооблагаемую прибыль неправомерно. Налоговые органы исходят из того, что расходы на оплату пассажирами за пользование постельными принадлежностями к месту отпуска и обратно является дополнительной услугой и не входит в стоимость билета. При этом налоговые инспекторы ссылаются на п. 42 Правил перевозок пассажиров, багажа и грузобагажа на федеральном железнодорожном транспорте, утвержденных Приказом Министерства путей сообщения РФ от 26.07.2002 г. №30.

Подписка

Для целей налогообложения прибыли расходы налогоплательщика на оплату подписки, не относящейся к подписке на нормативно-техническую литературу, используемую в производственных целях (п. 29 ст. 270 НК РФ).

Расходы налогоплательщика на оплату подписки на нормативно-техническую и иную, используемую в производственных целях литературу могут быть отнесены к прочим расходам, связанным с производством и реализацией (пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Проценты по заемным средствам

В бухгалтерском учете начисленные до принятия к учету основных средств и материально-производственных запасов проценты по заемным средствам подлежат учету в составе первоначальности стоимости основных средств и фактической себестоимости материальных запасов.

В налоговом учете организация может учесть все суммы процентов по заемным средствам в составе внереализационных расходов, если кредиты выданы на сопоставимых условиях, а также проценты по каждому из займов не должны превышать среднюю величину процентов по всем кредитам более, чем на 20 процентов. При сравнении кредиторы должны иметь одинаковый статус, кредиты должны быть выданы в одинаковой валюте, на одинаковые сроки в сопоставимых объемах и под аналогичные обеспечения (ст. 269 НК РФ, а также письмо Минфина России от 27.08.2004 г. №03-03-01-0/1/20).

Если организация получает беспроцентный займ, то согласно п.1 ст. 17 НК РФ материальная выгода не возникает. Данную позицию поддерживает ВАС РФ от 03.08.2004 г. №3009/04.

Проценты, уплачиваемые за несвоевременный возврат займа

Согласно п. 1 ст. 811 ГК РФ в случае, когда заемщик не возвращает в срок сумму займа, на нее начисляются проценты в размере учетной ставки банковского процента независимо от уплаты процентов, установленных договором. Проценты, предусмотренные п. 1 ст. 811 ГК РФ, не являются процентами за пользование заемными средствами. Это штрафные санкции, которые заимодавец вправе требовать с заемщика только в том случае, когда иные санкции не предусмотрены договором займа. С точки зрения ГК РФ проценты в размере учетной ставки ЦБ РФ, подлежащие уплате в соответствии с п. 1 ст. 811 ГК РФ, являются законной неустойкой (ст. 332 ГК РФ).

Расходы на выплату штрафных санкций также относятся к внереализационным, однако учитываются не по пп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ (расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида), а по пп. 13 п. 1 ст. 265 НК РФ (расходы в виде санкций за нарушение договорных или долговых обязательств).

Пусконаладочные работы

При решении вопроса об отнесении сумм произведенных расходов по пусконаладочным работам к расходам капитального или текущего характера следует руководствоваться инструкцией Госкомстата России от 03.10.1996 года №123, согласно которой пусконаладочные работы (вхолостую) учитываются как расходы капитального характера. Исходя из понятий, предусмотренных в Инструкции, при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль пусконаладочные работы (вхолостую) относятся на капитальные затраты организации как для целей налогообложения прибыли, так и для целей бухгалтерского учета.

Пусконаладочные работы (под нагрузкой), как расходы некапитального характера, производимые после того, как первоначальная стоимость объектов амортизируемого имущества (основных средств) сформирована, принимаются к налоговому учету в

составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией в соответствии с подп. 34 п. 1 ст. 264 НК РФ.

Реклама

Под рекламой понимается распространяемая в любой форме, с помощью любых средств, информация о физическом или юридическом лице, товарах, идеях и начинаниях, которая предназначена для неопределенного круга лиц и призвана формировать или поддерживать интерес к этим физическим, юридическим лицам, товарам, идеям и начинаниям и способствовать их реализации (ст. 2 Федерального закона от 18 июля 1995 г. № 108-ФЗ «О рекламе»).

Согласно пп. 28 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, включаются расходы на рекламу производимых (приобретенных) или реализуемых товаров (работ, услуг), деятельности налогоплательщика, товарного знака и знака обслуживания, включая участие в выставках и ярмарках. А в п. 4 ст. 264 Налогового кодекса РФ приведен закрытый перечень рекламных расходов, которые можно списать в уменьшение налогооблагаемой прибыли без каких-либо ограничений. В этот перечень входят:

- ✓ расходы на рекламные мероприятия через средства массовой информации (в том числе объявления в печати, передача по радио и телевидению) и телекоммуникационные сети;

- ✓ расходы на световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов;

- ✓ расходы на участие в выставках, ярмарках, экспозициях, на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов, изготовление рекламных брошюр и каталогов, содержащих информацию о работах и услугах, выполняемых и оказываемых организацией, и (или) о самой организации, на уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании.

Федеральным законом от 6.06.2005 г. №58-ФЗ был пополнен перечень ненормируемых рекламных расходов затратами на

изготовление брошюр и каталогов, в которых содержится информация о товарах, реализуемых фирмой.

Рекламные расходы, отсутствующие в вышеназванном перечне, списывают в уменьшение налогооблагаемого дохода в пределах норматива, который составляет 1 процент от выручки организации (при чем выручка рассчитывается с учетом всех поступлений от реализации товаров, работ, услуг или имущественных прав без учета НДС и акцизов) (письмо Минфина России от 7 июня 2005 г. № 03-03-01-04/1/310).

Например, нормируемые рекламные расходы ООО «Экси» за 2006 составили 92 0000 руб., выручка от реализации товаров в 2006 году составила 10 450 000 руб. (в том числе НДС 1 594 068 руб.) Норматив рекламных расходов составил 88 559 руб. (10 450 000 руб. – 1 594 068 руб.)*1%. Следовательно, при уменьшении налогооблагаемого дохода за 2006 год ООО «Экси» может списать только 88 559 руб., оставшуюся часть рекламных расходов в размере 3 441 (92 000 руб. – 88 559 руб.) при налогообложении прибыли в расчет не берется.

Обращаю внимание бухгалтеров, что раздача сувениров ограниченному списку участников презентации или закрытой для свободного посещения выставки – это не реклама. Также и дегустация, проведенная для определенной группы, рекламой не считается. Об этом Минфин России сообщил в Письме от 16 августа 2005 г. № 03-04-11/205.

Распространенный повод для спора с налоговиками – это учет дорогостоящих рекламных стендов или образцов продукции, которые служат более одного года. По всем формальным признакам стенды отвечают всем признакам основных средств.

По мнению чиновников, затраты на их покупку надо включать в состав рекламных расходов через амортизационные отчисления. Например, об этом заявлено в Письме УМНС России по г. Москве от 17 мая 2004 г. № 26-12/33216, а также в Письме Минфина России от 25 апреля 2003 г. № 04-02-05/3/35. Разумеется, для организации это невыгодно, поскольку рекламные расходы, будучи косвенными, полностью уменьшают прибыль текущего периода. Срок же полезного использования основного средства составляет несколько лет. Поэтому,

если цена вопроса велика, с чиновниками стоит поспорить в суде. Тем более что в данном случае арбитражная практика складывается в пользу налогоплательщиков (Постановление ФАС Поволжского округа от 9 июня 2005 г. № А55-9804/04-43 и Постановление ФАС Уральского округа от 14 января 2005 г. № Ф09-5757/04-АК). В обоих случаях судьи указали, что имущество, используемое для рекламы, не может считаться основным средством. И его стоимость подлежит единовременному списанию на рекламные расходы.

Резерв по сомнительным долгам

Сомнительный долг – это дебиторская задолженность, которая не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями (залогом, поручительством, банковской гарантией).

Пунктом 70 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н, предусмотрена возможность создания резервов по сомнительным долгам.

Решение о создании резервов по сомнительным долгам должно быть закреплено в приказе об учетной политике организации на соответствующий год.

Задолженность, возникшая в результате выплаты аванса поставщику, не может участвовать в создании резерва (Письмо Департамента бухгалтерского учета Минфина России от 15.10.2003 № 16-00-14/316), а также задолженность, возникшая из договоров уступки права требования, задолженность по суммам невозвращенных займов и иная подобная задолженность.

Таким образом, фактически в бухгалтерском учете резервы создаются по долгам, учтенным на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и частично на счете 76 № Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (в части расчетов за товары, работы, услуги).

Для отнесения задолженности к сомнительным долгам необходимо наличие документов, подтверждающих сумму задолженности:

✓ договор купли-продажи или договор поставки продукции (товаров, выполнения работ, оказания услуг) с указанием сроков расчетов;

✓ акт приемки-передачи выполненных работ, оказанных услуг;

✓ акт инвентаризации дебиторской задолженности;

✓ переписка с должником (необходимы доказательства отсутствия гарантии погашения просроченной задолженности).

Резерв формируется за счет отчислений в него сумм сомнительных долгов, выявленных в ходе инвентаризации расчетов. Величина отчислений в резерв определяется исходя из оценки платежеспособности должника и степени вероятности погашения им долга.

Приняв решение о создании резерва, бухгалтер должен проанализировать информацию, отраженную в акте по форме ИНВ-17, в целях выявления сомнительных долгов, связанных с расчетами за товары (работы, услуги).

Выявив сомнительные долги, нужно определить величину отчислений в резерв по каждому такому долгу. Для этого бухгалтер должен на основании имеющихся документов оценить вероятность погашения долга. Чем больше эта вероятность, тем меньше сумма отчислений в резерв.

При списании задолженности по причине истечения срока исковой давности (или в случае признания ее нереальной для взыскания) источником списания в первую очередь является созданный резерв (Дебет 63 «Резервы по сомнительным долгам» Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»). Для этого необходимо наличие следующих подтверждающих документов:

- решение арбитражного суда о признании организации-дебитора банкротом;
- решение суда об отказе в иске дебитору;
- справка органов МВД России о невозможности розыска дебитора.

При недостаточности величины созданного резерва оставшаяся сумма долга (в части, превышающей резерв) списывается

непосредственно на финансовые результаты в составе внереализационных расходов (Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»).

Если до конца года, следующего за годом создания резерва, какие-либо суммы резерва оказались неиспользованными, то при составлении годовой отчетности организации необходимо присоединить эти суммы к финансовому результату (Дебет 63 «Резервы по сомнительным долгам» Кредит 91 «Прочие доходы и расходы»).

При этом в конце года после присоединения неизрасходованных сумм резерва по сомнительным долгам к финансовому результату и проведения инвентаризации дебиторской задолженности организация вновь может создать резерв по сомнительным долгам (письмо Минфина России от 12.07.2004 № 03-03-05/3/55).

Главой 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ предусмотрено создание организациями резервов по сомнительным долгам, отчисления в которые уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль (включаются в состав внереализационных расходов – пп. 7 п. 1 ст. 265 НК РФ).

При этом резервы по сомнительным долгам могут создавать только те организации, которые исчисляют налог на прибыль методом начисления, а также создание таких резервов должно быть предусмотрено учетной политикой для целей налогообложения.

Закон № 58-ФЗ внес изменения в порядок формирования резервов по сомнительным долгам, которые распространяются на правоотношения, возникшие с 1 января 2005 г.

Ранее, до вступления в силу поправок, внесенных Законом № 58-ФЗ, резервы в налоговом учете можно было создавать по любым долгам, кроме долгов, образовавшихся в связи с невыплатой процентов.

Например, в сумму резерва можно было включить задолженность по договору займа, если она не была погашена заемщиком в срок, установленный договором (Постановление ФАС Московского округа от 21 (20).07.2005 № КА-А40/6628-05). При этом суд исходил из того, что в НК

РФ сомнительный долг рассматривается как любая просроченная задолженность и без ограничений.

После вступления в силу поправок, внесенных Законом № 58-ФЗ в п. 1 ст. 266 НК РФ, *сомнительным долгом признается не любая задолженность, а лишь та, которая возникла в связи с реализацией товаров, выполнением работ, оказанием услуг.*

Таким образом, в 2005 г. при формировании резервов по сомнительным долгам в налоговом учете (как и в бухгалтерском) можно учитывать только просроченную задолженность покупателей за поставленные им товары (выполненные работы, оказанные услуги). Любые иные долги (даже если они просрочены и ничем не обеспечены) при создании резервов приниматься в расчет не должны.

Изменения вступили в силу в июле 2005 г. Поэтому при расчете налоговой базы по налогу на прибыль за I квартал и за полугодие 2005 г. организация могла создавать резервы по старым правилам, включая в них любые долги. Но уже при расчете налоговой базы за 9 месяцев 2005 г. (за январь – июль – для тех, кто уплачивает ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли) сумма резерва должна быть посчитана по новым правилам.

Статья 266 НК РФ содержит четкий порядок формирования резервов по сомнительным долгам для целей налогообложения прибыли:

□ в сумму резерва в налоговом учете включаются только долги со сроком возникновения от 45 дней. Причем задолженность со сроком возникновения от 45 до 90 дней включительно вносится в сумму резерва в размере 50%, а долги со сроком возникновения свыше 90 дней – в полном объеме.

□ максимальная величина резерва, которую можно признать в целях налогообложения, – 10% величины выручки отчетного (налогового) периода (без учета НДС).

Кроме того, в отличие от правил бухгалтерского учета, в гл. 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ нет норм, обязывающих восстанавливать неиспользованные суммы резерва. Пункт 5 ст. 266 НК РФ предусматривает возможность перенесения суммы резерва, не

использованной в отчетном (налоговом) периоде, на следующий отчетный (налоговый) период.

В учетной политики для целей ведения бухгалтерского и налогового учета организация имеет право предусмотреть создание резервов по сомнительным долгам для целей только налогового или только бухгалтерского учета (Письмо УМНС России по г. Москве от 24.03.2004 № 26-12/20568).

Порядок формирования резервов по сомнительным долгам в налоговом учете представлен ниже:

1. По окончании отчетного (налогового) периода проводится инвентаризация дебиторской задолженности в целях выявления сумм сомнительной и безнадежной задолженности.

По результатам инвентаризации формируются данные о дебиторской задолженности по следующим группам:

- сомнительная задолженность со сроком возникновения свыше 90 дней;
- сомнительная задолженность со сроком возникновения от 45 до 90 дней (включительно);
- безнадежные долги (т.е. долги, подлежащие списанию).

Дебиторская задолженность при формировании резерва учитывается в полной сумме, включая НДС (Письма Минфина России от 09.07.2004 № 03-03-05/2/47, МНС России от 05.09.2003 № ВГ-6-02/945).

2. Рассчитывается сумма резерва, использованного в отчетном периоде на погашение убытков от списания безнадежной задолженности, и определяется неиспользованный остаток резерва.

3. Определяется сумма резерва, создаваемого в следующем отчетном (налоговом) периоде (с учетом ограничения в размере 10% суммы выручки).

4. Полученная сумма резерва сравнивается с неиспользованным остатком резерва. Если сумма резерва превышает остаток, то организация доначисляет резерв, включая сумму доначисления в состав внереализационных расходов. Если сумма резерва меньше

неиспользованного остатка, то организации необходимо уменьшить резерв с отнесением разницы в состав внереализационных доходов.

В случае превышения созданного резерва в налоговом учете над суммой резерва по данным бухгалтерского учета образуется постоянная разница, приводящая к постоянному налоговому активу (ПНА). В случае превышения созданного резерва в бухгалтерском учете над суммой резерва по данным налогового учета образуется постоянная разница, приводящая к постоянному налоговому обязательству (ПНО).

Реализация долей в уставных капиталах

С 1 января 2006 г. п. 1 ст. 268 Налогового кодекса РФ пополнился пп. 2.1, который позволяет теперь уменьшить налогооблагаемый доход по реализации имущественных прав (а именно долей и паев) на цену их приобретения, а также на все расходы, связанные с покупкой и продажей (частности, затраты на оценку имущества).

До 2006 г. Минфин России в своем письме от 15 ноября 2005 г. № 03-03-04/1/358 заявил, что доход от продажи доли уменьшить на сумму вклада нельзя. При этом минфиновцы ссылались на п. 3 ст. 270 НК РФ, который запрещает учитывать при расчете налога на прибыль взносы в уставный капитал.

С 1 января 2006 г. проблем со списанием стоимости долей в уставных капиталах не будет. Подп. 2.1 п. 1 ст. 268 Налогового кодекса РФ устанавливает, что при реализации имущественных прав (долей, паев) налогооблагаемый доход уменьшается на цену приобретения данных имущественных прав (долей, паев) и на сумму расходов, связанных с их приобретением и реализацией. Данная норма распространяется и на ту ситуацию, когда организация учреждает ООО и оплачивает долю в уставном капитале, а затем ее реализует. Согласно пп. 10 п. 7 ст. 272 Налогового кодекса РФ расходы по реализации доли в уставном капитале признаются на дату ее реализации.

В соответствии с ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений», утвержденным Приказом Минфина России от 10 декабря 2002 г. № 126н, при реализации акций в бухгалтерском учете в доход включается фактическая цена их продажи.

Например, в январе 2006 г. ООО «Катрин» оплатило свою долю в уставном капитале ООО «Плюс». Размер доли составил 200 000 руб. А в марте 2006 г. ее реализовали за 220 000 руб. Расходы по ее реализации – 5 000 руб. В бухучете ООО «Катрин» хозяйственные операции отражены следующими записями:

1. В январе 2006 г. оплата доли в уставном капитале ООО «Плюс»:

Дебет 58 «Финансовые вложения» субсчет «Паи и акции»	
Кредит 51 «Расчетный счет»	200 000 руб.

2. В марте 2006 г. отражена в составе операционных доходов реализация доли в уставном капитале ООО «Плюс»:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	
Кредит 91 «Прочие доходы и расходы»	220 000 руб.

3. Списана учетная стоимость доли в уставном капитале ООО «Плюс»:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы»	
Кредит 58 «Финансовые вложения» субсчет «Паи и акции»	200 000 руб.

4. Отражены затраты по продаже доли в уставном капитале ООО «Плюс»:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы»	
Кредит «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	5 000 руб.

5. Получены денежные средства за реализованную долю:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	
Кредит 51 «Расчетный счет»	220 000 руб.

В налоговом учете прибыль от реализации доли составила 15 000 руб. (220 000 руб. – 200 000 руб. – 5000 руб.).

Резерв на выплату вознаграждений по итогам года

Решение о создании резерва на выплату вознаграждений по итогам года должно быть отражено в приказе об учетной политике как для целей бухгалтерского, так и для целей налогового учета на соответствующий год.

Правила формирования и использования резерва на выплату вознаграждений по итогам года аналогичны правилам формирования и использования резерва на отпуск.

При расчете процента отчислений в резерв на выплату вознаграждений по итогам года организация должна исходить из предполагаемой годовой суммы расходов на выплату вознаграждений.

Организация, в целях налогообложения прибыли, может переносить не использованный на конец года остаток резерва на следующий год. Письмом МНС России от 15.03.2004 № 02-5-10/13 установлено, что организация в учетной политике должна определить способ резервирования и порядок расчета предельной суммы отчислений в резерв, а также обоснованный критерий, по которому на последнюю дату отчетного периода организация будет уточнять размер остатка резерва, переходящего на следующий налоговый период (например, процент от прибыли или сумма на одного работника и т.д.). отсутствие подобного критерия означает нарушение установленного порядка признания в целях налогообложения суммы резерва на выплату вознаграждений по итогам за год.

Резерв на предстоящую оплату отпусков

В соответствии с п. 11 и п. 12 ПБУ 1/98, утвержденным Приказом Минфина России от 09.12.1998 № 60н, организация должна сама определить будет ли создаваться тот или иной резерв, раскрыть способ резервирования сумм в бухгалтерском и налогов учетах в учетной политике. Обычно для формирования резерва на предстоящую оплату отпусков составляется расчет размера ежемесячных отчислений в резерв, исходя из предполагаемой годовой суммы расходов на оплату отпусков и обязательных отчислений в социальные фонды, в том числе и обязательное страхование от несчастных случаев (путем деления годовой суммы на число месяцев в году).

В целях налогообложения резерв на предстоящую оплату отпусков работников формируется исходя из суммы фактически учтенных в налоговом учете расходов на оплату труда и ежемесячного процента отчислений в резерв. Процента отчислений устанавливается

организацией на год и определяется как отношение предполагаемой суммы расходов на оплату отпусков (включая сумму ЕСН) к предполагаемому годовому размеру расходов на оплату труда (ст. 324.1 НК РФ).

При этом суммы фактических расходов на оплату труда в связи с различием состава расходов на оплату труда для бухгалтерского и налогового учетов могут отличаться.

По истечении отчетного года резерв на предстоящую оплату отпусков работников уточняется, т.е. он должен числиться в учете и отчетности в размере, подтвержденном специальным расчетом, основанным на количестве дней неиспользованного отпуска за прошедший отчетный год (п. 3.50 Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденных приказом Минфина России от 13.06.1995 г. №49).

Например, организация в течение года создала резерв в размере 153 600 руб. $((10\,000\text{ руб.} + 10\,000\text{ руб.} \cdot 28\%) \cdot 12\text{ месяцев})$. Фактически выплаты отпускных с учетом ЕСН составили 140 800 руб. $(110\text{ руб.} \cdot 1,28)$, оценка неиспользованных отпускных с учетом ЕСН составила 38 400 руб. $(30\,000\text{ руб.} \cdot 1,28)$.

В бухгалтерском учете организация отражает создание резерва следующими записями:

Дебет 20 «основное производство»	
Кредит 96 «резервы предстоящих расходов»	153 600 руб.

Начисление отпускных с учетом ЕСН за счет созданного резерва отражено следующими записями:

Дебет 96 «Резервы предстоящих расходов»	
Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	140 800 руб.

По окончании года корректируется сумма резерва до кредитового сальдо, равного 38 400 руб.

Дебет 20 «Основное производство»	
Кредит 96 «Резервы предстоящих расходов»	25 600 руб. (38 400 руб. — (153 600 руб. - 140 800 руб.))

Если организация приняла решение относить в следующем году расходы на оплату отпусков работников по мере их начисления непосредственно на себестоимость продукции (работ, услуг), то сальдо резерва на начало следующего года списывается в декабре текущего года на увеличение финансового результата (письмо Минфина России от 21.01.1998 г. №04-02-14).

При определении суммы резерва по итогам отчетного периода в расчет принимаются суммы фактических расходов на оплату труда и ЕСН без учета расходов на обязательное пенсионное страхование работников, которые признаны неналоговым платежом.

Вернемся к вышеприведенному примеру. Если у организации в бухгалтерском учете и налоговом учете не различались суммы плановых и фактических расходов на плату труда текущего периода, то в налоговом учете создание и использование резерва выглядит следующим образом:

Организация создала резерва в налоговом учете в размере 134 400 руб. $((10\,000 \text{ руб.} + 10\,000 \text{ руб.} \cdot 12\%) \cdot 12 \text{ месяцев})$. Фактические выплаты отпускных с учетом ЕСН, кроме обязательного пенсионного страхования, составили 123 200 руб. $(110\,000 \text{ руб.} \cdot 1,12)$, сумма оценки неиспользованного отпуска с учетом ЕСН, кроме обязательного пенсионного страхования составила 33 600 руб. $(30\,000 \text{ руб.} \cdot 1,12)$. По окончании года уточняем сумму созданного резерва. Она составляет 100 800 руб. $(134\,400 \text{ руб.} - 33\,600 \text{ руб.})$. Затем сумму уточненного созданного резерва (102 600 руб.) сравниваем с суммой фактических расходов – 100 800 руб. В состав расходов дополнительно включается сумма 22 400 руб. $(123\,200 \text{ руб.} - 100\,800 \text{ руб.})$. Таким образом, всего в составе расходов по данной статье за год будет учтено 156 800 руб. $(134\,400 \text{ руб.} + 22\,400 \text{ руб.})$.

Обращаю внимание бухгалтеров, сумма оплаты переходящих на следующий год отпусков (т.е. если отпуск предоставлен на период декабрь – январь), начисленная в предыдущем году, учитывается за счет резерва, начисленного в предыдущем году.

В бухгалтерском учете сальдо по счету резерва на отпуска за конкретный отчетный год следует вести до тех пор, пока за этот конкретный год отпуск не используют все работники организации, под которых оставлен резерв. После этого остатки резерва списываются на счет учета прочих доходов и расходов.

В соответствии со ст. 124 ТК РФ отпуск может быть перенесен на срок не более 12 месяцев после окончания того рабочего года, за который он предоставляется. Если в нарушении трудового законодательства между работодателем и работником достигнуто соглашение о переносе отпуска на более поздний период, то, исполняя требования достоверности данных бухгалтерского учета, бухгалтер может оставить числится сумму такого резерва в балансе до момента использования отпуска. Кроме того, ГК РФ статей 126 предусмотрена замена ежегодного отпуска денежной компенсацией, которая выплачивается за счет созданного резерва.

Учитывая возможность переноса на следующий год, остатка резерва на оплату отпусков, расходы на отпуск, перенесенный на следующий год, в том числе компенсации, должны производиться за счет резерва.

В целях налогообложения п. 7 ст. 255 НК РФ дает право на восстановление суммы остатка резерва по истечении установленного для использования отпуска года. Если работник уйдет в более поздний срок, то уменьшение налоговой базы на эти суммы вряд ли будет признано правомерным.

Резерв на ремонт основных средств

Порядок создания резерва на ремонт основных средств (в том числе арендованных) в целях бухгалтерского учета определен п. 77 Методических указаний по учету основных средств. При этом формирование единого резерва происходит исходя из сметной стоимости ремонта на год с ежемесячным отчислением в резерв 1/12 плановой суммы расходов на ремонт.

Остатки кредитового сальдо, выявленные на конец отчетного года, сторнируются, дебетовые списываются на издержки обращения. Если на

конец года в организации есть объект с длительным сроком ремонта, то остаток резерва на ремонт основных средств можно не сторнировать. По окончании ремонта излишне начисленная сумма резерва относится на финансовые результаты отчетного периода.

Формирование резерва на ремонт основных средств в целях налогообложения установлен ст. 324 НК РФ.

Размер отчислений рассчитывается исходя из совокупной стоимости основных средств и нормативов отчислений, утверждаемых налогоплательщиком самостоятельно в учетной политике для целей налогообложения. При этом совокупная стоимость определяется как сумма первоначальной стоимости всех амортизируемых основных средств, введенных в эксплуатацию по состоянию на начало налогового периода, в котором образуется резерв. Норматив отчислений в резерв налогоплательщика определяется исходя из периодичности осуществления ремонта основных средств, частоты замены элементов основных средств (узлов, деталей, конструкций) и сметной стоимости ремонта. При этом существует ограничение суммы резерва – она не может превышать среднюю величину фактических расходов на ремонт, сложившуюся за последние три года.

Если у организации есть основные средства, по которым будут осуществляться особо сложные и дорогие виды капитального ремонта, то предельный размер отчислений в резерв может быть увеличен на сумму дополнительных отчислений на финансирование особо сложных и дорогих видов ремонта. Сумма дополнительных отчислений определяется исходя из общей сметной стоимости капитального ремонта, поделенной на количество лет, между которым происходит такой ремонт.

Формирование резерва на ремонт не по всем, а только по нескольким объектам основных средств не разрешается (Письмо Минфина России от 20.06.2005 № 03-03-04/1/8).

Если организация создает резерв на ремонт основных средств, то в течение года в состав расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, включаться только суммы отчислений в резерв. А фактически произведенные расходы на ремонт в течение всего года

списываются за счет средств резерва. И только по окончании года, если сумма фактических расходов превышает сумму резерва, сумму превышения списывают в уменьшение налоговой базы (Постановление Президиума ВАС РФ от 05.04.2005 № 14184/04).

Резерв под снижение стоимости материалов

Пунктом 25 ПБУ 5/01, утвержденным Приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н, предусмотрена возможность создания резерва под снижение стоимости материально-производственных запасов, который образуется на разницу между их текущей рыночной стоимостью и фактической себестоимостью, если фактическая себестоимость выше текущей рыночной стоимости. Резерв образуется в конце года за счет финансовых результатов организации. Обоснованность создания резерва в определенной сумме должна быть подтверждена расчетами. При этом необходимо принимать во внимание события после отчетной даты.

Резервирование применяется ко всем материально-производственным запасам, товарам, готовой продукции, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество, либо текущая рыночная стоимость снизилась.

На конец года организация определяет величину снижения стоимости МПЗ до их текущей рыночной стоимости по каждой единице учета и начисляет резерв.

В бухгалтерском балансе стоимость материалов показывается за вычетом суммы созданного резерва.

Главой 25 НК РФ не предусмотрено ни признание в качестве расходов создаваемого резерва под снижение стоимости материальных ценностей, ни учет доходов, признаваемых организацией по мере его восстановления. В результате различий отражения резерва под снижение стоимости материальных ценностей в бухгалтерском и налоговом учетах возникают постоянные разницы.

Расходы на продажу

Порядок отражения расходов на продажу определен в ПБУ 10/99 «Расходы организации», утвержденным Приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н). Начиная с 2000 г. организациям предоставляется

право признавать в себестоимости проданной продукции (товаров, работ, услуг) расходы на продажу полностью.

В организациях, осуществляющих торговую деятельность, в качестве расходов на продажу признаются расходы на:

- ✓ перевозку товаров;
- ✓ оплату труда;
- ✓ содержание зданий, сооружений, помещений, инвентаря;
- ✓ хранение и подработку товаров;
- ✓ рекламу, представительские расходы;
- ✓ другие аналогичные по назначению расходы.

В организациях, осуществляющих неторговую деятельность, в качестве расходов на продажу признаются расходы на:

- ✓ на затаривание и упаковку изделий на складах готовой продукции;
- ✓ на доставку продукции на станцию (пристань) отправления, погрузку в вагоны, суда, автомобили другие транспортные средства;
- ✓ комиссионные сборы (отчисления) уплачиваемые сбытовыми и другими посредническими организациями;
- ✓ на содержание помещений по хранению продукции в местах ее продажи и оплату труда продавцов, рекламу, представительские расходы другие аналогичные по назначению расходы;
- ✓ на продажу, приобретенных с целью дальнейшей перепродажи товаров.

Для организаций, осуществляющих производственную деятельность, и торговых предприятий предусмотрен разный порядок признания расходов на продажу.

Для организаций, осуществляющих производственную деятельность распределению подлежат затраты на транспортировку и упаковку, связанные со сбытом продукции. Причем распределение осуществляется между видами отгруженной продукции, проданной и не проданной в отчетном периоде. Если часть отгруженной продукции будет продана в отчетном месяце, то расходы на упаковку и транспортировку будут признаны расходами периода. Расходы на упаковку и

транспортировку отгруженной, но не проданной продукции будут включены в себестоимость отгруженной продукции.

Для торговых организаций распределению подлежат затраты на транспортировку (транспортно-заготовительные расходы, расходы по сбыту). Такие расходы распределяются между отгруженными товарами и остатком товара на складе.

Расходы на продажу, соотнесенные с отгруженными и проданными товарами, будут учтены в составе коммерческих расходов отчетного периода, а соотнесенные с отгруженными, но не проданными товарами – в стоимости товаров отгруженных.

С 2005 года в части оценки в целях налогообложения торговых операций произошли существенные изменения. До 2005 года по операциям приобретения товаров выделялась только контрактная стоимость товара, а все остальные расходы (таможенные пошлины, услуги, потребленные при приобретении, затраты на хранение, оплату труда, аренду, рекламу и т.п.) определялись в качестве издержек обращения, которые в периоде их признания формировали косвенные расходы. Из состава издержек при этом необходимо было выделить расходы на доставку приобретаемых товаров до своего склада.

В соответствии со ст. 320 НК РФ (в редакции Федерального закона от 06.06.2005 г. №58-ФЗ) организации предоставлено право самостоятельно определять порядок формирования стоимости приобретения товаров. Таким образом, для целей налогообложения появилась отдельная категория расходов «расходы, связанные с приобретением, если они не учтены в стоимости приобретения товаров, и реализацией товаров».

Расходы на оплату труда

1. Единовременные поощрения, выплачиваемые при увольнении в связи с выходом на пенсию.

В соответствии с письмом Минфина России от 07.12.2005 г. № 03-03-04/1/414, выплаты в виде единовременных пособий уходящим на пенсию работникам, вне зависимости от того, присвоено ли работнику на

момент увольнения звание «Ветеран труда» или нет, для целей налогообложения прибыли не учитываются (п. 25 ст. 270 НК РФ).

В результате различия учета единовременных пособий уходящим на пенсию работникам в бухгалтерском и налоговом учетах возникает постоянная разница, приводящая к образованию постоянного налогового обязательства (ПНО), которое образуется в момент начисления в бухгалтерском учете указанных сумм.

Размер постоянной разницы равен начисленной в бухгалтерском учете сумме за отчетный (налоговый) период.

Пунктом 3 ст. 236 НК РФ установлено, что выплаты, которые не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организации, не признаются объектом обложения по единому социальному налогу.

Таким образом, суммы единовременных поощрений, выплачиваемых работникам при уходе на пенсию, даже если это предусмотрено коллективным соглашением, не признаются объектом обложения ЕСН и не уменьшают налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

2. Выплата единовременных поощрений, связанных с производственной деятельностью.

Расходы организации по выплате премий по итогам соревнований и выполнение производственных заданий для целей налогообложения прибыли учитываются в составе расходов на оплату труда (п. 2 ст. 255 НК РФ) и включаются в налоговую базу по единому социальному налогу (п. 1 ст. 236 НК РФ).

3. Расходы по выплате надбавок, обусловленных районным регулированием оплаты труда.

В соответствии с пп. 11 и 12 ст. 255 НК РФ в состав расходов на оплату труда, учитываемых для целей налогообложения прибыли, включаются затраты налогоплательщиков по выплате надбавок, обусловленных районным регулированием оплаты труда, в том числе начисления по районным коэффициентам и коэффициентам за работу в тяжелых природно-климатических условиях.

Согласно ст. 1 Закона РФ от 19.02.1993 г. №4520-1 «О государственных гарантиях и компенсациях для лиц, работающих и проживающих в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях» гарантии и компенсации для лиц, работающих и проживающих в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, не относящихся к бюджетной сфере, устанавливаются работодателем, за исключением случаев, предусмотренных данным законом.

В тоже время, ст. 10 и 11 Закона №4520-1 установлено, что размер районного коэффициента и процентной надбавки к заработной плате за стаж работы, а также порядок применения для расчета заработной платы работников организаций, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностям, устанавливаются Правительством РФ. До настоящего момента нормативного правового акта, устанавливающего размеры районных коэффициентов для организаций, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, Правительством РФ не принято.

Согласно Решению Верховного суда РФ от 28.08.2002 г. «ГКПИ02-715 до принятия такого акта действующими актами являются Постановления Совмина РСФСР от 04.02.1991 № 76 и изданные во исполнение этого Постановления решения бывших Советов Министров республик, входящих в состав РСФСР, облисполкомов и исполкомов.

Таким образом, организации, расположенные в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, вправе в составе расходов на плату труда, учитываемых для целей налогообложения прибыли, включать затраты по выплате районных коэффициентов и надбавок, предусмотренных районным регулированием оплаты труда в размере, установленном Постановлением Совмина РСФСР от 04.02.1991 г. №76 и изданными во исполнение этого Постановления решениями бывших Советов Министров республик, входящих в состав РСФСР, облисполкомов и исполкомов.

4. Расходы по оплате труда работников, работающих сверхурочно.

Расходы по оплате труда работников, работающих сверхурочно (в том числе, если количество отработанных им часов превышает 120 часов в год), в целях налогообложения прибыли относятся к расходам на оплату труда (п. 3 ст. 255 НК РФ) при условии, если такая выплата предусмотрена трудовым договором (письмо Минфина России от 15.08.2005 г. № 03-03-02/62).

Согласно ст. 152 ТК РФ сверхурочная работа оплачивается за первые два часа работы не менее чем в полуторном размере, за последующие часы – не менее чем в двойном размере.

Данные доплаты в полной сумме признаются объектом обложения ЕСН.

5. Расходы на оплату проезда к месту работы и обратно транспортом общего пользования, специальными маршрутами, ведомственным транспортом, за исключением сумм, подлежащих включению в состав расходов на производство и реализацию товаров (работ, услуг) в силу технологических особенностей производства.

Пунктом 26 ст. 270 НК РФ исключено из учета в целях налогообложения такие виды расходов во всех случаях, кроме ситуаций, когда расходы связаны с технологическими особенностями производства и когда они предусмотрены трудовыми или коллективными договорами (письмо Минфина России от 02.08.2005 г. № 03-03-02/43).

В бухгалтерском учете данные расходы учитываются на основании п. 12 ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н, в полной сумме в составе внереализационных расходов.

В результате различий отражения расходов на оплату проезда к месту работы и обратно транспортом общего пользования, специальными маршрутами, ведомственным транспортом в бухгалтерском и налоговом учетах возникает постоянная положительная разница (ППР).

6. Расходы на оплату дополнительного отпуска работникам с ненормированным рабочим днем.

Расходы на оплату дополнительного отпуска работникам с ненормированным рабочим днем, предоставляемого в соответствии со ст.

119 НК РФ, учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль на основании п. 7 ст. 255 НК РФ. При этом перечень должностей работников с ненормированным рабочим днем должен быть установлен коллективным договором, соглашением или правилами внутреннего распорядка организации (письмо Минфина России от 28.01.2005 г. №03-0, -01-12/13). При этом указанные расходы должны соответствовать требованиям п. 1 ст. 252 НК РФ. Данная позиция изложена также в Письме УФНС по г. Москве от 16.08.2005 г. №20-08/58249).

7. Расходы на выплату заработной платы при работе в выходные и нерабочие праздничные дни.

Согласно ст. 153 ТК РФ работа в выходной и нерабочий праздничный день оплачивается не менее чем в двойном размере, в частности работникам, получающим месячный оклад, – в размере не менее одинарной дневной или часовой ставки сверх оклада, если работа в выходной и нерабочий праздничный день производилась в пределах месячной нормы рабочего времени в размере не менее двойной часовой или дневной ставки сверх оклада, если работа производилась сверх месячной нормы.

Обращаю внимание бухгалтеров, работодатель вправе самостоятельно устанавливать размер доплат, закрепив его в коллективном договоре или локальном нормативном акте и в трудовом договоре. При этом размер доплат не может быть меньше, чем это определено в ТК РФ.

В налоговом учете суммы доплат при исчислении налога на прибыль учитываются в составе расходов на оплату труда, при этом доплата должна быть предусмотрена трудовым договором или коллективным договором. Размер доплаты должен быть установлен в зависимости от месячной нормы рабочего времени (письмо Минфина России от 04.03.2005 г. № 03-03-01-04/1/88).

8. Расходы на доплату за работу в ночное время.

Организации, в которых применяется многосменный режим работы, должны устанавливать доплату в ночное время с учетом того, что их

размер не должен быть меньше установленного постановлением ЦК КПСС, Совета Министров СССР и ВЦСПС от 12.02.1987 г. №194 «О переходе объединений, предприятий и организаций промышленности и других отраслей народного хозяйства на многосменный режим работы с целью повышения эффективности производства».

В соответствии со ст. 154 ТК РФ каждый час работы в ночное время (с 22 часов до 6 часов) оплачивается в повышенном размере. Доплаты за работу в ночное время не включаются в оклад.

Компенсационные выплаты за работу в вечернее время могут быть учтены в целях налогообложения прибыли только в том случае, если они предусмотрены трудовыми договорами, заключенными с работниками (письмо Минфина России от 03.08.2005 г. №03-03-04/1/29).

9. Компенсация за неиспользованный работником в течение двух лет отпуск (без увольнения работника).

Организация может отнести на расходы для целей налогообложения прибыли денежную компенсацию частично не использованного работником в течение двух лет отпуска, превышающей 28 календарных дней (Письмо УФНС по г. Москве от 16.08.2005 № 20-08/58249 со ссылкой на Письмо ФНС России от 28.04.2005 г. № 02-3-08/93).

10. Выплаты по договорам подряда, заключенным с работниками организации на период нахождения их в очередном отпуске.

Налогоплательщик не вправе относить к расходам, уменьшающим полученные доходы при определении налоговой базы по налогу на прибыль, затраты по договорам подряда, заключенным с работниками организации на период нахождения их в очередном отпуске (Письмо Минфина России от 06.05.2005 г. № 03-03-01-04/1/234).

11. Расходы на возмещение морального вреда за необоснованное увольнение работника.

Расходы на возмещение морального вреда за необоснованное увольнение работника не уменьшают размер налоговой базы по налогу на прибыль (письмо Минфина России от 30.03.2005 г. № 03-03-01-02/100. Такой подход обоснован тем, что в подп. 13 п. 1 ст. 265 НК РФ

отсутствует данный вид выплат. Возмещение морального вреда не может быть приравнено ни к санкциям за нарушение договорных обязательств, ни к возмещению причиненного ущерба.

Скидки

Организация может предоставлять скидки на продаваемые товары, выполненные работы, оказанные услуги.

Скидки могут быть предоставлены :

✓ до реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг);

✓ после реализации товаров (выполнения работы, оказания услуг).

При предъявлении скидки, предоставленной до момента реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) не нужно делать каких-либо корректировок в первичных документах. И в бухгалтерском, и в налоговом учете выручка отражается в сумме, которую должен заплатить покупатель, то есть с учетом скидки (п. 6.5 ПБУ 9/99 «Доходы организации» и п. 2 ст. 249 Налогового кодекса РФ). При этом НДС также начисляется на стоимость товара, уменьшенную на величину скидки (п. 1 ст. 154 и ст. 166 НК РФ).

При этом цена на один и тот же товар, проданный разным покупателям, не должна отличаться более чем на 20 процентов (п.3 ст.40 НК РФ). При этом рекомендую документально подтвердить расчеты отклонений и среднего уровня цен, применяемых организацией. Так, в Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 7 июля 2003 г. по делу № А56-36999/02 судьи указали на то, что инспекторы не имели права сравнивать договорные цены с рыночными, поскольку не исследовали уровень цен, которые применяет организация. Согласно п. 11 ст. 40 Налогового кодекса РФ, определяя рыночную цену, нужно использовать официальные источники информации. Судьи зачастую считают такими источниками заключения экспертов. Например, в Постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 4 марта 2004 г. по делу № А78-3354/03-С2-20/119-Ф02-616/04-С1 речь идет о споре о рыночных ценах на аренду магазина. В документах, которые представили стороны, уровень цен не совпадал. В результате судьи назначили экспертизу и потребовали рассчитать для фирмы налоги исходя из выводов экспертов.

Скидки, предоставленные после момента реализации товаров, можно разделить на два вида: скидки, предоставляемые в отчетном периоде признания дохода, и скидки, предоставляемые в налоговом периоде, следующем за периодом признания дохода от реализации.

По мнению специалистов Минфина России, при предоставлении скидок на реализованные ранее товары внесение исправлений в первичную документацию не требуется. Достаточно документов, подтверждающих выполнение условий, дающих право на скидку и справки-расчета бухгалтера, позволяющих в отчетном периоде отразить в учете изменение результатов деятельности по прошлым периодам.

Если скидка предоставляется в текущем периоде, то в *бухгалтерском учете* производятся сторнировочные записи и корректируется ранее отраженная выручка (П. 6.5.ПБУ 9/99).

Если по условиям договора скидка предоставляется в следующем периоде, то в *бухгалтерском учете* скидка отражается как внереализационный расход. Налоговая база по НДС при этом пересчитывается за прошлые периоды и подается уточненная декларация с учетом изменившейся цены на сумму скидок и соответствующей ей суммы НДС. Аналогично рассчитывается и отражается налоговая база по налогу на прибыль (письмо МНС России от 25.07.2002 №02-3-08/84-Ю216 и от 25.01.2005 № 02-1-08/@).

Внимательно определяйте случаи предоставления скидок и прощения долга. Если договоров возможность изменения цены в принципе не предусмотрена, то изменение задолженности по инициативе одной из сторон с юридической точки зрения будет рассматриваться как операция по прощению долга и в этом случае сумма долга не может уменьшить налогооблагаемую базу по налогу на прибыль (п. 16 ст. 270 НК РФ).

Кроме того, если соглашением (договором) прямо предусмотрено, что новая цена договора распространяется на весь товар, поставленный с начала действия договора, то налоговые последствия такого изменения цены договора строятся на основании ст. 54 НК РФ (т.е. организация должна внести исправления в налоговые декларации периодов

реализации ценностей, так как в этих периодах произошло искажение величины налоговой базы. Если же соглашением срок действия новой цены не указан, то он принимается только на последующие поставки с момента подписания соглашения. Если организация нарушает вышеназванный порядок (производит пересчет задолженности не с момента подписания соглашения за отгруженный ранее товар), то такая скидка на основании ст. 572 и 574 НК РФ рассматривается как безвозмездная передача имущественного права. В таком случае в соответствии с п. 16 ст. 270 НК РФ сумма скидки не может быть учтена в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль (письмо ФНС России от 25.10.2005 №02-1-08@).

В бухгалтерском учете, если скидка договором не предусмотрена, либо безосновательно предоставлена за прошлые поставки, частичное прекращения обязательства покупателя по оплате продукции вследствие прощения долга на основании п.2 ПБУ 10/99 признается расходом организации (Дебет 91 «Прочие доходы и расходы Кредит 62 „Расчеты с покупателями и заказчиками“).

По сумме прощенного долга признается постоянное налоговое обязательство (подп. 4,7 ПБУ 18/02) . Для целей исчисления НДС прощение долга признается безвозмездной передачей. При использовании учетной политики «по отгрузке» НДС в этом случае уже начислен, «по оплате» – после предоставления скидок необходимо начислить в бюджет НДС, содержащийся в сумме скидок (в бухгалтерском учете начисление НДС осуществляется за счет сформированного ранее источника Дебет 76/НДС Кредит 68/НДС).

В соответствии с изменениями, внесенными в ст. 265 НК РФ Федеральным законом от 06.06.2005 №58-ФЗ, с 2006 года продавец может учитывать сумму предоставленной скидки в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль в том периоде, когда принимается решение о предоставлении скидки (т.е. выполняются условия заключенного договора) без уточнения с бюджетом по предыдущим периодам. Но это не относится к операциям прощения долга, а речь идет только о предоставлении скидок.

Например, ОАО «Меркурий» продает товар ООО «Генуя» по цене 54 руб. за единицу, в том числе НДС – 8.2 руб. Договором поставки предусмотрено, что если в течение календарного года общее количество приобретенного товара превысит 1 500 ед., то цена за единицу товара составит 50 руб., в том числе НДС – 7,6 руб., для всех ранее приобретенных партий товара.

В октябре 2005 г. ООО «Генуя» закупило 350 ед. товара. Сумма реализации составила 18 900 руб. (350 ед.*54 руб./ед.). В ноябре и в декабре – 650 ед. Сумма реализации ежемесячно в ноябре и в декабре составила 35 100 руб. (650 ед. *54 руб./ед.). В декабре установленный лимит в 1 500 ед. был превышен и составил 1 650 ед. (350 ед. +650 ед. +650 ед.). ОАО «Меркурий» и ООО «Генуя» составили акт о достижении условий, при которых покупателю предоставляется скидка. Сумма скидки составила 6 600 руб. ((54 руб./ед. – 50 руб./ед.)*1 650 ед.).

В бухгалтерском учете ОАО «Меркурий» хозяйственные операции будут отражены следующим образом:

1. Отражена реализация товара без учета скидки

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	
Кредит 90-1 «Себестоимость продаж»	89 100 руб.

2. Начислен НДС с суммы реализованного товара

Дебет 90-3 «НДС»	
Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по НДС»	13 592 руб.

3. Покупателями оплачен приобретенный товар

Дебет 51 «Расчетные счета»	
Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	89 100 руб.

4. После подписания акта о достижении условий предоставления скидок методом «красное сторно» отражено уменьшение стоимости реализации товара в результате предоставления скидки

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	
Кредит 90-1 «Себестоимость продаж»	6 600 руб. (сторно)

5. Методом «красное сторно» отражено уменьшение стоимости начисленного НДС

Дебет 90-3 «НДС»	
Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по НДС»	(6 600 руб./118%*18%) 1 007 руб. (сторно)

6. Сумма предоставленной скидки возвращена покупателю на расчетный счет

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	
Кредит 51 «Расчетные счета»	6 600 руб.

Кроме того, руководствуясь требованиями налоговых органов, ОАО «Меркурий» представил уточненную налоговую декларацию по НДС, в которой в начисленный НДС за октябрь 2005 года был уменьшен на 214 руб. (((54 руб./ед. – 50 руб./ед.)*350 ед.)/118%*18%, за ноябрь и декабрь уменьшен на 397 руб. (((54 руб. /ед.)*650 ед./118%*18%).

Налог на прибыль по итогам 2005 года должен быть уменьшен на 1 346 руб. (((54 руб./ед. – 8,2 руб./ед.) – (50 руб./ед. – 7,6 руб./ед.))*(350 ед.+650 ед. + 650 ед.) *24%)).

Сотовая связь

Согласно пп. 25 п.1 ст. 264 НК РФ расходы на почтовые, телефонные и иные подобные услуги, расходы на оплату услуг связи, вычислительных центров, электронной почты, информационных систем относятся к прочим расходам на производство и реализацию.

При этом в составе прочих расходов налогоплательщика на производство и реализацию могут быть учтены расходы на приобретение услуг сотовой связи, если они отвечают требованиям п.1 ст. 252 НК РФ. Т. е. расходы на приобретение услуг сотовой связи должны быть произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода, их размер должен быть экономически обоснован, а также подтвержден первичными документами (договорами на оказание услуг связи, детализированные счета операторов связи).

При этом критерием экономической обоснованности затрат на приобретение услуг сотовой связи для целей налогообложения и являются должностные инструкции с указанием обязанностей

использовать сотовый телефон в служебных целях. При чем работникам должен быть установлен лимит расходов на использование сотовой связи, превышение которого подлежит возмещению работников за счет собственных средств. После такого возмещения затраты на оплату услуг связи можно учесть в расходах для целей налогообложения в полном объеме, но сумму возмещения нужно включить в доходы от реализации. Данная позиция выражена в письме Минфина России от 23.05.2005 №03-03-01-04/1/275.

Письмом от 07.12.2005 №03-03-04/1/418 Минфин России разрешил учитывать для целей налогообложения прибыли оплату телефонных переговоров работников в официально установленные выходные и праздничные дни и в период отпуска, если такие переговоры были вызваны производственной необходимостью.

Санкции за нарушение договорных обязательств

На основании ст. 265 НК РФ к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций, относятся штрафы, пени и иные санкции за нарушение договорных обязательств, признанные должником или присужденные судом, а также расходы на возмещение причиненного ущерба.

В соответствии со ст. 330 ГК РФ, штрафы и пени квалифицируются как неустойка, т.е. предусмотренная законом или договором сумма, которую должник обязан уплатить кредитору в случае неисполнения (ненадлежащего исполнения) обязательств. Возмещение убытков и уплата неустойки являются формами ответственности за нарушение обязательств, установленной ст. 394 ГК РФ.

Суммы штрафов, пеней и неустоек включаются в налоговую базу по НДС (по разъяснениям в письме Минфина России от 01.10.2004 №03-04-11/177 такие средства являются денежными средствами, связанными с оплатой реализованных товаров). Исчисление НДС с суммы средств, поступивших за нарушение обязательств, предусмотренных договором поставки товаров (работ, услуг), освобожденных от НДС, а также в отношении товаров (работ, услуг), местом реализации которых в

соответствии со ст. 147 и 14 НК РФ не является территория РФ, не производится (п. 2 ст. 162 НК РФ)

Затраты же организаций, связанные с выплатой процентов за пользование чужими денежными средствами в условиях необоснованного обогащения, согласно ст. 1102 и 1107 ГК РФ не являются санкциями за нарушение договорных обязательств и не соответствуют понятию убытка (ущерба), установленного в ст. 15 ГК РФ. Следовательно, затраты организаций по оплате процентов, начисленных за пользование чужими средствами, на основании ст. 265 и 270 НК РФ не включаются в состав расходов, учитываемых для целей налогообложения прибыли.

Фиксируя в договоре размер и порядок взимания штрафных санкций, важно обратить внимание на точность формулировок. Достаточно часто стороны указывают, что в случае нарушения какого-либо условия договора (срока оплаты, условия о количестве товара, объеме работ и т.п.) стоимость поставляемого товара или выполняемых работ пересчитывается по новой цене. Однако, данная формулировка не позволяет однозначно определить, меняются в этом случае обязательства покупателя по оплате товара или же ни остаются прежними, но дополнительно возникают обязательства по оплате штрафных санкций. Ведь несмотря на то что и в первом и во втором случае суммарные денежные обязательства по договору равны, налоговые обязательства сторон значительно различаются.

Для определения различий в налогообложении сумм, полученных в качестве санкций за нарушение условий договора и в качестве доплаты по договору, представлены в таблице:

Вид платежа	Вид доходов (расходов)		Дата признания доходов (расходов) в налоговом учете	
	У продавца	У покупателя	У продавца	У покупателя
Неустойка	Внереализационные доходы	Внереализационные расходы	Дата признания санкций должником или дата вступления в силу решения суда	Дата признания санкций должником или дата вступления в силу решения суда
Доплата по договору вследствие изменения цены	Доходы от реализации товаров (работ, услуг)	Расходы на приобретение товаров (работ, услуг)	Дата признания в налоговом учете выручки за отгруженные товары (выполненные работы, оказанные услуги)	Дата признания в налоговом учете расходов на приобретение товаров (выполненных работ, оказанных услуг)

Как видно из таблицы, в зависимости от того, как причитающиеся продавцу дополнительные выплаты поименованы в договоре, различаются и моменты возникновения, и суммы налоговых обязательств. Ведь стоимость приобретенных товаров (работ, услуг), учитываемых покупателем в составе расходов, связанных с производством и реализацией, может формировать у него незавершенное производство, а сумма выплаченной неустойки учитывается в составе внереализационных расходов единовременно.

Таким образом, для целей налогообложения прибыли штрафы, пени и иные санкции за нарушение договорных обязательств, признанные или подлежащие уплате на основании решения суда, у кредитора учитываются в составе внереализационных доходов (п. 3 ст. 250 НК РФ). А вот дата, когда суммы санкций будут признаны в налоговом учете, зависит от того, какой метод учета доходов и расходов применяет организация-кредитор. Если организация использует кассовый метод, то суммы санкций за нарушение договорных обязательств включает в налоговую базу на дату их фактического

получения (основание – п. 2 ст. 273 НК РФ). Если же организация-кредитор применяет метод начисления, указанные суммы включаются в налоговую базу либо на дату признания их должником, либо на дату вступления в законную силу решения суда (пп. 4 п. 4 ст. 271 НК РФ). Кроме того, в ст. 317 НК РФ определено, что налогоплательщики, учитывающие доходы и расходы методом начисления, отражают причитающиеся суммы в соответствии с условиями договора. Если же в договоре размер штрафных санкций или возмещения убытков не установлен, у налогоплательщика не возникает обязанности по начислению внереализационных доходов.

Таким образом, доходы в виде штрафных санкций за нарушение условий договора учитываются для целей налогообложения прибыли в случае, если:

- одна из сторон нарушила условия заключенного договора;
- в договоре установлен порядок определения размера штрафных санкций и они признаны должником, либо право на их получение подтверждено решением суда, вступившим в законную силу.

Сторона, которая нарушила договорные обязательства (должник), суммы признанных ею или подлежащих уплате на основании решения суда штрафов, пеней или иных санкций за нарушение договорных обязательств, включается в состав внереализационных расходов (пп. 13 п. 1 ст. 265 НК РФ).

Дата, когда соответствующие суммы включаются в налоговую базу, зависит от метода учета доходов и расходов, применяемого должником. Так, если организация-должник использует метод начисления, указанные суммы включаются в налоговую базу на дату их признания должником или на дату вступления в законную силу решения суда (пп. 8 п. 7 ст. 272 НК РФ). Если же должник применяет кассовый метод – на дату уплаты суммы неустойки кредитор (п. 3 ст. 273 НК РФ).

Служебные собаки

Расходы по приобретению, содержанию, бучению служебных собак и щенков в бухгалтерском учете принимаются в порядке, установленном для счета 11 «Животные на выращивании и откорме» (для молодняка) и

счета 01 «Основные средства» (для собак, используемых по служебному назначению) (письмо Минфина России от 08.12.2004 г. №07-05-16/78). Таким образом, взрослые служебные собаки являются отдельными инвентарными объектами учета основных средств.

Данный порядок учета применим к тем организациям, которые целенаправленно занимаются подготовкой и содержанием служебных животных как постоянно эксплуатируемых в целях ведения производственной деятельности единиц.

Кроме того, расходы на содержание и обучение служебных собак и щенков, если это непосредственно предопределено особыми уставными задачами и спецификой деятельности организации, могут учитываться в целях налогообложения в составе материальных расходов на приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых структурными подразделениями налогоплательщика.

Сопровождение бухгалтерской программы и правовой базы данных

Организации, использующие справочно-правовые системы, заключают с соответствующими фирмами договоры на информационное обслуживание этих систем.

Если производится информационное пополнение справочно-правовых систем, то расходы организации признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место. При этом факт оказания информационных услуг должен подтверждаться актом приемки-передачи выполненных работ, оказанных услуг.

Если же осуществляется обновление самой программы (к примеру, установка новой версии), что влечет за собой качественное изменение программного продукта, расходы организации подлежат отнесению на счет 97 «Расходы будущих периодов» (увеличивают стоимость программы) с последующим списанием на затраты в течение срока использования программы.

Для целей налогового учета расходы по сопровождению бухгалтерской программы и правовой базы данных включаются в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией.

Специальная и форменная одежда

Специальная одежда выдается работникам, занятым на работах с вредными или опасными условиями труда, а также на работах, выполняемых в особых температурных условиях или связанных с загрязнением (ст. ст. 209 и 212 Трудового кодекса РФ). Форменная и специальная одежда может предоставляться работнику для использования только на работе (в этом случае право собственности на одежду остается у предприятия) или в личное постоянное пользование (тогда право собственности на одежду переходит к работнику).

В свою очередь, форменная одежда не защищает работников от каких-либо вредных факторов, а показывает принадлежность сотрудника к организации. Требование о ношении форменной одежды может быть установлено как законодательством, так и решением руководства организации.

Согласно Методическим указаниям по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды», утвержденных Приказом Минфина РФ №135-н от 26.12.2002г. на предприятиях учет спецодежды должен вестись на отдельном субсчете 10.10 «Специальная одежда на складе» и счете 10.11 «Специальная одежда в эксплуатации».

Согласно п.20,21 «Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды», утвержденных Приказом Минфина РФ №135-н от 26.12.2002г. предприятие в целях снижения трудоемкости работ должно производить единовременное списание стоимости специальной одежды, срок эксплуатации которой согласно нормам выдачи не превышает 12 месяцев, в дебет соответствующих счетов учета затрат на производство в момент ее передачи сотрудникам.

П. 20,21 Методических указаний устанавливает порядок списания специальной одежды следующим образом: стоимость специальной одежды сроком полезного использования более 12 месяцев погашать линейным способом, исходя из сроков полезного использования специальной одежды, предусмотренных типовыми отраслевыми нормами

(Приказом Минтруда и социального развития РФ от 30.12.1997 г. № 69, Постановлением Минтруда и социального развития от 30.10.97.г. №71а.

Если работодатель приобретает специальную одежду в случаях, предусмотренных законодательством, то затраты на ее приобретение в зависимости от срока эксплуатации и стоимости учитываются при налогообложении прибыли:

☐ в составе материальных расходов (в полной сумме по мере ввода в эксплуатацию) на основании подп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ;

☐ через амортизационные отчисления, при чем сроки устанавливаются на основании Постановлением Минтруда и социального развития от 30.10.97.г. №71а. Если порядок списания спецодежды в бухгалтерском и налоговом учете не совпадает, то возникают временные разницы.

Приобретение, хранение, стирка, чистка, ремонт, дезинфекция и обезвреживание средств индивидуальной защиты работников осуществляются за счет средств работодателя (ст. 221 ТК РФ) в составе прочих расходов на основании п. 49 ст. 264 НК РФ.

Приведенный выше порядок относится для случаев, когда выданная работникам спецодежда является собственностью организации, подлежит возврату при увольнении. Если же спецодежда выдается бесплатно и остается в личном пользовании работников, то стоимость такой спецодежды в соответствии с п. 5 ст. 255 НК РФ относится к расходам на оплату труда (письмо Минфина России от 20.06.2005 №03-03-04/1/6). При этом на такие суммы расходов не начисляются ЕСН, НДФЛ и НДС (что касается НДС-письмо Минфина России от 18.10.2004 №03-04-11/170).

Аналогичный порядок действует и в отношении форменной одежды. Необходимость обеспечения работников форменной одежды определена законодательством в отношении отдельных видов государственной службы, охраны и т.п. (ФЗ ОТ 14.04.1999 № 77-ФЗ «О ведомственной охране», ГОСТ Р 50762-95, утвержденный постановлением Госстандарта России от 05.04.1995 №198).

С 2006 года путем внесения ФЗ от 06.06.2005 №58-ФЗ в п.5 ст. 255 НК РФ затраты на приобретение форменной одежды организация может включить в расходы на оплату труда, если ее выдача предусмотрена законодательством либо коллективным договором или соглашением. Если выданная на основании норм коллективного или трудовых договоров спецодежда остается у работников и после увольнения, она также включается в расходы на оплату труда (п. 25 ст. 255 Налогового кодекса РФ).

Если выдача форменной одежды не предусмотрена ни законодательством, ни коллективным договором, а выдается по инициативе организации, то затраты на ее приобретение для целей налогообложения учесть нельзя.

Суммовые разницы по кредитам и займам

С 1 января 2006 г. в состав нормируемых расходов помимо процентов включаются и суммовые разницы по обязательствам, выраженным в условных денежных единицах. П. 1 ст. 269 Налогового кодекса РФ позволяет рассчитать предельный размер процентов двумя способами.

По первому способу необходимо сравнить процентную ставку по заемным средствам со ставкой рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной в 1,1 раза (по рублевым кредитам, а с 1 января 2006 г. и по займам в условных денежных единицах), или с 15 процентами годовых (по валютным кредитам). Если при изменении ставки рефинансирования договор не предусматривает изменения ставки по кредиту, то, чтобы рассчитать максимальный уровень процентов, надо применять ставку рефинансирования, установленную на момент получения кредита. Если же при изменении ставки рефинансирования договор предусматривает изменение ставки и по кредиту, то расчет норматива нужно производить исходя из ставки, которая действует на дату признания расходов в виде процентов.

Если фирма при расчете налога на прибыль использует метод начисления, проценты по заемным средствам признаются либо на конец отчетного периода, либо на дату погашения долга – в зависимости от

того, что произошло раньше (п. 8 ст. 272 НК РФ). Те фирмы, которые рассчитывают налог на прибыль кассовым методом, проценты учитываются в расходах в момент уплаты (ст. 273 НК РФ).

Второй способ нормирования сводится к проверке того, соответствуют ли проценты по полученному кредиту, средней сумме процентов, начисленных в том же отчетном периоде по другим кредитам. Причем в данном случае нужно брать лишь те кредиты, которые выданы в одной валюте, на одни и те же сроки, под аналогичные обеспечения и в сопоставимых суммах. Процент по кредиту считается в пределах норматива, если не отклоняется более чем на 20 процентов от среднего процента по всем сравниваемым кредитам.

Согласно разъяснениям, данным Минфином России в Письме от 25 ноября 2004 г. № 03-03-01-04/1/147, разницы, возникающие из-за изменения курса условных единиц, по основной сумме долга суммовыми не признаются. Дело в том, что согласно п. 11.1 ст. 250 и пп. 5.1 п. 1 ст. 265 Налогового кодекса РФ суммовые разницы возникают при расчетах за реализованные товары (работы, услуги) и имущественные права. При получении же и погашении кредитов реализации не происходит (пп. 10 п. 1 ст. 251 и п. 12 ст. 270 НК РФ).

До 1 января 2006 г. отрицательная разница по основной сумме долга учитывалась как плата за пользование займом и учитывать в расходах в пределах норматива. А положительную разницу включали полностью в состав внереализационных доходов. При этом в соответствии с п. 8 ст. 272 и п. 6 ст. 271 НК РФ отрицательные и положительные разницы по основной сумме долга должны признаваться на конец каждого из отчетных периодов, в течение которых длится договор займа, а также на момент его погашения.

С 1 января 2006 г. суммовые разницы по обязательствам, выраженным в условных денежных единицах по установленному соглашением сторон курсу, нормируются в том же порядке, что и проценты по займам. Это нововведение распространяется не только на отрицательные, но и на положительные суммовые разницы. А значит, проценты, начисленные по займу, выраженному в условных единицах,

можно уменьшить на сумму положительной разницы по основной сумме долга.

Например, ЗАО «Князь» 1 февраля 2006 г. заключило договор займа на 5 000 условных единиц под 11% годовых сроком на 1 месяц. Одна условная единица по договору равна 1 евро. В этот же день сумма займа в рублевом эквиваленте поступила на счет ЗАО «Князь». Сумма займа и начисленные по нему проценты были возвращены заимодавцу 28 февраля 2006 г.

Курс евро на 1 февраля 2006 г. составил 35 руб. за 1 евро, а на 28 февраля 2006 г. – 36 руб. за 1 евро. Ставка рефинансирования ЦБ РФ на момент выдачи займа и до окончания срока действия договора не менялась и составляла 12 процентов.

В бухгалтерском и налоговом учете ЗАО «Князь» хозяйственные операции отражены следующим образом:

1. 01 февраля 2006 года при заключении договора займа:

Дебет 51 «Расчетные счета»	
Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»	175 000 руб. (5000 условных единиц * 35 руб. за 1 евро)

2. 28 февраля 2006 года отражены проценты за февраль

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы»	
Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»	1 518,90 руб. (5000 условных единиц * 36 руб. за 1 евро * 11% * 28 дней / 365 дней)

3. 28 февраля 2006 года отражено возвращение займа

Дебет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»	
Кредит 51 «Расчетные счета»	180 000 руб. (5000 условных единиц * 36 руб. за 1 евро)

4. Перечислены проценты заимодавцу

Дебет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»	
Кредит 51 «Расчетные счета»	1 518,90 руб. (5000 условных единиц * 36 руб. за 1 евро * 11% * 28 дней / 365 дней)

5. Отражена отрицательная суммовая разница

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы»	
Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»	5 000 руб. (180 000 руб. — 175 000 руб.)

6. По окончании I квартала 2006 года бухгалтер рассчитал предельную сумму процентов (включая суммовую разницу), которую можно включить в расходы для целей налогообложения. Она составила: $175\,000 \text{ руб.} \cdot 12\% \cdot 1,1 \cdot 28 \text{ дней} : 365 \text{ дней} = 1\,772,05 \text{ руб.}$

Т.к. фактически сумма процентов, начисленная по договору, составила 1 518,90 руб., отрицательная суммовая разница по займу – 5 000 руб., итого общая сумма – 6 518,90 руб. Поскольку предельная сумма процентов меньше 6 518,90 руб., на расходы бухгалтер списал только 1 772,05 руб.

Разницы по процентам, начисленным по займам в условных единицах, считаются суммовыми, поскольку соответствуют критериям, данным в п. 11.1 ст. 250 и пп. 5.1 п. 1 ст. 265 НК РФ. Как до, так и после 1 января 2006 г. такие суммовые разницы на дату оплаты процентов учитываются у заемщика в общеустановленном порядке в составе внереализационных доходов и расходов соответственно. Требования п. 1 ст. 269 Налогового кодекса РФ о нормировании на суммовые разницы по процентам не распространяются.

Товары

Стоимость приобретения товаров в бухгалтерском учете определяется аналогично стоимости материалов. Исключение сделано для организаций торговли, которым п. 13 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», утвержденным Приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н, разрешено расходы по доставке товаров до центральных складов, произведенных до момента передачи товаров в продажу, включать в состав расходов на продажу.

Федеральным законом от 06.06.2005 г. №58-ФЗ внесены изменения в порядок формирования стоимости товаров.

Формирование стоимости товаров в бухгалтерском и налоговом учетах представлены в следующей таблице:

Вид расходов	Отражение в бухгалтерском учете	Отражение в налоговом учете	Примечание
Контрактная стоимость товаров (без НДС)	Учетная стоимость товаров (п. 6 ПБУ 5/01)	Стоимость приобретения товаров. Прямые расходы, признаваемые по моменту реализации (Письмо МНС России от 05.09.2003 № ВГ-6-02/945@) и подп. 3 п. 1 ст. 268,32 НК РФ).	
Командировочные расходы, если командировка связана с приобретением конкретных ценностей	Учетная стоимость товаров (п. 6 ПБУ 5/01)	Косвенные расходы в составе издержек обращения (ст. 320 НК РФ)	
Суточные, сверх установленного норматива	Учетная стоимость товаров (п. 6 ПБУ 5/01)	Не учитываются (подп. 38 п. 1 ст. 270 НК РФ)	Возникают постоянные положительные разницы
Таможенные расходы, информационно-консультационные и посреднические расходы	Учетная стоимость товаров (п. 6 ПБУ 5/01)	Косвенные расходы в составе издержек обращения (ст. 320 НК РФ)	
Суммовые разницы после принятия товаров к учету	Внереализационные доходы (расходы) (п. 12 ПБУ 10/99)	Внереализационные доходы (расходы) (п. 11.1 ст. 250, подп. 5.1. п. 1 ст. 265 НК РФ)	
НДС, не принятый к зачету по правилам гл. 21 НК РФ	Внереализационные расходы (п. 6 ПБУ 5/01)	Не учитывается за исключением случаев, предусмотренных п. 2 ст. 170 НК РФ	Возникают постоянные положительные разницы
Расходы на доставку товаров до своего склада	Учетная стоимость товаров (п. 6 ПБУ 5/01) или подлежат распределению на остаток нереализованных товаров (п. 6,13 ПБУ 5/01)	Прямые расходы, учитываемые в составе издержек обращения и подлежащие распределению на остаток нереализованных товаров (ст. 320 НК РФ)	

Расходы на доставку товаров со склада до места реализации	В составе издержек обращения	Косвенные расходы в составе издержек обращения, не распределяемые на остатки нереализованных товаров (ст. 320 НК РФ)	
Расходы по страхованию приобретаемых товаров	Учетная стоимость товаров (п. 6 ПБУ 5/01) или в составе издержек обращения (без распределения на остаток непроданных товаров) (п. 6, 13 ПБУ 5/01)	Отдельная группа косвенных расходов. Учитываются в уменьшение налогооблагаемой базы по налогу на прибыль (ст. 263, п. 6 ст. 272 НК РФ)	Возникают временные налогооблагаемые разницы
Расходы на уплату процентов по заемным средствам, начисленные до момента принятия товаров к учету: — в пределах ограничений, установленных ст. 269 НК РФ)	Учетная стоимость товаров (п. 6 ПБУ 5/01) или в составе издержек обращения (без распределения на остаток непроданных товаров) (п. 6, 13 ПБУ 5/01)	Внереализационные расходы (подп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ)	Возникают временные налогооблагаемые разницы
— сверх ограничений, установленных ст. 269 НК РФ	Учетная стоимость товаров (п. 6 ПБУ 5/01) или в составе издержек обращения (без распределения на остаток непроданных товаров) (п. 6, 13 ПБУ 5/01)	Не учитываются (ст. 269 НК РФ)	Возникают постоянные положительные разницы
Расходы на уплату процентов по заемным средствам, начисленные после принятия товаров к учету: — в пределах ограничений, установленных ст. 269 НК РФ)	Операционные расходы (п. 11 ПБУ 10/99, п. 15 ПБУ 15/01)	Внереализационные расходы (подп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ)	
— сверх ограничений, установленных ст. 269 НК РФ	Операционные расходы (п. 11 ПБУ 10/99, п. 15 ПБУ 15/01)	Не учитываются (ст. 269 НК РФ)	Возникают постоянные положительные разницы

Поскольку транспортные расходы признаются прямыми расходами, то доходы от реализации товаров можно уменьшить не на всю сумму транспортных расходов, а только на ту их часть, которая относится к реализованным товарам.

В ст. 320 НК РФ определен алгоритм распределения транспортных расходов на стоимость реализованных товаров и остатки товаров на складе.

Расчет осуществляется в следующем порядке.

1. Определяется сумма транспортных расходов, приходящихся на остаток товаров на начало месяца и осуществленных в текущем месяце.

2. Определяется стоимость товаров, реализованных в текущем месяце, и стоимость остатка товаров, не реализованных на конец месяца.

3. Рассчитывается средний процент как отношение суммы транспортных расходов к стоимости товаров.

4. Определяется сумма транспортных расходов, относящаяся к остатку товаров, не реализованных на конец месяца, как произведение среднего процента на стоимость остатка товаров на конец месяца.

Организациям предоставлено право самостоятельно выбирать метод оценки покупных товаров при их реализации из четырех возможных вариантов:

- по стоимости первых по времени приобретения (ФИФО);
- по стоимости последних по времени приобретения (ЛИФО);
- по средней стоимости;
- по стоимости единицы товара.

Применяемый организацией метод оценки товаров должен быть закреплен в приказе об учетной политике для целей бухгалтерского и налогового учетов.

Порядок налогового учета доходов и расходов по торговым операциям покажем на конкретном примере.

По данным налогового учета организации:

- остаток товаров на начало месяца – 240 000 руб.;
- стоимость товаров, приобретенных за месяц, – 600 000 руб.;

- стоимость товаров, реализованных за месяц, – 720 000 руб. ;
- остаток транспортных расходов на начало месяца – 15 000 руб.;
- сумма транспортных расходов за месяц – 30 000 руб.

Рассчитаем сумму транспортных расходов, которую можно списать в состав расходов в текущем месяце.

1) Определим общую сумму транспортных расходов, подлежащую распределению:

$$15\ 000\ \text{руб.} + 30\ 000\ \text{руб.} = 45\ 000\ \text{руб.}$$

2) Определим остаток товаров, не реализованных на конец месяца:

$$240\ 000\ \text{руб.} + 600\ 000\ \text{руб.} - 720\ 000\ \text{руб.} = 120\ 000\ \text{руб.}$$

3) Рассчитаем средний процент:

$$45\ 000\ \text{руб.} : (720\ 000\ \text{руб.} + 120\ 000\ \text{руб.}) = 0,054.$$

4) Определим сумму транспортных расходов, приходящуюся на остаток товаров, не реализованных на конец месяца:

$$120\ 000\ \text{руб.} * 0,054 = 6480\ \text{руб.}$$

5) Определим сумму транспортных расходов, которую можно списать в состав расходов:

$$45\ 000\ \text{руб.} - 6480\ \text{руб.} = 38\ 520\ \text{руб.}$$

Обращаю внимание бухгалтеров, что главой 25 НК РФ особых правил, касающихся учета убытка от реализации покупных товаров, не установлено. В том случае, если по итогам отчетного (налогового) периода доходы от реализации товаров оказались меньше суммы расходов, связанных с приобретением и реализацией товаров, полученный убыток в полном объеме учитывается при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

Тара

Тара принимается к учету по фактической себестоимости с учетом всех расходов, связанных с ее приобретением. Организация может принять решения в бухгалтерском учете вести учет тары по учетным ценам, но только в случае большой номенклатуры тары и ее быстрой оборачиваемости. Учетные цены устанавливаются на основании п. 80 Методических указаний по учету материально-производственных запасов, утвержденных Приказом Минфина России от 28.12.2001 №

119н. при этом возникающая разница между фактической себестоимостью и учетной стоимостью тары списывается на финансовый результат со счетов учета фактических затрат (при изготовлении тары в самой организации) или со счетов расчетов (если тара приобретается у сторонней организации) (п. 166 Методических указаний по учету МПЗ).

Бухгалтерский учет тары ведется по видам тары и определяется порядком формирования цены затаренной ценности:

- стоимость тары может как включаться в продажную цену ценности, так и выставляться покупателю отдельно;
- тара может быть однооборотной (одноразовой), многооборотной, возвратной и невозвратной.

В целях налогообложения возможность учета тары по учетным ценам не предусмотрена. Согласно п. 3 ст. 254 НК РФ стоимость *возвратной тары* исключается из общей суммы расходов на приобретение материальных ценностей по цене возможного использования или реализации. Таким образом, в налоговом учете стоимость материальных ценностей, приобретенных в такой таре, должна уменьшиться на оценочную стоимость тары и тогда в целях налогообложения учитывается стоимость меньшая, чем фактические затраты.

Стоимость *невозвратной тары* на основании п.3 ст. 254 НК РФ включается в стоимость приобретаемых материальных ценностей.

Транспортные расходы

По мнению Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики данного ведомства, если в договоре поставки отражено, что покупатель сверх цены компенсирует транспортные расходы, то сумма компенсации будет являться доходом организации-поставщика. Расходы на плату поставщиком доставки груза являются расходами, уменьшающими налогооблагаемую базу по налогу на прибыль. Затраты на доставку не включаются только организациями, оказывающими транспортно-экспедиционные услуги (посредниками).

Согласно п. 2 ст. 5 Федерального закона от 30.06.2003 г. №87-ФЗ «О транспортно-экспедиционной деятельности» клиент в порядке,

предусмотренном договором транспортной экспедиции, обязан уплатить причитающиеся экспедитору вознаграждение, а также возместить понесенные им расходы в интересах клиента. Поэтому эти расходы не учитываются для целей налогообложения прибыли в составе расходов экспедитора по п. 9 ст. 270 НК РФ (письмо Минфина России от 30.03.2005 №03-04-114/69). В данном случае и сумма возмещения клиентом транспортных расходов экспедитора не должна включаться в доходы организации, оказывающей экспедиционные услуги, поскольку это предусмотрено пп. 9 ст. 251 НК РФ.

Для документального подтверждения транспортных расходов необходимо наличие товарно-транспортной накладной по унифицированной форме, утвержденной Постановлением Госкомстата России от 28.11.1997 г. №78, а также формы №3 «Путевой лист легкового автомобиля»

Уступка права требования

Операции по уступке права требования регламентируются ст. 382-390 ГК РФ. Так в соответствии со ст. 382 ГК РФ право (требование), принадлежащее кредитору на основании обязательства, может быть передано им другому лицу (без согласия должника, если иное не предусмотрено договором). Кредитор, который передает право требования именуется цедентом, а лицо, которому передается это право – цессионарием. Право требования переходит к цессионарию в полном объеме, то есть в размере обязательств должника. Цедент обязан передать цессионарию копии договоров купли-продажи, акты сверок, счета-фактуры, накладные. При этом во-первых, у цедента погашается дебиторская задолженность покупателя за отгруженный ему товар (выполненные работы, оказанные услуги), во-вторых, цедент передает право требования этой задолженности цессионарию. Передача оформляется актом уступки права требования.

В бухгалтерском учете при заключении с третьим лицом соглашения об уступке права требования по обязательству, связанному с оплатой товаров (работ, услуг), доходы от реализации права требования

отражаются по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» в составе операционных доходов.

При этом по дебету счета 91 в составе операционных расходов отражаются расходы, связанные с уступкой права требования (стоимость реализованного права требования, равная дебиторской задолженности по первоначальному договору).

В налоговом учете согласно пп. 3 п. 2 ст. 167 НК РФ передача права требования третьему лицу приравнивается к оплате товаров (работ, услуг).

Поэтому если организация определяет выручку для целей исчисления НДС «по оплате», то в момент уступки права требования долга третьему лицу ей необходимо начислить и уплатить в бюджет НДС со стоимости реализованных товаров (работ, услуг).

При этом нужно иметь в виду два правила:

□ НДС уплачивается исходя из полной стоимости реализованных товаров (работ, услуг) независимо от того, что фактически организация может уступить долг третьему лицу за меньшую сумму (п. 1 ст. 155 НК РФ);

□ 2) обязанность уплатить НДС в бюджет возникает в периоде заключения соглашения об уступке права требования независимо от фактического поступления средств от нового кредитора.

Если организация определяет выручку для целей исчисления НДС «по отгрузке», то НДС со стоимости реализованных товаров (работ, услуг) уплачивается ею по мере отгрузки товаров (работ, услуг). Поэтому в момент уступки права требования (в момент реализации дебиторской задолженности за отгруженные товары, работы, услуги) НДС в бюджет повторно не уплачивается.

При уступке права требования, которое вытекает из обязательства, *не связанного с реализацией облагаемых налогом товаров (работ, услуг)*, объект обложения НДС у предприятия не возникает.

Для целей исчисления налога на прибыль доходы от реализации прав требования учитываются в составе доходов от реализации (выручки от реализации) (п. 1 ст. 249 НК РФ).

В соответствии с п. 3 ст. 271 НК РФ датой получения дохода от реализации товаров (работ, услуг) признается дата их реализации независимо от фактического поступления денежных средств в их оплату.

Поэтому в момент отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг) организация отражает в своем налоговом учете выручку от реализации указанных товаров (работ, услуг) исходя из их договорной стоимости (без учета НДС).

В дальнейшем в момент уступки права требования долга третьему лицу организация отражает в своем налоговом учете доход от уступки права требования (выручку от реализации права требования) (п. 5 ст. 271 НК РФ). При этом стоимость реализованной дебиторской задолженности (стоимость реализованных товаров, работ, услуг) учитывается организацией в составе расходов.

Как правило, права требования уступаются по цене, меньшей стоимости реализованных товаров (работ, услуг). Убыток от реализации прав требования принимается для целей налогообложения в особом порядке, установленном ст. 279 НК РФ.

Порядок признания убытка от реализации права требования зависит от того, когда происходит уступка: до наступления срока платежа, предусмотренного договором о реализации товаров (работ, услуг), или после этой даты.

Если право требования налогоплательщик-продавец уступает до наступления срока платежа, предусмотренного договором о реализации товаров (работ, услуг), то отрицательная разница между суммой дохода от реализации права требования долга и стоимостью реализованных товаров (работ, услуг) признается убытком налогоплательщика.

При этом размер убытка для целей налогообложения не может превышать сумму процентов, которую налогоплательщик уплатил бы с учетом требований ст. 269 НК РФ (т.е. исходя из ставки ЦБ РФ, умноженной на 1,1) по долговому обязательству, равному доходу от уступки права требования за период от даты уступки до даты платежа, предусмотренного договором на реализацию товаров (работ, услуг) (п. 1 ст. 279 НК РФ).

Например, ООО «Гексар» в январе 2006 года по договору поставки от 10 января 2006 года отгрузила ООО «Звезда» продукцию на сумму 118 000 руб. (в том числе НДС – 18 000 руб.). По условиям договора срок оплаты наступает 31 января 2006 года. 15 января 2006 года ООО «Гексар» подписала с ООО «Плюс» соглашение об уступке права требования поставки с ООО «Звезда» за 101 000 руб. Убыток от уступки права требования составил 17 000 руб.

Период с даты уступки (15 января) до даты платежа в соответствии с условиями договора поставки (31 января) составляет 16 дней. Ставка рефинансирования ЦБ РФ на 15 января 2006 г. – 13% (0,13) (условно).

Рассчитаем сумму процентов, которую уплатила бы ООО «Гексар», взяв займы 101 000 руб. на 16 дней:

$$101\,000 \text{ руб.} \times 0,13 \times 1,1: 365 \text{ дней} \times 16 \text{ дней} = 633 \text{ руб.}$$

Таким образом, по данной сделке сумма убытка, принимаемая для целей налогообложения, составит 633 руб.

Оставшаяся сумма убытка в размере 16 367 руб. (17 000 руб. – 633 руб.) для целей налогообложения не принимается.

Если организация уступает право требования после наступления срока платежа, предусмотренного договором о реализации товаров (работ, услуг), то убыток по сделке уступки права требования принимается для целей налогообложения в полном объеме.

При этом согласно п. 2 ст. 279 НК РФ убыток включается в состав внереализационных расходов частями:

- 50% – на дату уступки права требования;
- 50% – по истечении 45 дней с даты уступки права требования.

Например, для примера используем условия предыдущей задачи. Предположим соглашение об уступке права требования было подписано 16 февраля 2006 года.

Тогда полученный убыток в размере 17 000 руб. включается в состав внереализационных расходов полностью, но не сразу, а по частям:

$$16 \text{ февраля} - 8\,500 \text{ руб.} (17\,000 \text{ руб.} \cdot 50\%)$$

и через 45 дней – 2 апреля в размере 8 500 руб. (17 000 руб. * 50%)

Услуги

П. 2 ст. 318 НК РФ был дополнен ч. 3, в соответствии с которой налогоплательщики, оказывающие услуги, вправе относить сумму прямых расходов, осуществленные в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме на уменьшение доходов от производства и реализации данного отчетного (налогового) периода без распределения на остатки незавершенного производства.

Данный порядок предусмотрен только для налогоплательщиков, оказывающих услуги. При этом существенным признаком услуги является то, что согласно п. 5 ст. 38 НК РФ результат деятельности реализуется и потребляется в процессе осуществления деятельности.

Бухгалтерам следует обратить внимание на, что еще одним квалифицирующим признаком услуги является отсутствие материального результата. Данный признак является основным, отличающим услугу от работы, т.к. в соответствии с п. 4 ст. 38 НК РФ работой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации или физических лиц.

В письме УМНС России по г. Москве от 27.02.2001 г. №03-12/9955 представлен перечень видов деятельности, которые относятся в целях налогообложения в качестве услуг: услуги по хранению, экспедиторские услуги, услуги по перевозке, образовательные услуги, услуги телефонной связи, услуги автостоянок, посреднические услуги. Кроме того, деятельность арендодателя по предоставлению имущества в аренду (Решение ВС РФ от 24.02.1999 №ГКПИ 98-808), деятельность заказчика-застройщика по техническому надзору (письмо МНС России от 21.02.2003 г. №03-1-08/638/17-Ж751), туристические услуги (письмо УМНС России по г. Москве от 09.01.2003 г. №24-11/1752), предоставление за плату объектов интеллектуальной собственности (Постановление ВАС РФ от 02.08.2005 г. №2617/05, письмо УМНС России по г. Москве от 20.05.2002 г. №24-14/23122) признаются услугами.

Бухгалтерам хочу дать совет, если у вас вызывают сомнения по поводу отнесения осуществляемой деятельности к услугам, то лучше в общеустановленном порядке распределить прямые расходы на остатки незавершенного производства. Тогда никакие претензии со стороны налоговых органов вам не грозят.

Учет процентов при нецелевом использовании заемных средств

В случае невыполнения заемщиком условия кредитного договора о целевом использовании суммы кредита кредитор вправе потребовать от заемщика досрочного возврата суммы кредита и уплаты причитающихся процентов, если иное не предусмотрено договором (п. 2 ст. 814, п. 2 ст. 819 ГК РФ), а также отказаться от дальнейшего кредитования заемщика по договору (п. 3 ст. 821 ГК РФ).

Таким образом, проценты, взыскиваемые при досрочном возврате кредита, включают как проценты за период фактического пользования кредитом, так и проценты, рассчитанные за период с момента возврата до дня, когда сумма кредита должна была быть возвращена в соответствии с условиями договора (16 Постановления Пленумов ВАС и ВС РФ от 08.10.1998 № 13/14 «О практике применения положений Гражданского кодекса Российской Федерации о процентах за пользование чужими денежными средствами»).

Финансовые вложения

Порядок учета финансовых вложений регулируется ПБУ 19/02, утвержденным Приказом Минфина России от 10.12.2002 № 126н.

Для принятия к бухгалтерскому учету активов в качестве финансовых вложений необходимо одновременное выполнение следующих условий:

- наличие документов, подтверждающих право на финансовые вложения и получение денежных средств или других активов, вытекающее из этого права;
- возможность подтвердить способность приносить экономические выгоды (получение процентов, дивидендов, доходов от продажи по более высокой цене, использование для погашения обязательств);

- переход к организации финансовых рисков, связанных с финансовыми вложениями.

- Финансовые вложения принимаются к учету по первоначальной стоимости.

Порядок определения первоначальной стоимости для целей бухгалтерского и налогового учетов представлен в следующей таблице:

Вид расходов	Отражение в бухгалтерском учете	Отражение в налоговом учете	Примечание
Приобретение за плату (денежными средствами)			
Цена приобретения, информационные (консультационные услуги), вознаграждения посредническим организациям	Включаются в первоначальную стоимость финансовых вложений (п. 9 ПБУ 19/02)	Включаются в первоначальную стоимость финансовых вложений (п. 3 ст. 279, п. 2 ст. 280 НК РФ)	
Проценты по кредитам и займам в пределах норматива, а также суммовые разницы, возникающие до момента постановки на баланс	Включаются в первоначальную стоимость финансовых вложений (п. 9 ПБУ 19/02)	Внереализационные расходы (ст. 272 НК РФ)	Возникают временные налогооблагаемые разницы
Проценты по кредитам и займам сверх установленного норматива	Включаются в первоначальную стоимость финансовых вложений (п. 9 ПБУ 19/02)	Не учитываются (ст. 269 НК РФ)	Возникает постоянная разница
Приобретение за плату (оплата неденежными средствами)			
Если передаются по договору мены	Стоимость определяется исходя из стоимости, по которой при сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные финансовые вложения	По остаточной налоговой стоимости выбывающего имущества (п.2 ст. 280 НК РФ)	Возникает постоянная разница
Безвозмездное получение ценных бумаг			

Если ценные бумаги котируются на рынке	Первоначальная стоимость определяется как текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету (п. 13 ПБУ 19/02). Под текущей рыночной стоимостью понимается рыночная цена, рассчитанная организатором торговли на рынке ценных бумаг.	Нулевая стоимость. При этом в состав налоговой базы включается сумма внереализационного дохода в оценке рыночной цены, которая определяется в соответствии со ст. ст. 40 и 280 НК РФ (п. 8 ст. 250 НК РФ). Согласно п. 2 ст. 280 НК РФ при реализации (ином выбытии) ценной бумаги в составе расходов учитывается цена приобретения ценной бумаги, которой в данном случае нет (бумага получена безвозмездно).	На этапе выбытия возникает постоянная разница
Если ценные бумаги не имеют рыночных котировок	Первоначальная стоимость ценных бумаг, по которым организатором торговли рыночная цена не рассчитывается, определяется как сумма денежных средств, которую организация могла бы получить в результате продажи этих ценных бумаг по состоянию на дату их принятия к бухгалтерскому учету.	Нулевая стоимость. При этом в состав налоговой базы включается сумма внереализационного дохода в оценке рыночной цены, которая определяется в соответствии со ст. ст. 40 и 280 НК РФ (п. 8 ст. 250 НК РФ). Согласно п. 2 ст. 280 НК РФ при реализации (ином выбытии) ценной бумаги в составе расходов учитывается цена приобретения ценной бумаги, которой в данном случае нет (бумага получена безвозмездно).	На этапе выбытия возникает постоянная разница

Вклады в уставный (складочный) капитал	Принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, которая представляет собой их денежную оценку, согласованную учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации (п. 12 ПБУ 19/02).	Исходя из их стоимости по данным налогового учета передающей стороны на дату перехода права собственности (ст. 277 НК РФ). Ценные бумаги, полученные организацией в качестве вклада (взноса) в уставный капитал, доходом не признаются (пп. 3 п. 1 ст. 251 НК РФ).	Возникают постоянные разницы
Вклад по договору простого товарищества	Принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, которая представляет собой их денежную оценку, согласованную товарищами.	Аналогично вкладу в уставный капитал	Возникают постоянные разницы
Акции (доли, паи), полученные акционерами (участниками) при реорганизации	По данным разделительного баланса с учетом операций, проведенных до момента государственной регистрации реорганизации.	Налоговая стоимость ценных бумаг, утраченных по процедуре конвертации (распределения) ценных бумаг, которыми владел акционер (участник) до реорганизации (п. 3 ст. 277 НК РФ).	Возникают постоянные разницы

До вступления в силу Федерального Закона от 06.06.2005 г. №58-ФЗ участники ценных бумаг, стоимость которых выражена в иностранной валюте, должны были переоцениваться на конец каждого отчетного периода с учетом возникающих курсовых разниц в составе внереализационных доходов или расходов (п. 11 ст. 250 и подп. 5 п. 1 ст. 265 НК РФ). Поправка, внесенная в п. 2 ст. 280 НК РФ Федеральным Законом РФ от 06.06.2005 г. №58-ФЗ, однозначно установила, что ценные бумаги, номинированные в иностранной валюте, в течение всего времени нахождения в организации переоценке не подлежат. Данная норма вступила в силу с 15.07.2005 г., но ее действие распространено на отношения, возникшие с 2002 года. При этом ст. 3 указанного закона установлено, что если организация ранее осуществляла переоценку номинальной стоимости ценных бумаг и учитывала результаты

переоценки при определении налоговой базы по налогу на прибыль, то пересчет по прошлым периодам может производиться, а налоговая стоимость ценных бумаг в учете будет числиться по курсу на 14.07.2005 г. или 01.07.2005 (письмо Минфина России от 26.10.2005 г. № 03-03-02/118).

При выбытии стоимость финансовых вложений в бухгалтерском учете определяется в соответствии с порядком, установленном п.25-33 ПБУ 19/02. Выбытие финансовых вложений, по которым *не определяется текущая рыночная стоимость*, производится одним из установленных в учетной политике способов:

- по первоначальной стоимости каждой единицы;
- ФИФО (по стоимости первых по времени приобретения);
- по средней первоначальной стоимости (которая определяется как частное от деления первоначальной стоимости вида ценных бумаг на их количество (с учетом остатка на начало месяца и поступлений за месяц)). В налоговом учете вышеназванные финансовые вложения учитываются одним из ниже представленных способов, закрепленных в учетной политике (п. 9 ст. 280 НК РФ):

- ФИФО (по стоимости первых по времени приобретения);
- ЛИФО (по стоимости последних по времени приобретения).

Например, по состоянию на 01.01.2006 года на балансе ОАО «Купец» числятся корпоративные облигации номинальной стоимостью 100 000 руб. в количестве 5 штук. Цена приобретения составляет 294 000 руб.

В течение января 2006 года ОАО «Купец» приобрела облигации:

- 3 штуки по цене приобретения 97 000 руб. каждая;
- 2 штуки по цене приобретения 95 000 руб. каждая.

В течение января 2006 года продано 6 облигаций, остаток на конец месяца составил 4 облигации.

1. Допустим, что учетной политикой предусмотрено определение стоимости выбывающих ценных бумаг по средней первоначальной стоимости. Рассчитаем среднюю первоначальную стоимость одной

облигации 77 500 руб. (294 000 руб.+291 000 руб. + 190 000 руб.)/(5 штук+3 штуки+2 штуки).

Стоимость проданных облигаций составила 465 000 руб. (77 500 руб.*6 штук)

Стоимость остатка облигаций составляет 310 000 руб. (77 500 руб.*4 штуки)

В налоговом учете стоимость облигации будет точно такой же.

Доходы от реализации финансовых вложений в бухгалтерском учете учитываются в составе доходов и расходов по обычным видам деятельности (если операции с финансовыми вложениями являются одним из основных видом деятельности), либо в составе операционных доходов и расходов.

В целях исчисления налога на прибыль доходы от операций по реализации финансовых вложений определяются исходя из цены реализации. Убыток, полученный от операций с ценными бумагами, по итогам года переносится на будущее по правилам ст. 283 НК РФ. Но погашать его можно только прибылью, полученной от операций с ценными бумагами. Убыток от выбытия ценных бумаг не может уменьшать прибыль, полученную в рамках иной деятельности организации.

Кроме того, убыток, полученный от операций с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке, не может уменьшать прибыль, полученную от операций с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке. Это справедливо и для обратной ситуации.

Для того чтобы выполнить все требования гл. 25 НК РФ, налоговую базу по операциям с ценными бумагами необходимо определять отдельно от налоговой базы по другим операциям.

С 1 января 2006 г. в ст. 280 НК РФ внесено изменение, позволяющее налогоплательщикам определять расчетную цену акций самостоятельно или с привлечением оценщика с использованием любых методов оценки, предусмотренных законодательством РФ. Если организация решает определять расчетную цену акций самостоятельно,

то используемый ею метод должен быть закреплен в учетной политике для целей налогообложения (п. 6 ст. 280 НК РФ в редакции изменений, внесенных Законом № 58-ФЗ).

Приобретенная организацией *дебиторская задолженность* принимается к учету как финансовые вложения, с отражением на счете 58 «Финансовые вложения» по первоначальной стоимости в сумме фактических затрат на ее приобретение (п. п. 8, 9 ПБУ 19/02).

Дебиторская задолженность числится в составе финансовых вложений организации до момента ее погашения должником либо до момента уступки права требования долга другому лицу. При реализации (выбытии) дебиторской задолженности организация уплачивает НДС с суммы полученного дохода.

Определения налоговой базы по налогу на прибыль при реализации приобретенного права требования определены п. 3 ст. 279 НК РФ. В соответствии с этим пунктом дальнейшая реализация права требования организацией, купившей это право требования, рассматривается как реализация финансовых услуг.

Выручка от реализации финансовых услуг признается в сумме средств, полученных организацией при последующей переуступке права требования или прекращении соответствующего обязательства. При определении налоговой базы организация вправе уменьшить доход, полученный от реализации права требования, на сумму расходов по приобретению указанного права требования.

В соответствии с п. 3 ст. 279 НК РФ убыток от реализации права требования, полученный организацией, купившей это право требования, для целей налогообложения не принимается.

Например, ОАО «Купец» (первичный векселедержатель) досрочно предъявило к погашению вексель номиналом 100 000 руб., приобретенный за 95 000 руб. По договоренности сторон сумма погашения составила 90 000 руб.

В данном случае ОАО «Купец» в бухгалтерском учете выявлен убыток в размере 5 000 руб. и отражены следующие хозяйственные операции:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет «Операционные расходы»	
Кредит 58 «Финансовые вложения»	95 000 руб.

Дебет 51 «Расчетные счета»	
Кредит 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет «Операционные доходы»	90 000 руб.

Дебет 91/9 «Прочие доходы и расходы»	
Кредит 99 «Прибыли и убытки»	5 000 руб.

Допустим, что указанный вексель со сроком предъявления к платежу через 100 дней с даты составления реализован через 60 дней. Расчетная цена на дату реализации равна цене приобретения, увеличенной на часть дисконта: 98 000 руб. (95 000 руб. + ((100 000 руб. – 95 000 руб.)/100 дней*60 дней)).

Фактическая цена реализации ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, признается в целях налогообложения, если она не отклоняется более чем на 50% от расчетной цены. Таким образом, исходя из примера, расчетная цена, уменьшенная на 20%, равна 78 400 руб. Учитывая, что фактическая цена реализации составила 90 000 руб., то в целях налогообложения принимается цена фактическая цена реализации. Т.е. в данном случае разницы между бухгалтерским и налоговым учетом не возникает.

Целевое финансирование

Целевое финансирование представляет собой средства, предназначенные на финансирование тех или иных мероприятий целевого назначения, а именно: содержание детских и культурно-просветительских учреждений, подготовку кадров, научно-исследовательские работы, капитальные вложения, строительство жилых домов, на покрытие убытков.

К средствам целевого финансирования относится имущество, использованное по назначению, определенному организацией (физическим лицом) – источником целевого финансирования:

- в виде средств бюджетов всех уровней, государственных внебюджетных фондов, выделяемых бюджетными учреждениями по смете доходов и расходов бюджетного учреждения;

- в виде грантов.

Бухгалтерский учет средств целевого финансирования регулируется ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000, утвержденным Приказом Минфина России от 16.10.2000 № 92н.

Налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения. К средствам всех уровней, государственных внебюджетных фондов, выделяемым бюджетными учреждениями по смете доходов и расходов бюджетного учреждения, но не использованным не по целевому назначению, применяются нормы бюджетного законодательства РФ (пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ).

Для целей налогообложения налогом на прибыль не учитываются расходы налогоплательщика в виде:

- стоимости имущества, переданного в рамках целевого финансирования в соответствии с пп. 14 п.1 ст. 251 НК РФ (п. 17 ст. 270 НК РФ);

- сумм целевых отчислений, произведенных налогоплательщиком на цели, указанные в п. 2 ст. 251 НК РФ (п. 34 ст. 270 НК РФ).

К целевым поступлениям на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, не учитываемых для целей налогообложения прибыли, относятся:

- ✓ осуществленные в соответствии с законодательством РФ о некоммерческих организациях вступительные взносы, членские взносы, целевые взносы и отчисления в публично-правовые профессиональные объединения, построенные на принципе обязательного членства, паевые

вклады, а также пожертвования, признаваемые таковыми в соответствии с ГК РФ;

✓ имущество, переходящее некоммерческими организациями по завещанию в порядке наследования;

✓ суммы финансирования из федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ, местных бюджетов, внебюджетных фондов, выделяемые на осуществление уставной деятельности некоммерческих организаций;

✓ средства и иное имущество, которое получены на осуществление благотворительной деятельности;

✓ совокупный вклад учредителей негосударственных пенсионных фондов;

✓ пенсионные взносы в негосударственные пенсионные фонды, если они в полном объеме направляются на формирование пенсионных резервов негосударственного пенсионного фонда;

✓ использование по целевому назначению поступления от собственников созданным ими учреждениями

Например, застройщик МУП «Авиа» получило в феврале 2006 года от коммерческой организации средства целевого финансирования в сумме 1 980 000 руб. на строительство здания – багажного отделения, что равно сметной стоимости строительства. МУП «Авиа» осуществляет строительство хозяйственным способом за счет средств целевого финансирования. Строительство завершено в марте 2006 года. Построенное багажное отделение принадлежит МУП «Авиа» на праве хозяйственного ведения. В марте 2006 года МУП «Авиа» подает документы на государственную регистрацию права хозяйственного ведения. Фактическая себестоимость строительства составила 1 880 000 руб. (без НДС). Срок полезного использования багажного отделения в бухгалтерском и налоговом учете установлен 480 месяцев.

1. Бухгалтерией МУП «Авиа» отражено поступление денежных средств от коммерческой организации, предназначенных для строительства багажного отделения

Дебет 51 «Расчетные счета»	
Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	1 980 000 руб.

2. Поступившие средства отражены бухгалтерией как целевое финансирование

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	
Кредит 86 «Целевое финансирование»	1 980 000 руб.

3. В целях налогообложения прибыли на основании пп.14 п.1 ст. 251 НК РФ при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования. Возникает отложенный налоговый актив

Дебет 09 «Отложенный налоговый актив»	
Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Налог на прибыль»	475 200 руб. (1 980 000 руб.*24%)

4. Отражена сумма затрат на строительство багажного отделения, выполненное МУП «Авиа»

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы»	
Кредит 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 02 «Амортизация основных средств» и др.	1 880 000 руб.

5. Начислен НДС на стоимость выполненных хозспособом строительных работ *

Дебет 19 «НДС по приобретенным ценностям»	
Кредит 68 «НДС»	338 400 руб. (1 880 000 руб.*18%)

6. Произведена уплата в бюджет НДС, начисленного на стоимость выполненных хозспособом строительных работ

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Налог на прибыль»	
Кредит 51 «Расчетные счета»	338 400 руб.

7. Принята к вычету сумма НДС, начисленная и уплаченная в бюджет при выполнении строительно-монтажных работ

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Налог на прибыль»	
Кредит 19 «НДС по приобретенным ценностям»	338 400 руб.

8. В марте документы поданы на государственную регистрацию и здание введено в эксплуатацию

Дебет 01 «Основные средства»	
Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы»	1 880 000 руб.

9. Отражено использование средств целевого финансирования на строительство багажного отделения

Дебет 86 «Целевое финансирование»	
Кредит 98 «Доходы будущих периодов»	1 880 000 руб.

10. Сумма финансирования, полученная сверх фактически произведенных затрат и не подлежащая возврату, включена в состав внереализационных доходов

Дебет 86 «Целевое финансирование»	
Кредит 91-01 «Прочие доходы и расходы»	100 000 руб. (1 980 000 руб. — 1 880 000 руб.)

11. Погашена часть отложенного налогового актива

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Налог на прибыль»	
Кредит 09 «Отложенный налоговый актив»	24 000 руб. (10 000 руб.*24%)

12. На основании п. 1.1.ст. 259 НК РФ МУП «Авиа» имеет право включить в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10 % первоначальной стоимости основных средств 118 000 руб. (1 880 000 руб.*10%). В апреле 2006 года бухгалтерией МУП «Авиа» отражено отложенное налоговое обязательство с разницы между суммами расходов, связанных с погашением стоимости багажного отделения, признанными в налоговом и бухгалтерском учете.

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Налог на прибыль»	
Кредит 77 «Отложенное налоговое обязательство»	28 261 руб. (118 000 руб.+3 671 руб.-3 917 руб.)*24%

13. Ежемесячно с апреля 2006 года и до полного погашения стоимости здания багажного отделения бухгалтерия МУП «Авиа» в бухгалтерском учете будет отражать следующие записи:

по начислению амортизации в бухгалтерском учете

Дебет 20 «Основное производство»	
Кредит 02 «Амортизация основных средств»	3 917 руб. (1 880 000 руб./480 мес.)

14. в налоговом учете амортизация будет начисляться в размере 3 671 руб. (1 880 000 руб. – 118 000 руб.)/480 мес.)

15. по списанию суммы амортизации по бухгалтерскому учету с доходов будущих периодов на внереализационные доходы

Дебет 98 «Доходы будущих периодов»	
Кредит 91-01 «Прочие доходы и расходы»	3 917 руб.

16. по погашению части отложенного налогового актива

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Налог на прибыль»	
Кредит 09 «Отложенный налоговый актив»	940 руб.

17. Списана часть суммы отложенного налогового обязательства

Дебет 77 «Отложенное налоговое обязательство»	
Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Налог на прибыль»	59 руб.

* С 1 января 2006 года моментом определения налоговой базы при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления является последний день месяца каждого налогового периода (п.10 ст. 167 НК РФ, п. 16 ст. 1 Федерального закона от 22.07.2005 г. №119-ФЗ).

Чрезвычайные расходы

В бухгалтерском учете чрезвычайные расходы включают в себя расходы, возникающие как последствия чрезвычайных ситуаций хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, хозяйственной деятельности, пожара, аварий, национализации имущества и т.п.) (п. 13 ПБУ 10/99, утвержденное Приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н).

Подп. 6 п. 2 ст. 265 НК РФ устанавливает, что в составе внереализационных расходов учитываются потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, включая затраты, связанные с предотвращением или ликвидацией последствий стихийных бедствий или чрезвычайных ситуаций. Однако согласно подп. 5 п. 2 ст. 265 НК РФ к внереализационным расходам приравниваются убытки, полученные в виде недостачи материальных ценностей в производстве и на складах, на предприятиях торговли в случае отсутствия виновных лиц, а также убытки от хищений, виновники которых не установлены. Факт отсутствия виновных лиц должен быть документально подтвержден уполномоченным органом государственной власти.

Таким образом, списание ущерба, причиненного организации в результате пожара, производится на основании справки о закрытии уголовного дела, которая документально подтверждает факт отсутствия виновных лиц.

Кроме того, МНС России дает разъяснения о том, что сумма НДС, уплаченная подрядчику за работы по ликвидации последствий чрезвычайных обстоятельств не принимаются к вычету.

Приложения

Приложение №1

Нормы естественной убыли, действие которых распространено в целях налогообложения на периоды с 2002 года:

№ п/п	Документ, устанавливающий нормы естественной убыли	В отношении каких товарно- материальных ценностей установлены
1	2	3
1	Нормы естественной убыли массы грузов в металлургической промышленности при перевозках железнодорожным транспортом (утв. Приказом Минпромнауки России от 25.02.2004 № 55)	Руды железные, марганцевые, сырье цветных металлов, металлы черные и цветные, шлаки, огнеупоры, асбест, слюда и др. материалы
2	Нормы естественной убыли при хранении химической продукции (утв. Приказом Минпромнауки России от 31.01.2004 № 22)	Минеральные удобрения, сжиженные газы
3	Нормы естественной убыли (утв. Приказом Минсельхоза России от 23.01.2004 № 55)	Зерно, продукты его переработки и семена масличных культур при хранении
4	Нормы естественной убыли лекарственных средств и изделий медицинского назначения в аптечных организациях независимо от организационно-правовой формы и формы собственности (утв. Приказом Минздрава России от 20.07.2001 № 284)	Лекарственные средства, спирт
5	Предельные нормы естественной убыли (производственной траты) лекарственных средств на аптечных складах (базах) (утв. Приказом Минздрава России от 13.11.1996 № 375)	Порошкообразные, жидкие, трудноразмешиваемые лекарственные средства и растительное сырье
6	Нормы естественной убыли нефтепродуктов при приеме, транспортировании, хранении и отпуске на объектах магистральных нефтепродуктопроводов (РД 153-39.4-033-98) (введены в действие Приказом Минтопэнерго России от 01.10.1998 № 318)	Бензины автомобильные, топливо для реактивных двигателей, керосин, топлива дизельные
7	Сборник типовых норм потерь материальных ресурсов в строительстве (дополнение к РДС 82-202-96) (утв. Письмом Госстроя России от 03.12.1997 № ВБ-20-276/12)	Материалы, используемые в строительстве
8	Нормы потерь (боя) товаров бытовой химии в мелкой расфасовке при транспортировании, хранении и реализации (утв. Приказом Минторга СССР от 24.09.1991 № 68)	Товары бытовой химии в металлической, стеклянной, бумажной и пластмассовой таре

9	Нормы потерь (боя) зеркал бытовых при транспортировании, хранении и реализации (утв. Приказом Минторга СССР от 28.12.1988 № 213)	Вся номенклатура зеркал бытового назначения
10	Нормы потерь (боя) электроарматурного и лампового стекла, электроустановочных изделий, электроламп при их транспортировании, хранении и реализации (утв. Приказом Минторга СССР от 02.12.1988 № 196)	Электроустановочные изделия, электролампы, электроарматурное и ламповое стекло
11	Нормы естественной убыли охлажденного мяса и субпродуктов при холодильной обработке и хранении на распределительных холодильниках торговли (утв. Приказом Минторга СССР от 18.08.1988 № 150)	Говядина, баранина, свинина, козлятина в тушах, полутушах, четвертинах
12	Нормы потерь (боя) фарфоро-фаянсовых майоликовых и гончарных товаров, посуды стеклянной сортовой, хозяйственной, кухонной из жаростойкого стекла и колб для термосов при транспортировании, хранении и реализации и Порядок их применения (утв. Приказом Минторга СССР от 04.01.1988 № 2)	Товары и посуда отечественного производства и импортные в оптовой и розничной торговле
13	Нормы естественной убыли мяса и мясопродуктов при холодильной обработке и хранении на распределительных холодильниках торговли (утв. Приказом Минторга СССР от 27.12.1983 № 309)	Мясо и мясопродукты
14	Нормы естественной убыли продовольственных товаров в торговле (утв. Приказом Минторга СССР от 26.03.1980 № 75)	Плоды, овощи и грибы переработанные
15	Нормы естественной убыли продовольственных товаров в торговле (утв. Приказом Минторга СССР от 26.03.1980 № 75, Приложение 12)	Свежие картофель, овощи и плоды при длительном хранении
16	Нормы естественной убыли продовольственных товаров в торговле (утв. Приказом Минторга СССР от 26.03.1980 № 75, Приложение 14)	Свежие картофель, овощи и плоды при кратковременном хранении
17	Нормы естественной убыли продовольственных товаров в торговле (утв. Приказом Минторга СССР от 26.03.1980 № 75, Приложение 16)	Свежие мандарины и апельсины при хранении и продаже, а также импортные апельсины при рефрижерации и фумигации

18	Нормы естественной убыли продовольственных товаров в торговле (утв. Приказом Минторга СССР от 26.03.1980 № 75, Приложение 17)	Свежие ананасы и бананы при хранении, созревании и продаже
19	Нормы естественной убыли свежих лимонов при хранении и продаже и Инструкция по их применению (утв. Приказом Минторга СССР от 27.02.1979 № 59 в редакции от 21.12.1987)	Свежие лимоны при хранении и продаже
20	Дополнение к Приложению 2 Приказа Минторга РСФСР от 01.03.1985 № 54 (утв. Приказом Минторга РСФСР от 09.06.1986 № 144)	Мясо птицы без упаковки в полимерные пленки и кроликов при междугородных перевозках в авторефрижераторах
21	Нормы естественной убыли свежих картофеля, овощей и плодов в городской и сельской розничной торговой сети и Инструкция по их применению (утв. Приказом Минторга РСФСР от 22.02.1988 № 45)	Свежие картофель, овощи, корнеплоды, зелень свежая, огурцы, томаты, бахчевые, фрукты, грибы
22	Нормы естественной убыли продовольственных товаров в торговле (доведены Письмом Минторга РСФСР от 21.05.1987 № 085, Приложение 1)	Продовольственные товары в розничной сети государственной и кооперативной торговли
23	Нормы естественной убыли продовольственных товаров в торговле (доведены Письмом Минторга РСФСР от 21.05.1987 № 085, Приложение 3)	Продовольственные товары при хранении на складах и базах розничных торговых организаций и организаций общественного питания
24	Нормы естественной убыли продовольственных товаров в торговле (доведены Письмом Минторга РСФСР от 21.05.1987 № 085, Приложение 5)	Продовольственные товары при хранении и отпуске на мелкооптовых базах
25	Нормы естественной убыли продовольственных товаров в торговле (доведены Письмом Минторга РСФСР от 21.05.1987 № 085, Приложение 6)	Продовольственные товары при хранении и отпуске в кладовых предприятий общественного питания
26	Нормы естественной убыли продовольственных товаров в торговле (доведены Письмом Минторга РСФСР от 21.05.1987 № 085, Приложение 8)	Сыры на распределительных холодильниках торговли
27	Нормы естественной убыли продовольственных товаров в торговле (доведены Письмом Минторга РСФСР от 21.05.1987 № 085, Приложение 10)	Продовольственные товары при их транспортировании автомобильным и гужевым транспортом

28	Нормы естественной убыли продовольственных товаров в торговле (доведены Письмом Минторга РСФСР от 21.05.1987 № 085, Приложение 12)	Стеклянная тара с пищевыми товарами при их транспортировании автомобильным и гужевым транспортом
29	Нормы естественной убыли продовольственных товаров в торговле (доведены Письмом Минторга РСФСР от 21.05.1987 № 085, Приложение 13)	Стеклянная тара с пищевыми товарами на складах, базах, в розничных торговых предприятиях и предприятиях общественного питания
30	Нормы естественной убыли продовольственных товаров в торговле (доведены Письмом Минторга РСФСР от 21.05.1987 № 085, Приложение 14)	Стеклянная порожняя тара при приеме, хранении и отпуске на складах, при погрузке в железнодорожные вагоны (баржи), при транспортировании автомобильным и гужевым транспортом
31	Нормы естественной убыли и отходов продовольственных товаров в торговле (утв. Приказом Минторга РСФСР от 01.03.1985 № 54)	Мясо и мясопродукты при междугородных перевозках в авторефрижераторах
32	Единые нормы естественной убыли массы мороженой неглазированной рыбы при хранении на береговых холодильниках и судах (утверждены Приказом Минрыбхоза СССР от 30.07.1990 № 322)	Рыба сухого искусственного замораживания
33	Нормы усушки мяса и субпродуктов птицы и кроликов при холодильной обработке и хранении (утв. Приказом Минмясомолпрома СССР от 31.12.1982 № 291)	Мясо птицы и кроликов при холодильной обработке
34	Нормы естественной убыли продукции коксохимической и лесохимической промышленности при перевозке речным транспортом и отдельных видов лесохимической продукции при хранении (утв. Постановлением Госснаба СССР от 26.12.1988 № 98)	Жидкие и сухие продукты коксохимической и лесохимической промышленности
35	Нормы естественной убыли спиртованных соков и морсов при железнодорожных перевозках в дубовых бочках (утв. Постановлением Госснаба СССР от 07.04.1989 № 24)	Спиртованные соки и морсы

36	Нормы естественной убыли отдельных видов продукции производственно-технического назначения при морских перевозках (утв. Постановлением Госснаба СССР от 27.04.1989 № 32)	Целлюлоза, руды железная, марганцевая и др., минерально-строительные материалы, цемент, химические и минеральные удобрения, кислоты и др.
37	Нормы естественной убыли продукции производственно-технического назначения при перевозке речным транспортом (утв. Постановлением Госснаба СССР от 27.04.1989 № 31)	Кожи, целлюлоза, руды и концентраты, цемент, составы огнеупорные, шлаки, удобрения, краски и красильные вещества
38	Нормы естественной убыли антрацитов, каменных и бурых углей всех марок при морских и речных перевозках и погрузочно-разгрузочных работах в порту (утв. Постановлением Госснаба СССР от 29.03.1989 № 21)	Каменные и бурые угли всех марок
39	Нормы естественной убыли минеральных удобрений при хранении и перевозках автомобильным и железнодорожным транспортом (утв. Постановлением Госснаба СССР от 20.03.1989 № 15)	Минеральные удобрения
40	Нормы естественной убыли вторичного сырья при хранении на складах предприятий и организаций (утв. Постановлением Госснаба СССР от 20.09.1988 № 76)	Тряпье, обрезки, пакля, макулатура, стеклобой
41	Нормы естественной убыли дров при хранении и складских операциях (утв. Постановлением Госснаба СССР от 18.05.1988 № 41)	Дрова
42	Нормы естественной убыли нефти и нефтепродуктов 3, 4, 5, 6, 8 групп при перевозках морскими и речными судами наливом (утв. Постановлением Госснаба СССР от 25.03.1988 № 25)	Бензины автомобильные и авиационные, изооктаны, растворители, бензол, керосины, топлива дизельные, мазуты, нефть
43	Нормы естественной убыли зерна при перевозке в вагонах-зерновозах (утв. Постановлением Госснаба СССР от 18.12.1987 № 152)	При перевозке зерна на расстояния до 1000 км, от 1000 до 2000 км и свыше 2000 км
44	Нормы естественной убыли бензинов при перевозке морскими судами наливом (утв. Постановлением Госснаба СССР от 07.08.1987 № 107)	Бензины. При их перевозке в зависимости от водных бассейнов
45	Нормы естественной убыли лакокрасочных материалов при сливе (утв. Постановлением Госснаба СССР от 06.04.1987 № 37)	Лакокрасочные материалы при их сливе из металлических фляг, барабанов, бочек и цистерн

46	Нормы естественной убыли отдельных видов грузов при перевозках по морским путям сообщения (утв. Постановлением Госснаба СССР от 22.01.1987 № 6)	Овощи, картофель, свекла сахарная, бахчевые культуры свежие, фрукты и ягоды свежие, продукция молочной, маслосеменной и сыродельной промышленности, мясо и мясопродукты
47	Нормы естественной убыли кварцевого песка при хранении без тары на открытых площадках в течение двух месяцев (утв. Постановлением Госснаба СССР от 25.11.1986 № 160)	Кварцевый песок
48	Нормы естественной убыли этилового спирта при хранении, перемещениях и транспортировке железнодорожным, водным и автомобильным транспортом (утв. Постановлением Госснаба СССР от 11.07.1986 № 102)	Этиловый спирт
49	Нормы естественной убыли нефтепродуктов при приеме, хранении, отпуске и транспортировании (утв. Постановлением Госснаба СССР от 26.03.1986 № 40)	Нефтепродукты 1 — 7 групп, кроме потерь при перекачке по магистральным нефтепродуктопроводам
50	Нормы естественной убыли лесохимической продукции при хранении свыше одного месяца (утв. Постановлением Госснаба СССР от 10.01.1986 № 7)	Скипидар, пихтовое масло, бутилацетат, кислота уксусная лесохимическая пищевая, смола древесная лиственных пород, ингибитор древесносмоляной, уголь древесный ретортный
51	Нормы естественной убыли шрота масличных культур при перевозках автомобильным транспортом (утв. Постановлением Госснаба СССР от 07.01.1986 № 2)	Шрот масличных культур при перевозках на расстояния от 25 до 50 км, от 50 до 100 км и свыше 100 км
52	Норма естественной убыли хлопкового шрота при хранении (утв. Постановлением Госснаба СССР от 07.01.1986 № 3)	Шрот хлопковый при хранении
53	Временные нормы естественной убыли виноматериалов и вин, коньячных спиртов и коньяков при перевозке железнодорожным, водным, автомобильным транспортом и осуществлении транспортных операций (утв. Постановлением Госснаба СССР от 05.10.1985 № 111)	Виноматериалы, вина, коньячные спирты и коньяки при перевозках

54	Нормы естественной убыли цемента при перевозках железнодорожным транспортом (утв. Постановлением Госснаба СССР от 05.09.1985 № 97)	Цемент при перевозках насыпью
55	Нормы естественной убыли нерудных строительных материалов при хранении и перевозках и отмене норм естественной убыли ряда грузов при речных перевозках (утв. Постановлением Госснаба СССР от 15.06.1984 № 72)	Щебень, гравий, песчано-гравийная смесь, песок строительный, отсеvy дробления
56	Нормы естественной убыли сахара-сырца, сахара-песка, сахара-рафинада и сахарной пудры при хранении на предприятиях сахарной промышленности (утв. Постановлением Госснаба СССР от 26.06.1981 № 59)	Сахар-сырец, сахар-песок, сахар-рафинад и сахарная пудра
57	Нормы естественной убыли живицы сосновой при внутризаводской транспортировке и хранении на складах лесозаготовительных и канифольно-терпентинных предприятий (утв. Постановлением Госснаба СССР от 16.06.1980 № 48)	Живица сосновая
58	Нормы естественной убыли древесного угля при железнодорожных перевозках (утв. Постановлением Госснаба СССР от 03.01.1979 № 1)	Древесный уголь
59	Нормы естественной убыли минеральных удобрений при железнодорожных перевозках (утв. Постановлением Госснаба СССР от 26.04.1978 № 25)	Минеральные удобрения, перевозимые без тары в крытых вагонах

Приложение №2

Нормы компенсации за использование личного транспорта в служебных целях

руб./мес.

Легковые автомобили с рабочим объемом двигателя до 2000 куб. см включительно	1200
свыше 2000 куб. см	1500
Мотоциклы	600

Приложение 3

Нормы расходов организаций на выплату суточных за каждый день нахождения в заграничной командировке, в пределах которых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций такие расходы относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией

долл. США

Страна	Нормы			
	при направлении в командировку на срок до 60 дней включительно из Российской Федерации и других стран		при направлении в командировку на срок свыше 60 дней из Российской Федерации и других стран ¹	
	до 1 января 2006 г. ²	после 1 января 2006 г. ³	до 1 января 2006 г. ²	после 1 января 2006 г. ³
1	2	3	4	5
Австралия	53	60	37	42
Австрия	62	66	43	46
Азербайджан	50	57	35	40
Албания	64	67	45	47
Алжир	64	65	45	46
Ангола	79	80	55	56
Андорра	57	62	40	43
Антигуа и Барбуда	103	69	72	48
Аргентина	66	64	46	45
Армения	47	57	33	40
Афганистан	65	80	45	56
Багамские Острова	65	64	45	45
Бангладеш	61	67	43	47
Барбадос	70	68	49	48
Бахрейн	63	66	44	47
Белоруссия	48	57	34	40
Белиз	60	59	42	41
Бельгия	58	64	41	45
Бенин	60	66	42	46
Бермудские Острова	67	69	47	48
Болгария	57	55	40	39
Боливия	62	63	43	44
Босния и Герцеговина	58	60	41	42
Ботсвана	55	64	39	45
Бразилия	57	58	40	41
Бруней	55	57	38	40
Буркина-Фасо	68	72	47	50
Бурунди	68	74	48	52

Вануату	59	68	41	48
Великобритания	67	69	47	48
Венгрия	53	61	37	43
Венесуэла	64	64	45	45
Вьетнам	58	63	41	44
Габон	65	70	45	49
Гаити	60	61	42	43
Гайана	66	67	46	47
Гамбия	68	62	47	43
Гана	62	66	43	46
Гватемала	58	68	40	48
Гвинея	60	66	42	46
Гвинея-Бисау	87	91	61	64
Германия	58	65	41	46
Гибралтар	68	69	47	48
Гондурас	67	75	47	53
Гренада	92	92	65	64
Греция	53	58	37	41
Грузия	45	54	32	38
Дания	64	70	45	49
Джибути	69	75	48	53
Доминиканская Республика	63	59	44	41
Египет	62	60	43	42
Замбия	61	68	43	48
Заморские территории Франции	62	65	43	46
Зимбабве	69	57	48	40
Израиль	65	70	46	49
Индия	58	62	40	43
Индонезия	65	69	45	45
Иордания	60	62	42	43
Ирак	67	81	47	57
Иран	55	62	38	43
Ирландия	65	65	46	46
Исландия	65	70	45	49
Испания	57	62	40	43
Италия	59	65	41	46
Йемен	61	66	42	46
Кабо-Верде	59	64	41	45
Казахстан	41	55	29	39
Каймановы Острова	67	69	47	48
Камбоджа	64	68	45	48

Камерун	66	69	46	48
Канада	59	62	41	43
Катар	61	58	42	41
Кения	63	66	44	46
Кипр	55	59	38	41
Киргизия	44	56	31	39
Китай	68	67	48	47
Китай (Гонконг)		67		47
Китай (Тайвань)		67		47
Корейская Народно-Демократическая Республика	64	65	45	46
Колумбия	59	65	41	46
Коморские Острова	65	86	45	60
Конго	78	85	54	60
Демократическая Республика Конго	74	76	52	53
Коста-Рика	57	63	40	44
Кот-д'Ивуар	66	74	46	52
Куба	62	65	44	46
Кувейт	61	59	43	41
Лаос	61	64	43	45
Латвия	55	55	39	39
Лесото	58	61	41	43
Либерия	62	78	43	55
Ливан	74	73	52	51
Ливия	81	70	57	49
Литва	58	57	41	40
Лихтенштейн	65	71	46	50
Люксембург	58	61	41	43
Маврикий	56	63	39	44
Мавритания	66	67	46	47
Мадагаскар	60	64	42	45
Макао	68	67	48	47
Македония	56	60	39	42
Малави	65	66	46	46
Малайзия	57	60	40	42
Мали	65	70	46	49
Мальдивы	68	67	45	47
Мальта	55	61	39	43
Марокко	55	58	39	41

Мексика	63	64	44	45
Мозамбик	64	68	45	48
Молдавия	45	53	31	37
Монако	62	65	43	46
Монголия	59	59	41	41
Мьянма	60	65	42	46
Намибия	56	61	39	43
Науру	53	60	37	42
Непал	58	65	41	46
Нигер	67	78	47	55
Нигерия	68	72	48	50
Нидерланды	59	65	41	46
Никарагуа	66	68	46	48
Новая Зеландия	52	65	37	46
Новая Каледония		60		42
Норвегия	79	79	55	55
Объединенные Арабские Эмираты	61	60	43	42
Оман	63	62	44	43
Пакистан	63	69	44	48
Палау, остров	59	63	41	44
Панама	61	64	42	45
Папуа — Новая Гвинея	69	68	48	48
Парагвай	59	57	41	40
Перу	62	63	43	44
Территория под управлением Палестинской национальной Администрации		70		49
Польша	56	56	39	39
Португалия	55	61	39	43
Пуэрто-Рико	67	72	47	50
Республика Кирибати	75	75	52	52
Республика Корея	65	66	45	46
Руанда	69	72	49	50
Румыния	56	56	39	39
Сальвадор	66	68	46	48
Самоа	56	64	39	45
Сан-Марино	59	65	41	46
Сан-Томе и Принсипи	69	74	48	52
Саудовская Аравия	60	64	42	45
Свазиленд	55	65	39	46

Сейшельские Острова	65	71	45	50
Сенегал	66	70	46	49
Сент-Люсия	88	69	62	48
Сербия и Черногория		60		42
Сингапур	60	61	42	43
Сирия	59	62	41	43
Словакия	53	59	37	41
Словения	56	57	40	40
Содружество Доминики	67	69	47	48
Соломоновы Острова	59	56	41	39
Сомали	59	70	41	49
Судан	74	78	52	55
Суринам	54	69	38	48
Соединенные Штаты Америки	67	72	47	50
Сьерра-Леоне	69	69	48	48
Таджикистан	41	60	28	42
Таиланд	57	58	40	41
Танзания	64	66	45	46
Того	64	65	45	46
Тонга	55	54	39	38
Тринидад и Тобаго	68	68	48	48
Тунис	56	60	39	42
Туркменистан	64	65	45	46
Турция	59	64	41	45
Уганда	65	65	45	46
Узбекистан	51	59	36	41
Украина	46	53	32	37
Уругвай	62	60	43	42
Фиджи	50	61	35	43
Филиппины	59	63	42	44
Финляндия	55	62	39	43
Франция	62	65	43	46
Хорватия	60	63	42	44
Центрально-Африканская Республика	75	90	53	63
Чад	85	95	59	67
Чехия	57	60	40	42
Чили	61	63	43	44
Швейцария	65	71	45	50
Швеция	60	65	42	46
Шри-Ланка	60	62	42	43

Эквадор	56	67	39	47
Экваториальная Гвинея	67	79	47	55
Эритрея	61	68	43	48
Эстония	53	55	37	39
Эфиопия	59	70	41	49
Южно-Африканская Республика	56	58	39	41
Ямайка	67	69	47	48
Япония	84	83	59	58

¹ Указанные нормы также применяются при направлении в командировку работников загранучреждений Российской Федерации, филиалов (представительств) российских организаций за границей в пределах страны, где находится указанное загранучреждение, филиал (представительство), независимо от срока командировки.

² Установлены Постановлением Правительства РФ от 08.02.2002 № 93.

³ Установлены Постановлением Правительства РФ от 13.05.2005 № 299, которое внесло соответствующие изменения в Постановление Правительства РФ от 08.02.2002 № 93.

Приложение 4

Квалификация расходов в бухгалтерском и налоговом учетах

№ п/п	Наименование вида расходов	Нормативный документ, определяющий порядок признания расходов		Виды возникающих разниц (ПБУ 18/02)		
		В бухгалтерском учете	В целях налогообложения прибыли	Постоянных	Вычитаемых	Налогооблагаемых
1	2	3	4	5	6	7
1.	Материальные расходы					
1.1.	Приобретение материалов в иностранной валюте	п. 6, 12,15 ПБУ 5/01	подп. 5.1 п. 1 ст. 265, п. 11.1 ст. 250 НК РФ			
1.2.	Изготовление МПЗ собственными силами	п.7 ПБУ 5/01)	п. 4 ст. 254 НК РФ)		+	
1.3.	Получение материалов безвозмездно	п. 6,9 ПБУ 6/01, п. 10.3 ПБУ 9/99	письмо МНС России от 29.04.2004 №02-5-10/33)	Положительная		
1.4.	Информационные и консультационные услуги по приобретению МПЗ	п. 6 ПБУ 5/01	п. 2 ст. 254 НК РФ)			
1.5.	Недостачи и потери, выявленные при приемке материалов в пределах норм естественной убыли	п. 6 ПБУ 5/01	подп. 2 п. 7 ст. 254 НК РФ			Временная
1.6.	Расходы по страхованию товара при его приобретении	п. 6 ПБУ 5/01	п. 1 ст. 253 НК РФ			Временная

1.7.	Проценты по заемным средствам, начисленные до момента принятия объекта к учету (в пределах ограничений, установленных ст. 269 НК РФ)	п. 6 ПБУ 5/01	подп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ			Времен ная
1.8.	Проценты по заемным средствам, начисленные до момента принятия объекта к учету (сверх ограничений, установленных ст. 269 НК РФ)	п. 6 ПБУ 5/01	ст. 269 НК РФ)	Положи тельная		
1.9.	Контрактная стоимость товаров (без НДС)	п. 6 ПБУ 5/01)	Письмо МНС России от 05.09.2003 № ВГ- 6-02/945@) и подп. 3 п. 1 ст. 268 НК РФ)			
1.10.	Командировочные расходы, если командировка связана с приобретением конкретных ценностей	п. 6 ПБУ 5/01)	ст. 320 НК РФ)			
1.11.	Суточные, сверх установленного норматива	п. 6 ПБУ 5/0	подп. 38 п. 1 ст. 270 НК РФ	Положи тельная		
1.12.	Таможенные расходы, информационно- консультационные и посреднические расходы		ст. 320 НК РФ			

1.13.	Суммовые разницы после принятия товаров к учету	п. 12 ПБУ 10/99	п. 11.1 ст. 250, подп. 5.1. п. 1 ст. 265 НК РФ			
1.14.	НДС, не принятый к зачету по правилам гл. 21 НК РФ	п. 6 ПБУ 5/0	2 ст. 170 НК РФ	Положительная		
1.15.	Расходы на доставку товаров до своего склада	п. 6 ПБУ 5/0	ст. 320 НК РФ			
1.16.	Расходы по страхованию приобретаемых товаров	п. 6 ПБУ 5/0, п. 6, 13 ПБУ 5/01	ст. 263, п. 6 ст. 272 НК РФ			Временная
1.17.	Расходы на уплату процентов по заемным средствам, начисленные до момента принятия товаров к учету: — в пределах ограничений, установленных ст. 269 НК РФ)	п. 6 ПБУ 5/01, п. 6, 13 ПБУ 5/01	подп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ			Временная
1.18.	— сверх ограничений, установленных ст. 269 НК РФ	п. 6 ПБУ 5/01, п. 6, 13 ПБУ 5/01	ст. 269 НК РФ)	Положительная		
1.19.	Расходы на уплату процентов по заемным средствам, начисленные после принятия товаров к учету: — в пределах ограничений, установленных ст. 269 НК РФ)	п. 11 ПБУ 10/99, п. 15 ПБУ 15/01	подп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ)			
1.20.	— сверх ограничений, установленных ст. 269 НК РФ	п. 11 ПБУ 10/99, п. 15 ПБУ 15/01)	ст. 269 НК РФ)	Положительная		

2.	<i>Расходы на оплату труда</i>					
2.1.	В виде взносов по договорам долгосрочного страхования жизни работников, заключенными на срок не менее 5 лет и по договорам пенсионного (и негосударственного пенсионного) обеспечения работников. Совокупный размер указанных расходов превысил норматив (12% от суммы расходов на оплату труда)	п. 16-19 ПБУ 10/99	п. 16 ст. 255 НК РФ, п. 7 ст. 272 НК РФ	Положительная		
2.2.	В виде взносов по договорам добровольного медицинского страхования работников, заключенными на срок не менее 5 лет. Размер указанных расходов превысил норматив 3% от суммы расходов на оплату труда)	п. 16-19 ПБУ 10/99	п. 16 ст. 255 НК РФ, п. 6 ст. 270 НК РФ	Положительная		

2.3.	В виде взносов по договорам добровольного личного страхования, заключаемым исключительно на случай наступления смерти застрахованного работника или утраты застрахованным работником трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей. Размер данных расходов превысил норматив (10 000 руб. в год на 1 застрахованного)	п. 16-19 ПБУ 10/99	п. 16 ст. 255 НК РФ, п. 6 ст. 270 НК РФ	Положительная		
2.4.	В виде отчислений в резерв на предстоящую оплату отпусков работникам (при условии, что резерв создается только в бухгалтерском учете)	п. 7 Положения по ведению бухгалтерского учета	-	Положительная		
2.5.	В виде отчислений в резерв на предстоящую оплату отпусков работникам (при условии, что резерв создается только в налоговом учете)	-	ст. 324 НК РФ	Отрицательная		

2.6.	Вознаграждения руководству и работникам (кроме тех видов вознаграждений, которые предусмотрены трудовыми договорами)	п. 12 ПБУ 10/99	п. 21 ст. 270 НК РФ	Положительная		
2.7.	Расходы на плату дополнительно предоставляемых отпусков сверх предусмотренных законодательством (по трудовому договору)	п. 7,8 , 12 ПБУ 10/99	п. 24 ст. 270 НК РФ	Положительная		
2.8.	В виде сумм материальной помощи работникам (в том числе для первоначального взноса на приобретение или строительства жилья, на полное или частичное погашение кредита, предоставленного на приобретение или строительства жилья)	п. 12 ПБУ 10/99	п. 23 ст. 270 НК РФ	Положительная		
2.9.	В виде надбавок к пенсиям, единовременных пособий ветеранам труда	п. 12 ПБУ 10/99	п. 25 ст. 270 НК РФ	Положительная		

2.10.	В виде платы на проезд к месту работы и обратно транспортом общего пользования (за исключением, если расходы на плату проезда предусмотрены трудовым договором)	п. 12 ПБУ 10/99	п. 26 ст. 270 НК РФ	Положительная		
2.11.	На оплату ценовых разниц при реализации по льготным ценам, тарифам (ниже рыночных цен) товаров (работ, услуг) работникам	п. 12 ПБУ 10/99	п. 27 ст. 270 НК РФ	Положительная		
2.12.	На оплату обучения в высших и средних специальных учебных заведениях	п. 12 ПБУ 10/99	п. 43 ст. 270 НК РФ, п. 3 ст. 264 НК РФ	Положительная		
3.	Основные средства					
3.1.	<i>Расходы по формированию первоначальной стоимости основных средств:</i>					
3.1.1.	Сумма командировочных расходов, связанных с приобретением объектов основных средств: сумма суточных, сверх установленного норматива	п.8 ПБУ 6/01	подп. 38п. 1 ст. 270 НКРФ	Положительная		
3.1.2.	суммы, уплаченные в соответствии с договором поставщику	п.8 ПБУ 6/01	п.1 ст. 257 НКРФ)			

2.10.	В виде платы на проезд к месту работы и обратно транспортом общего пользования (за исключением, если расходы на плату проезда предусмотрены трудовым договором)	п. 12 ПБУ 10/99	п. 26 ст. 270 НК РФ	Положительная		
2.11.	На оплату ценовых разниц при реализации по льготным ценам, тарифам (ниже рыночных цен) товаров (работ, услуг) работникам	п. 12 ПБУ 10/99	п. 27 ст. 270 НК РФ	Положительная		
2.12.	На оплату обучения в высших и средних специальных учебных заведениях	п. 12 ПБУ 10/99	п. 43 ст. 270 НК РФ, п. 3 ст. 264 НК РФ	Положительная		
3.	Основные средства					
3.1.	<i>Расходы по формированию первоначальной стоимости основных средств:</i>					
3.1.1.	Сумма командировочных расходов, связанных с приобретением объектов основных средств: сумма суточных, сверх установленного норматива	п.8 ПБУ 6/01	подп. 38п. 1 ст. 270 НК РФ	Положительная		
3.1.2.	суммы, уплаченные в соответствии с договором поставщику	п.8 ПБУ 6/01	п.1 ст. 257 НК РФ)			

3.1.10.	проценты по заемным средствам, начисленные до момента принятия объекта к учету (сверх ограничений, установленных ст. 269 НК РФ	п.8 ПБУ 6/01	ст. 269 НК РФ	+		
3.1.11.	проценты по заемным средствам, начисленные после принятия объекта к учету (в пределах ограничений, установленных ст. 269 НК РФ)	п. 11 ПБУ 10/99, п. 15 ПБУ 15/01	подп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ			
3.1.12.	проценты по заемным средствам, начисленные после принятия объекта к учету (сверх ограничений, установленных ст. 269 НК РФ)	п. 11 ПБУ 10/99, п. 15 ПБУ 15/01)	ст. 269 НК РФ	+		
3.1.13.	услуги нотариуса по оформлению залога для привлечения кредита	п.8 ПБУ 6/01	Письмо МНС России от 26.08.2004 г. №02-5-11/38@)			Времен ная
3.2.	Расходы в виде сумм начисленной амортизации					
3.2.1.	В виде сумм начисленной амортизации по объектам жилищного фонда, используемым налогоплательщик ом для извлечения дохода	п.17 ПБУ 6/01	Ст. 256 НК РФ и ст. 259 НК РФ, ст. 272 НК РФ	Отрица тельная		

3.2.2.	В виде сумм начисленной амортизации по безвозмездно полученному основному средству, рыночная стоимость которого ниже остаточной стоимости по данным налогового учета (при совпадении в налоговом и бухгалтерском учете методов и сроков начисления амортизации)	п. 10 и п. 19 ПБУ 6/01	п. 1 ст. 257 НК РФ, ст. 259 НК РФ, п. 3 ст. 272 НК РФ	Отрицательная		
3.2.3.	В виде сумм начисленной амортизации по полученному в уставный капитал основному средству, рыночная стоимость которого ниже статочной стоимости по данным налогового учета	п. 9 ПБУ 6/01	ст. 277 НК РФ	Отрицательная		
3.2.4.	В виде сумм начисленной амортизации (в бухгалтерском учете списывается быстрее, чем в налоговом). Начисление амортизации в бухгалтерском учете еще не прекращено	п. 19 ПБУ 6/01	ст. 259 НК РФ, п. 3 ст. 272 НК РФ	Положительная		

3.2.5.	В виде сумм начисленной амортизации (в бухгалтерском учете списывается быстрее, чем в налоговом). Начисление амортизации в бухгалтерском учете прекращено	п. 19 ПБУ 6/01	ст. 259 НК РФ, п. 3 ст. 272 НК РФ	Отрицательная		
3.2.6.	В виде сумм начисленной амортизации по основным средствам, полученным за счет средств целевых поступлений	п. 17-24 ПБУ 6/01, п. 8 ПБУ 13/2000	подп. 3 п. 2 ст. 256 НК РФ	Положительная		
3.2.7.	В виде сумм начисленной амортизации по непроизводственным основным средствам	п. 12,15 и п. 18 ПБУ 10/99	п. 1 ст. 252 НК РФ, п. 49 ст. 270 НК РФ	Положительная		
4.	Расходы на НИОКР					
4.1.	Расходы на НИОКР, по которым получен используемый в производственных целях положительный результат, не являющийся нематериальным активом.	п. 10-14 ПБУ 17/02	ст. 262 НК РФ	Положительная		
4.2.	Расходы на НИОКР, которые не дали положительного результата.	п. 7 ПБУ 17/02	ст. 262 НК РФ, п. 36 ст. 270 НК РФ	Положительная в части 30 % расходов)		
5.	Финансовые вложения					

5.1.	<i>Формирование первоначальной стоимости финансовых вложений</i>					
5.1.1.	Цена приобретения, информационные (консультационные услуги), вознаграждения посредническим организациям	п. 9 ПБУ 19/02	п. 3 ст. 279, п. 2 ст. 280 НК РФ			
5.1.2.	Проценты по кредитам и займам в пределах норматива, а также суммовые разницы, возникающие до момента постановки на баланс	п. 9 ПБУ 19/02	ст. 272 НК РФ			Временная
5.1.3.	Проценты по кредитам и займам сверх установленного норматива	п. 9 ПБУ 19/02	ст. 269 НК РФ	+		
5.1.4.	Если передаются по договору мены	Стоимость определяется исходя из стоимости, по которой при сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные финансовые вложения	п.2 ст. 280 НК РФ)	+		
5.1.5.	Если ценные бумаги копируются на рынке	п. 13 ПБУ 19/02	п. 8 ст. 250 НК РФ	+		

5.1.6.	Если ценные бумаги не имеют рыночных котировок	Первоначальная стоимость ценных бумаг, по которым организатором торговли рыночная цена не рассчитывается, определяется как сумма денежных средств, которую организация могла бы получить в результате продажи этих ценных бумаг по состоянию на дату их принятия к бухгалтерскому учету.	п. 8 ст. 250 НК РФ	+	на этапе выбытия	
5.1.7.	Вклады в уставный (складочный) капитал	п. 12 ПБУ 19/02).	пп. 3 п. 1 ст. 251 НК РФ	+		
5.1.8.	Вклад по договору простого товарищества	Денежная оценка, согласованная товарищами	пп. 3 п. 1 ст. 251 НК РФ	+		
5.1.9.	Акции (доли, пай), полученные акционерами (участниками) при реорганизации	По данным разделительного баланса	п. 3 ст. 277 НК РФ	+		
6.	Прочие расходы, связанные с производством и реализацией					
6.1.	Платежи за сверхнормативные выбросы в окружающую среду	В составе себестоимости товаров (работ, услуг)	п. 4 ст. 270 НК РФ	+		

6.2.	Компенсация за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов в пределах норм, установленных Правительством РФ (выплата компенсации еще не произведена)	п. 18 ПБУ 10/99	подп. 11 п.1 ст. 264 НК РФ, подп. 4 п. 7 ст. 272 НК РФ	Положительная		
6.3.	Компенсация за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов в пределах норм, установленных Правительством РФ (после фактической выплаты)	п. 18 ПБУ 10/99	подп. 11 п.1 ст. 264 НК РФ, подп. 4 п. 7 ст. 272 НК РФ	Отрицательная		
6.4.	Компенсация за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов сверх норм, установленных Правительством РФ	п. 18 ПБУ 10/99	подп. 11 п.1 ст. 264 НК РФ, подп. 4 п. 7 ст. 272 НК РФ, п. 38 ст. 270 НК РФ	Положительная		
6.5.	Командировочные расходы в виде суточных сверх норм, установленных Правительством РФ	п. 18 ПБУ 10/99	подп. 12 п. 1 ст. 264 НК РФ, подп. 5 п.7 ст. 272 НК РФ, п. 38 ст. 270 НК РФ	Положительная		

6.6.	Представительские расходы, превышающие предельный размер (4% от суммы расходов на оплату труда)	п. 18 ПБУ 10/99	подп. 22 п. 1 и п. 2 ст. 264 НК РФ, подп. 5 п.7 ст. 272 НК РФ, п. 42 ст. 270 НК РФ	Положительная		
6.7.	Расходы, и связанные с приобретением исключительных прав на программу для ЭВМ или базы данных по договору с правообладателем. В договоре с правообладателем срок использования программы не установлен. (В налоговом учете вышеуказанные расходы отражаются одновременно в момент их возникновения. В бухгалтерском учете данные расходы отражаются в качестве расходов будущих периодов).	п. 18 ПБУ 10/99	подп. 26 п. 1 ст. 264 НК РФ, п. 1 ст. 272 НК РФ	Отрицательная		
6.8.	Расходы на рекламу сверх установленного предельного размера (1% от суммы выручки от реализации)	п. 18 ПБУ 10/99	подп. 28 п. 1 и п. 4 ст. 264 НК РФ, п. 44 ст. 270 НК РФ	Положительная		

6.9.	Расходы в виде отчислений в резерв на ремонт, гарантийный ремонт (при условии, что резерв создается только в бухгалтерском учете)	п. 72 Положения по ведению бухгалтерского учета	-	Положительная		
6.10.	Фактические расходы на ремонт, гарантийный ремонт (при условии, что резерв создается только в бухгалтерском учете)			Отрицательная		
6.11.	Расходы в виде отчислений в резерв на ремонт, гарантийный ремонт (при условии, что резерв создается только в налоговом учете)	п. 72 Положения по ведению бухгалтерского учета	-	Отрицательная		
6.12.	Фактические расходы на ремонт, гарантийный ремонт (при условии, что резерв создается только в налоговом учете)			Положительная		
7.	Внереализационные расходы					
7.1.	Проценты по заемным средствам, полученным для приобретения основных средств, материалов, товаров, сверх норм, установленных ст. 269 НК РФ	п. 15 и п. 23 ПБУ 15/01	подп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ, п. 8 ст. 270 НК РФ	Положительная		

7.2.	В виде суммовых разниц, возникших при приобретении основных средств.	п. 8 Методических указаний по учету основных средств	подп. 5 п. 1 ст. 265 НК РФ, п. 9 ст. 272 НК РФ	Отрицательная		
7.3.	Дисконт по векселю, выданному за приобретенные основные средства, материалы, товары в пределах норм, установленных ст. 269 НК РФ	п. 18 ПБУ 15/01	подп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ, п. 8 ст. 270 НК РФ	Отрицательная		
7.4.	Дисконт по векселю, выданному за приобретенные основные средства, материалы, товары сверх норм, установленных ст. 269 НК РФ	п. 18 ПБУ 15/01	подп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ, п. 8 ст. 270 НК РФ	Положительная		
7.5.	Остаточная стоимость ликвидируемого незавершенного строительства		п. 8 ст. 265 НК РФ	Положительная		
7.6.	В виде стоимости безвозмездно переданного имущества	п. 12, п. 15 и п. 18 ПБУ 10/99	п. 16 ст. 270 НК РФ	Положительная		
7.7.	Отрицательная разница от переоценки ценных бумаг и драгоценных камней		п. 18 ст. 270 НК РФ	Положительная		
7.8.	Расходы прошлых лет, выявленные в отчетном (налоговом) периоде	п. 39 Положения по ведению бухгалтерского учета	п. 1 ст. 54 НК РФ	Положительная		

7.9.	В виде отчислений в резерв под снижение стоимости материальных ценностей	п. 25 ПБУ 5/01	—	Положительная		
7.10	В виде отчислений в резерв сомнительных долгов (резерв создается только в бухгалтерском учете)	п. 77 Положения п ведению бухгалтерского учета	-	Положительная		
7.11.	В виде отчислений в резерв сомнительных долгов (резерв создается только в налоговом учете)	-	ст. 266 НК РФ	Отрицательная		
7.12.	Списание безнадежных долгов в пределах сумм созданного резерва (резерв создается только в налоговом учете)	-	ст. 266 НК РФ	Положительная		
7.13.	Суммы отчислений в резервы под обесценение ценных бумаг (за исключением резервов, создаваемых профессиональным и участниками ценных бумаг, осуществляющих дилерскую деятельность)	-	п. 10 ст. 270 НК РФ	Положительная		
7.14.	Убытки от уступки права требования финансовым агентом	-	п. 3 ст. 279 НК РФ	Положительная		
7.15	Убытки от передачи имущества в качестве вноса в уставный капитал или по договору простого товарищества	-	ст. 277 НК РФ	Положительная		

Библиографический список

1. Волошин Д.А. «Все новое о налоге на прибыль», журн. «Главбух», 2006 г.
2. Крутякова Т.Л. «Годовой отчет за 2005 год», «АКДИ „Экономика и жизнь“, 2005
3. Лапина О.Г. «Годовой отчет за 2005 год», М. «ЭКСМО, 2006 г.

Оглавление

- ☐ Перечень принятых сокращений в тексте:
- ☐ Понятие экономически оправданные и документально подтвержденные затраты
- ☐ Классификация расходов в бухгалтерском и налоговом учетах
- ☐ Классификация расходов в бухгалтерском учете
- ☐ Классификация расходов в налоговом учете
- ☐ Состав затрат в бухгалтерском учете
- ☐ Состав затрат в налоговом учете
- ☐ Агентский договор
- ☐ Аренда транспортного средства
- ☐ Банковские карты
- ☐ Бесплатное питание
- ☐ Библиотечный фонд
- ☐ Бизнес-планы
- ☐ Бонусы
- ☐ Возврат товаров
- ☐ Векселя
- ☐ Вспомогательные производства
- ☐ Госпошлина
- ☐ Долги, нереальные для взыскания
- ☐ Дивиденды
- ☐ Добровольное страхование
- ☐ Забор воды сверх установленных лимитов
- ☐ Здравпункты
- ☐ Земельные участки
- ☐ Излишки товаров
- ☐ Инвестиционный договор (договор долевого участия)
- ☐ Информационные (консультационные) услуги
- ☐ Интеллектуальная собственность
- ☐ Капитальные вложения
- ☐ Командировочные расходы
- ☐ Коммунальные услуги

- ☐ Клиринговая деятельность
- ☐ Компенсация за неиспользованный отпуск
- ☐ Компьютерные программы
- ☐ Компенсация за использование для служебных поездок личных

легковых автомобилей и мотоциклов

- ☐ Лизинг
- ☐ Материально-производственные запасы
- ☐ Материалы, полученные от ликвидации основных средств
- ☐ Мобилизационная подготовка
- ☐ Медицинские осмотры
- ☐ Медицинские осмотры
- ☐ Недействительные сделки
- ☐ Надзорная деятельность
- ☐ Научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы
- ☐ Нематериальные активы
- ☐ Неотфактурованные поставки
- ☐ Неотделимые улучшения
- ☐ Обучение
- ☐ Основные средства
- ☐ Поступление основных средств
- ☐ Ремонт основных средств
- ☐ Модернизация основных средств
- ☐ Переоценка основных средств
- ☐ Амортизация основных средств
- ☐ Амортизации по временно не используемым основным

средствам

- ☐ Выбытие основных средств
- ☐ Обеспечение молоком работников, занятых на работах с

вредными условиями труда

- ☐ Объекты внешнего благоустройства
- ☐ Охрана
- ☐ Обязательное социальное страхование от несчастных случаев и

профессиональных заболеваний

- ☐ Объекты социально-культурной сферы
- ☐ Оценка незавершенного производства и готовой продукции
- ☐ Оценка незавершенного производства при оказании услуг и выполнении работ

- ☐ Перенос убытков на будущее
- ☐ Питьевая вода
- ☐ Потери от недостачи и порчи при хранении и транспортировке

ТМЦ

- ☐ Пособие по временной нетрудоспособности
- ☐ Потери от простоев
- ☐ Проездные билеты
- ☐ Представительские расходы
- ☐ Пользование постельными принадлежностями
- ☐ Подписка
- ☐ Проценты по заемным средствам
- ☐ Проценты, уплачиваемые за несвоевременный возврат займа
- ☐ Пусконаладочные работы
- ☐ Реклама
- ☐ Резерв по сомнительным долгам
- ☐ Реализация долей в уставных капиталах
- ☐ Резерв на выплату вознаграждений по итогам года
- ☐ Резерв на предстоящую оплату отпусков
- ☐ Резерв на ремонт основных средств
- ☐ Резерв под снижение стоимости материалов
- ☐ Расходы на продажу
- ☐ Расходы на оплату труда
- ☐ Скидки
- ☐ Сотовая связь
- ☐ Санкции за нарушение договорных обязательств
- ☐ Служебные собаки
- ☐ Сопровождение бухгалтерской программы и правовой базы

данных

- ☐ Специальная и форменная одежда

- ☐ Суммовые разницы по кредитам и займам
- ☐ Товары
- ☐ Тара
- ☐ Транспортные расходы
- ☐ Уступка права требования
- ☐ Услуги
- ☐ Учет процентов при нецелевом использовании заемных средств
- ☐ Финансовые вложения
- ☐ Целевое финансирование
- ☐ Чрезвычайные расходы
- ☐ Приложения
- ☐ Приложение №1
- ☐ Приложение №2
- ☐ Приложение 3
- ☐ Приложение 4
- ☐ Библиографический список