Учебное пособие

ПИТЕР

СТАНДАРТ ТРЕТЬЕГО ПОКОЛЕНИЯ

И. Н. Томшинская

Бухгалтерский и налоговый учет в коммерческих организациях

- Учетная политика организации
- Кредит и займ
- Ценные бумаги

ДЛЯ БАКАЛАВРОВ И СПЕЦИАЛИСТОВ

ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА

ББК 65.052.62я7
УДК 657.1(075)
Т56

Томшинская И. Н.

Т56 Бухгалтерский и налоговый учет в коммерческих организациях: Учебное пособие. Стандарт третьего поколения. — СПб.: Питер, 2013. — 336 с.: ил.

ISBN 978-5-496-00058-1

В учебном пособии рассмотрены принципы бухгалтерского и налогового учета отдельных хозяйственных операций, а также вопросы организации налогового учета по налогу на прибыль. Раскрываются основные цели и задачи налогового учета, пути сближения бухгалтерского и налогового учета, приняты во внимание изменения в налоговом и бухгалтерском законодательствах, вступившие в силу с 1 января 2012 г. Приведены многочисленные примеры, сопровождающиеся аналитическими регистрами налогового учета.

Книга предназначена для студентов и преподавателей экономических вузов, для бухгалтеров, аудиторов, сотрудников налоговых и финансовых служб, налоговых консультантов и руководителей.

ББК 65.052.62я7
УДК 657.1(075)

Все права защищены. Никакая часть данной книги не может быть воспроизведена в какой бы то ни было форме без письменного разрешения владельцев авторских прав.

ISBN 978-5-496-00058-1 © ООО «Питер Пресс», 2013

ОГЛАВЛЕНИЕ

Глава 1. Бухгалтерский и налоговый учет в системе управления..... 6

1.1. Бухгалтерский и налоговый учет: понятие, цель, задачи, объекты 6
1.2. Нормативное регулирование бухгалтерского и налогового учета..... 13
1.3. Исторический аспект появления налогового учета 14
1.4. Взаимосвязь бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли 18
1.5. Учетная политика организации..... 24
1.6. Документальное оформление 31
1.7. Хранение документов 41
1.8. Налоговая тайна..... 46
1.9. Применение ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций»..... 47
Контрольные вопросы и задания..... 52
Тесты..... 53

Глава 2. Бухгалтерский и налоговый учет основных средств 57

2.1. Активы, признаваемые основными средствами в бухгалтерском и налоговом учете 57
2.2. Бухгалтерский и налоговый учет поступления основных средств. Определение первоначальной стоимости основных средств..... 61
2.3. Переоценка основных средств в бухгалтерском учете и ее влияние на данные налогового учета 78
2.4. Бухгалтерский и налоговый учет амортизации основных средств 82
2.5. Бухгалтерский и налоговый учет восстановления основных средств 100
2.6. Бухгалтерский и налоговый учет выбытия основных средств..... 108
Контрольные вопросы и задания..... 121
Тесты..... 131

Глава 3. Бухгалтерский и налоговый учет нематериальных активов 136

3.1. Активы, признаваемые нематериальными активами в бухгалтерском и налоговом учете..... 136
3.2. Бухгалтерский и налоговый учет поступления нематериальных активов. Определение первоначальной стоимости нематериальных активов..... 140

3.3. Бухгалтерский и налоговый учет последующей оценки нематериальных активов ... 151
3.4. Бухгалтерский и налоговый учет амортизации нематериальных активов ... 155
3.5. НИОКР как объект бухгалтерского и налогового учета ... 159
3.6. Бухгалтерский и налоговый учет выбытия нематериальных активов ... 165
Контрольные вопросы и задания ... 170
Тесты ... 176

Глава 4. Бухгалтерский и налоговый учет материально-производственных запасов ... 181

4.1. Формирование стоимости материально-производственных запасов в бухгалтерском и налоговом учете. Особенности налогового учета товаров ... 181
4.2. Резерв под снижение стоимости материальных ценностей и его налоговые последствия ... 194
4.3. Оценка материально-производственных запасов при выбытии в бухгалтерском и налоговом учете ... 195
4.4. Бухгалтерский и налоговый учет возвратных отходов ... 197
Контрольные вопросы и задания ... 197
Тесты ... 200

Глава 5. Бухгалтерский и налоговый учет доходов и расходов ... 203

5.1. Понятие доходов ... 203
5.2. Порядок признания доходов ... 206
5.3. Понятие расходов ... 229
5.4. Порядок признания расходов ... 231
5.5. Нормируемые расходы ... 243
Контрольные вопросы и задания ... 250
Тесты ... 256

Глава 6. Бухгалтерский и налоговый учет ценных бумаг ... 261

6.1. Поступление ценных бумаг ... 261
6.2. Переоценка ценных бумаг ... 267
6.3. Доходы и расходы по ценным бумагам во время их хранения ... 270
6.4. Выбытие ценных бумаг ... 275
Контрольные вопросы и задания ... 280
Тесты ... 284

Глава 7. Бухгалтерский и налоговый учет кредитов и займов ... 288

7.1. Понятия кредита и займа ... 288
7.2. Бухгалтерский и налоговый учет процентов по кредитам и займам ... 289

7.3. Налоговый учет процентов по контролируемой задолженности по кредитам и займам, полученным от иностранной организации... 294
Контрольные вопросы и задания... 296
Тесты... 299

Глава 8. Особенности бухгалтерского и налогового учета отдельных хозяйственных операций ... 302

8.1. Бухгалтерский и налоговый учет резервов по сомнительным долгам... 302
8.2. Бухгалтерский и налоговый учет обслуживающих хозяйств... 305
8.3. Бухгалтерский и налоговый учет уступки права требования... 309
8.4. Налоговый учет обособленных подразделений... 313
Контрольные вопросы и задания... 319
Тесты... 324

Ответы на вопросы тестов ... 327

Список использованных источников... 328

Глава 1
БУХГАЛТЕРСКИЙ И НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ

1.1. Бухгалтерский и налоговый учет: понятие, цель, задачи, объекты.
1.2. Нормативное регулирование бухгалтерского и налогового учета.
1.3. Исторический аспект появления налогового учета.
1.4. Взаимосвязь бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли.
1.5. Учетная политика организации.
1.6. Документальное оформление.
1.7. Хранение документов.
1.8. Налоговая тайна.
1.9. Применение ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций».

1.1. Бухгалтерский и налоговый учет: понятие, цель, задачи, объекты

В настоящее время выделяют большое количество видов учета: бухгалтерский, налоговый, управленческий. В каждой организации должны быть обеспечены сбор и обработка информации, которые будут влиять на соответствующий учет. Для этого необходимо понять задачи и функции каждого из видов учета.

Под **бухгалтерским учетом** понимают упорядоченную систему сбора, регистрации, обобщения информации в денежном выражении об имуществе, активах, обязательствах организации, их движении путем сплошного, непрерывного, документального учета всех операций. Бухгалтерский учет обязателен для всех организаций, находящихся на территории Российской Федерации, филиалов, представительств иностранных организаций.

Согласно Положению по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации **основными задачами бухгалтерского учета** являются:

1) формирование полной и достоверной информации о деятельности предприятия, его имущественном положении, предоставляемой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности (руководству, учредителям, собственникам), а также внешним пользователям бухгалтерской отчетности (инвесторам, кредиторам);
2) обеспечение информацией, которая необходима как внешним, так и внутренним пользователям для контроля за соблюдением законодательства РФ при осуществлении своей хозяйственной деятельности;
3) предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения финансовой устойчивости.

Понятие «налоговый учет» закреплено в ст. 313 НК РФ. Под **налоговым учетом** понимают систему обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, которые сгруппированы в соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым кодексом Российской Федерации.

Статья 313 включена в главу 25 Налогового кодекса РФ, но это не значит, что только плательщики налога на прибыль ведут налоговый учет. В подп. 3 п. 1 ст. 23 НК РФ закреплена обязанность налогоплательщиков (плательщиков сборов) вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах.

Налогоплательщики-организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением.

Основными задачами налогового учета являются:

- обеспечение формирования полной и достоверной информации о доходах и расходах, активах и обязательствах в целях налогообложения;
- обеспечение последовательности применения правил бухгалтерского учета для налогового учета;
- обеспечение информацией внутренних и внешних пользователей налоговой отчетности для контроля за полнотой и правильностью исчисления налогов.

На рис. 1.1 представлены цели бухгалтерского и налогового учета.

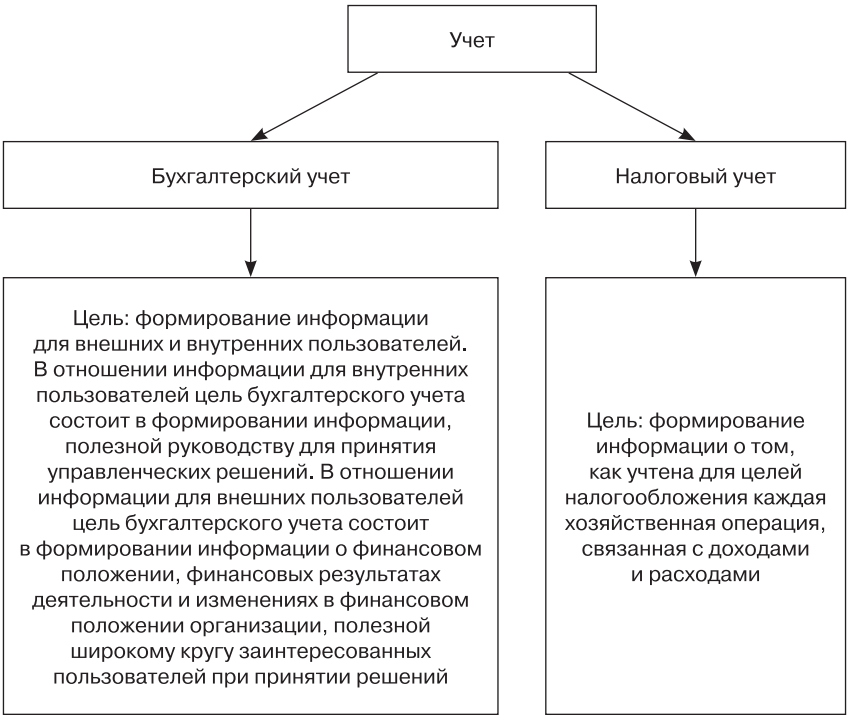

Рис. 1.1. Цели бухгалтерского и налогового учета

Проанализировав понятия, цели и задачи двух учетов, приходим к выводу, что налоговый учет имеет много общего с бухгалтерским. Оба они необходимы для одного и того же — исчисления прибыли, хотя показатели прибыли в бухгалтерском и налоговом учете могут не совпадать. И дело здесь совсем не в том, что организация пытается обмануть государство при исчислении налоговых платежей, а в том, что у нее могут быть две цели: с одной стороны — привлечение инвесторов, с другой — уменьшение налогового бремени, поэтому показатели прибыли будут разниться.

И для бухгалтерского и для налогового учета существует единая информационная база, первичные документы. В то же время налоговый учет может опираться на небухгалтерскую информацию или новые первичные документы (например, на счета-фактуры, которые используются для исчисления налоговой базы по НДС), а значит, возможно ведение раздельного учета, которое позволит отразить все особенности и расхождения, возникающие при организации учета тех или иных хозяйственных операций.

В то же время специальные положения по налоговому учету содержатся в следующих главах Налогового кодекса РФ:

- глава 21 «Налог на добавленную стоимость»;
- глава 22 «Акцизы»;
- глава 23 «Налог на доходы физических лиц»;
- глава 25 «Налог на прибыль организаций»;
- глава 25.2 «Водный налог»;
- глава 26 «Налог на добычу полезных ископаемых»;
- глава 26.1, 26.2, 26.3, 26.4 — специальные налоговые режимы;
- глава 28 «Транспортный налог»;
- глава 29 «Налог на игорный бизнес»;
- глава 30 «Налог на имущество организации».

Действующее законодательство в части определения налоговой базы по каждому из установленных НК РФ налогов предполагает особенности ведения налогового учета.

Налог на добавленную стоимость. Объектом обложения НДС признаются операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации. Под реализацией понимается передача права собственности на возмездной и безвозмездной основе.

Основными документами налогового учета являются: счет-фактура, книга продаж, книга покупок. Информацию о реализации на возмездной основе бухгалтер видит в счетах-фактурах и книге продаж. Но налогоплательщик обязательно должен проверять соответствие налоговой базы требованиям ст. 40 НК РФ. Если налогоплательщик по какой-либо причине использовал цену реализации, отклоняющуюся от рыночной цены на 20% в любую сторону, или реализовал продукцию (товары, услуги) на безвозмездной основе, он должен сделать пересчет налоговой базы для целей налогообложения, скорректировав объем реализации, отраженный в бухгалтерском учете, на соответствующую сумму.

Если организация занимается деятельностью, облагаемой НДС по ставкам 0 и 18%, то необходимо выбрать один из следующих вариантов ведения налогового учета входного НДС.

Вариант I. Организация может вести раздельный учет сумм входного НДС на уровне первичных учетных документов или счетов-фактур. Данный вариант требует тщательного разделения хозяйственных операций, которые относятся к операциям, облагаемым НДС по разным ставкам, что далеко не всегда возможно и весьма трудоемко.

Вариант II. Налогоплательщик пропорционально делит суммы НДС, предъявляемые ему поставщиком, между операциями, облагаемыми этим налогом по различным ставкам. При этом в учетной политике для

целей налогообложения необходимо прописать порядок расчета коэффициента распределения (могут использоваться показатели, характеризующие долю выручки от реализации товаров, облагаемых по налоговой ставке 0%, долю отгруженных за налоговый период соответствующих товаров, долю расходов на производство и реализацию).

Налог на добычу полезных ископаемых. Налоговая база по налогу на добычу полезных ископаемых определяется как стоимость добытых полезных ископаемых (кроме газа, налоговая база по которому определяется как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении). При этом налогоплательщик должен встать на учет в налоговом органе не только по месту регистрации, но и по месту нахождения выделенных участков недр.

В учетной политике для целей налогообложения организация должна закрепить метод определения количества добытого полезного ископаемого: прямой (рассчитывается измерительными приборами) или косвенный (рассчитывается исходя из удельного веса полезного ископаемого в извлекаемом из недр минеральном сырье) метод.

Стоимость добытого полезного ископаемого определяется как произведение количества добытого полезного ископаемого и стоимости единицы добытого полезного ископаемого, которая рассчитывается как отношение выручки от реализации добытого полезного ископаемого к количеству реализованного полезного ископаемого.

Если в налоговом периоде у налогоплательщика отсутствует реализация добытого полезного ископаемого, применяется третий метод оценки стоимости. Расчетная стоимость добытого полезного ископаемого устанавливается налогоплательщиком самостоятельно на основании данных налогового учета, используемых для расчета налоговой базы по налогу на прибыль в части определения доходов и расходов. При расчете стоимости добытого полезного ископаемого в расчетную стоимость включаются только затраты, связанные с его добычей.

Упрощенная система налогообложения. Налогоплательщики, которые добровольно перешли на упрощенную систему налогообложения, должны вести налоговый учет показателей своей деятельности. Налоговый учет необходим для расчета налоговой базы по единому налогу, а также для подтверждения права находиться на данной системе налогообложения. Особенностью налогового учета является то, что он должен вестись в книге учета доходов и расходов соответствующей формы.

Хозяйственные операции записываются в книге доходов и расходов в хронологическом порядке, а основой для записей являются данные первичного учета. Порядок определения доходов налогоплательщика в принципе аналогичен порядку, установленному для налога на

прибыль кассовым методом. Расходы учитываются для целей налогового учета при упрощенной системе налогообложения только те, которые перечислены в закрытом перечне, данном в НК РФ.

Налог на доходы физических лиц. По налогу на доходы физических лиц отдельная налоговая отчетность предусмотрена для налоговых агентов и для лиц, уплачивающих налог самостоятельно. Для последних главной формой налоговой отчетности является налоговая декларация.

Налоговые агенты ведут учет доходов, полученных от них физическими лицами в налоговом периоде, предоставленных физическим лицам налоговых вычетов, исчисленных и удержанных налогов в регистрах налогового учета.

Формы регистров налогового учета и порядок отражения в них аналитических данных налогового учета, данных первичных учетных документов разрабатываются налоговым агентом самостоятельно и должны содержать сведения, позволяющие идентифицировать налогоплательщика, вид выплачиваемых налогоплательщику доходов и предоставленных налоговых вычетов в соответствии с кодами, утверждаемыми федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, суммы дохода и даты их выплаты, статус налогоплательщика, даты удержания и перечисления налога в бюджетную систему Российской Федерации, реквизиты соответствующего платежного документа.

Водный налог. Первичным документом налогового учета является журнал первичного учета использованной воды, который заполняется на основании показаний водоизмерительных приборов. В случае невозможности использовать технические средства определения количества забранной воды применяются нормы водопотребления.

При использовании акватории водных объектов налоговая база устанавливается как площадь предоставленного водного пространства на основании данных лицензии на водопользование или по материалам соответствующей технической и проектной документации. При использовании водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики налоговая база определяется как количество произведенной электроэнергии за налоговый период, а при использовании водных объектов для целей сплава древесины в плотах и кошелях — как произведение сплавляемого объема древесины и расстояния сплава. Документами налогового учета в данном случае являются соответствующие количественные показатели, зафиксированные в реестрах их учета.

Налог на имущество организаций. Налоговая база по налогу на имущество определяется как среднегодовая стоимость имущества, призна-

ваемого объектом налогообложения, которое учитывается по остаточной стоимости, сформированной по правилам бухгалтерского учета. В случае если для отдельных объектов основных средств начисление амортизации не предусмотрено, стоимость указанных объектов для целей налогообложения определяется как разница между их первоначальной стоимостью и величиной износа, исчисляемой по установленным нормам амортизационных отчислений для целей бухгалтерского учета в конце каждого налогового (отчетного) периода.

Таким образом, налоговый учет имеет место во всех случаях, когда на налогоплательщика законодательством о налогах и сборах возложена обязанность ведения учета своих доходов (расходов) и иных объектов налогообложения.

Объектами бухгалтерского учета являются имущество организации, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организацией.

Под имуществом организации понимаются средства организации по их составу и размещению (активы организации), под обязательствами — средства организации по источникам их формирования и целевому назначению (пассивы организации).

Объектами налогового учета являются операции по реализации товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) или иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога. Все вышеперечисленное относится к понятию объекта налогообложения.

Каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения, определяемый в соответствии с частью второй Налогового кодекса Российской Федерации.

Под имуществом в налоговом учете понимаются виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящиеся к имуществу в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации.

Товаром является любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации. В целях регулирования отношений, связанных с взиманием таможенных платежей, к товарам относится и иное имущество, определяемое Таможенным кодексом Российской Федерации.

Работой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц.

Услугой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности.

1.2. Нормативное регулирование бухгалтерского и налогового учета

Организация бухгалтерского и налогового учета должна осуществляться в соответствии с требованиями законодательных и нормативных документов. В настоящее время сформировалась четырехуровневая система нормативного регулирования бухгалтерского и налогового учета.

Требования документов более высокого уровня являются приоритетными по отношению к документам более низкого уровня. Если возникают коллизии в нормативных документах одного или разных уровней, то противоречия решаются в судебном порядке. Поэтому при организации и осуществлении бухгалтерского и налогового учета следует учитывать судебную и арбитражную практику. Постановления и информационные письма Высшего арбитражного суда Российской Федерации и Верховного суда Российской Федерации не являются элементами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности, но обязательны для всех участников хозяйственных отношений.

Уровень	Нормативные документы
Федеральный	Налоговый кодекс определяет основные понятия и принципы организации налогового учета в организации, а также признание доходов и расходов для целей налогообложения. Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» определяет основные понятия и принципы организации бухгалтерского учета в организации
Нормативный	Приказ Минфина от 29 июля 1998 г. № 34н «Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности». Положение определяет порядок организации и ведения бухгалтерского учета, а также взаимоотношения организации с внешними потребителями бухгалтерской информации. Приказ Минфина от 19 ноября 2002 г. № 114н ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций». Положение определяет правила формирования в бухгалтерском учете и порядок раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о расчетах по налогу на прибыль для организаций, признаваемых в установленном законодательством РФ порядке налогоплательщиками налога на прибыль (кроме кредитных организаций и бюджетных учреждений), а также определяет взаимосвязь показателя, отражающего прибыль (убыток), исчисленного в порядке, установленном

Продолжение

Уровень	Нормативные документы
	нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету Российской Федерации и налоговой базы по налогу на прибыль за отчетный период, рассчитанной в порядке, установленном законодательством РФ о налогах и сборах. Остальные положения по бухгалтерскому учету (ПБУ)
Методический	Приказ Министерства РФ по налогам и сборам от 28 марта 2003 г. № БГ-3-23/150 «Об утверждении методических рекомендаций налоговым органам по применению отдельных положений главы 25 Налогового кодекса РФ, касающихся особенностей налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций»
Инициативный	Учетная политика организации: выбор конкретных способов и приемов ведения бухгалтерского и налогового учета

1.3. Исторический аспект появления налогового учета

Возникновение и развитие систем бухгалтерского учета и налогового учета произошли независимо друг от друга под воздействием разных экономических и политических условий.

Причиной возникновения бухгалтерского учета была хозяйственная деятельность, причиной же возникновения налогового учета стала возрастающая роль государства в жизни общества, включая экономическую сферу жизнедеятельности. Первоначально учет не представлял для государства никакого интереса, затем сущность учетных записей сводилась к аргументам, используемым в судебных разбирательствах. И лишь потом порядок ведения учета был закреплен на законодательном уровне.

Корни налогового учета уходят не так глубоко. Считается, что налоговый учет появился в начале XX в. Но с появлением налогового учета во многих странах встал вопрос о соотношении бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли. В теории учета представлены две концепции взаимосвязи налогооблагаемой и бухгалтерской прибыли: континентальная и англо-американская модели.

Первая старейшая концепция — континентальная модель — появилась в начале XX в. в Пруссии, где было введено правило: сумма балансовой прибыли должна быть равна налогооблагаемой величине. Страны, применяющие данную модель, — Германия, Швеция, Бельгия, Испания, Италия, Швейцария, Япония.

Данная концепция называется «налоговой» и означает, что в отчетности необходимо учесть интересы государственных налоговых органов. Поскольку основной задачей бухгалтера было уменьшение налогового

бремени предприятия, составляя учетную политику на предприятии, главный бухгалтер становился на позицию снижения налоговой нагрузки. Другие пользователи отчетности уже делали выводы на основании этих же отчетов. Основным достоинством этой системы следует признать ее логичность и простоту. Бухгалтер ведет текущий учет, исчисляет финансовые результаты, которые являются базой налогообложения, и, естественно, отражает обязательства перед бюджетом. Для бухгалтера учет — единая, органически целая система, которую нельзя разделить на части. В этом случае схема сосуществования налогового и бухгалтерского учета будет выглядеть следующим образом:

Бухгалтерский _____ Налоговый
учет _____ учет

Вторая, противоположная концепция — англо-американская модель — возникла в Великобритании. Страны, применяющие эту модель, — США, Великобритания, Австрия, Канада, Нидерланды.

Концепция данной модели подразумевает, что балансовая прибыль и налогооблагаемая прибыль не равны между собой, самостоятельны. Главной особенностью англо-американской модели является то, что финансовый учет ведется в интересах собственников (инвесторов), зависимость бухгалтерского учета от налогообложения слабая.

Данная концепция предполагает существование и ведение параллельно как бухгалтерского, так и налогового учета. При этом финансовую отчетность составляют для собственников, акционеров, пайщиков, кредиторов — и, следовательно, составляют так, как они считают нужным, а не так, как этого хотели бы налоговые органы.

Схему данного подхода к ведению бухгалтерского и налогового учета можно представить следующим образом:

Бухгалтерский учет	Налоговый учет

Одной из разновидностей англо-американской модели является французский подход, предполагающий, что существует отдельно налоговый учет, который базируется на бухгалтерском. В Налоговом кодексе Франции понятие «налогооблагаемая прибыль» тесно связано с законодательством о бухгалтерском учете. Во Франции государство оказывает сильное влияние на бухгалтерский учет путем наложения требования отражать на счетах бухгалтерского учета все расходы для

целей налогообложения. Процедура расчета налогооблагаемой прибыли на основе данных бухгалтерского учета строго регламентирована и предусматривает составление таблиц корректировок установленной формы. Таким образом, на счетах французского бухгалтерского учета отражается финансовая прибыль, скорректированная по правилам налогового законодательства.

В России выделение налогового учета из бухгалтерского имеет свою историю и свои этапы становления. На основе анализа нормативной базы по налоговому и финансовому законодательству можно выделить следующие этапы развития налогового учета:

- первый этап — до 1992 г.;
- второй этап — с 1 января 1992 г. по 1 января 2002 г.;
- третий этап — с 1 января 2002 г. по настоящее время.

До 1992 г. (*первый этап*) налог на прибыль взимался с бухгалтерской прибыли, т. е. бухгалтерский и налоговый учеты совпадали.

Второй этап становления налогового учета начался с момента введения в действие новой налоговой системы России. Тогда появились первые элементы корректировок бухгалтерских показателей в целях уплаты налога на прибыль в связи с принятием Закона РФ от 27.12.1991 г. № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций». В соответствии с п. 5 ст. 2 данного закона было предусмотрено, что «для предприятий, осуществляющих прямой обмен или реализацию продукции (работ, услуг) по ценам ниже себестоимости, под выручкой для целей налогообложения понимается сумма сделки, которая определяется исходя из рыночных цен реализации аналогичной продукции (работ, услуг)». Кроме того, уже в этот период для целей бухгалтерской отчетности и для целей налогообложения стали использоваться специализированные показатели: в бухгалтерской отчетности использовался показатель «балансовая прибыль или убыток», в налоговой — «валовая прибыль». Показатель «валовая прибыль» отличался от бухгалтерской прибыли или убытка на результат от сделок по реализации продукции по цене ниже себестоимости.

3 декабря 1994 г. был принят Федеральный закон № 54-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации "О налоге на прибыль предприятий и организаций"». Данный закон дополнил отличия бухгалтерской от налоговой прибыли еще одним показателем — положительными курсовыми разницами, которые учитывались в бухгалтерском учете и не увеличивали прибыль налогооблагаемую.

В 1995 г. вступило в силу новое Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, утвержденное Приказом Минфина России от 26.12.1994 г. № 170. Данное положение ввело в бухгал-

терский учет принцип «временной определенности фактов хозяйственной деятельности», таким образом начиная с этого периода времени выручка в бухгалтерском учете стала определяться только одним способом — по мере отгрузки товаров, в то время как для целей налогообложения продолжался использоваться метод «по оплате». Постановление Правительства РФ от 01.07.1995 г. № 661 «О внесении изменений и дополнений в Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли» добавило различий между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью. Было установлено, что все затраты организации, связанные с производством продукции (выполнением работ, оказанием услуг), в полном объеме формируют фактическую производственную себестоимость продукции (работ, услуг). Для целей налогообложения произведенные предприятиями и организациями затраты корректируются с учетом утвержденных в установленном порядке лимитов, норм и нормативов.

В это же время появляется «первая ласточка» разделения учета на бухгалтерский и налоговый в интервью с заместителем министра финансов РФ С. Д. Шаталовым в журнале «Бухгалтерский учет» (№ 12 за 1995 г.), в котором говорится, что «бухгалтерский учет коверкается и ломается под воздействием налогообложения, хотя по существу должен решать иные задачи... В России пришло время разделить эти два вида учета, при этом предполагается взять за основу французский подход, конечно, не копируя его полностью».

С принятием частей первой и второй Налогового кодекса РФ позиции налогового учета укрепляются.

Пункт 1 ст. 54 НК РФ определил, что «налоговая база исчисляется на основе регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением». В результате налоговое законодательство определило, что бухгалтерский учет не является единственно возможным источником информации, необходимой для исчисления налогов и сборов.

В связи с вступлением в силу главы 21 «Налог на добавленную стоимость» Налогового кодекса РФ в 2001 г. в налоговом законодательстве появился термин «учетная политика для целей налогообложения». Значение этого понятия не раскрыто, но анализ положений п. 12 ст. 167 НК РФ дает возможность определить основные положения, регламентирующие применение учетной политики в целях налогообложения.

Третий этап становления специализированной системы, который начался 1 января 2002 г. и продолжается по сегодняшний день, связан

с введением главы 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ, где впервые законодательно проиллюстрирована обязательность ведения особого вида учета — налогового учета.

Итак, бухгалтерский и налоговый учеты в России приобретают самостоятельность, хотя оба призваны к одному и тому же — выведению прибыли. Однако бухгалтерский учет предназначен для собственников, а налоговый — для государства, причем первый определяет прибыль с помощью двойной записи, а второй — используя специальные регистры. Благодаря выделению налогового учета, бухгалтерская прибыль очищается от воздействия налоговых последствий, что можно оценить положительно. Однако возможность раздельного ведения этих видов учета существует только у крупных организаций.

1.4. Взаимосвязь бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли

Налоговый учет появляется как необходимость во время Первой мировой войны. Так как военные действия приводили к дефициту бюджета, правительства стран-участниц стали искать дополнительные источники финансирования. С этого момента государство в лице налоговых органов начало интересоваться бухгалтерским учетом. Таким образом, бухгалтерский учет, изначально не предназначенный для целей налогообложения, стал выполнять несвойственные ему функции.

При создании налогового учета и решении вопроса о его связи с бухгалтерским учетом организация стоит перед выбором из трех основных вариантов:

- ведение только бухгалтерского учета;
- ведение только налогового учета;
- ведение налогового и бухгалтерского учета.

Ведение только бухгалтерского учета или только налогового учета напоминает старую немецкую традицию, а параллельное ведение — англосаксонскую модель.

1.4.1. Ведение только бухгалтерского учета

Первое решение является наиболее простым: бухгалтер как вел учет, так и продолжает его вести по нормам минфиновских предписаний, не задумываясь о необходимости налоговых регистров. Нормы Налогового кодекса нужны только в разрезе не противоречащей положениям по бухгалтерскому учету. В данном случае учетная политика для целей налогообложения и бухгалтерского учета составляется идентичной, т. е.

выбираются методы, наиболее удобные для пользователей, и целями, стоящими при составлении отчетности.

Например, в соответствии с Налоговым кодексом и ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» предприятие самостоятельно должно избрать и закрепить в учетной политике для целей бухгалтерского учета и налогообложения один из методов оценки материально-производственных запасов:

1) метод оценки по себестоимости единицы запасов;
2) метод оценки по средней себестоимости;
3) метод оценки по себестоимости первых по времени приобретений (ФИФО). Для целей налогового учета предусмотрен еще один метод — метод оценки по себестоимости последних по времени приобретений (ЛИФО).

Если на предприятии ведется только бухгалтерский учет, то определяются цели, которые необходимо достичь, и в зависимости от них составляется учетная политика.

Пример 1.1. Организация на 01.01.XX. имеет запасы обоев — 50 рулонов по 100 руб. В течение января были следующие поступления:

05.01.XX. — 50 рулонов по 110 руб.
10.01.XX. — 50 рулонов по 120 руб.
20.01.XX. — 100 рулонов по 130 руб.
25.01.XX. — 150 рулонов по 140 руб.

В течение января были реализованы партии обоев:

03.01.XX. — 20 рулонов по 120 руб.
12.01.XX. — 80 рулонов по 145 руб.
19.01.XX. — 10 рулонов по 145 руб.
22.01.XX. — 70 рулонов по 155 руб.
30.01.XX. — 100 рулонов по 180 руб.

Расчет основных показателей деятельности предприятия при применении различных методов оценки МПЗ

	ЛИФО (взвешенная)	ФИФО (взвешенная)	Средняя себестоимость (взвешенная)	ЛИФО (скользящая)	ФИФО (скользящая)	Средняя себестоимость (скользящая)
Себестоимость	37 600	33 700	35 350	35 500	33 700	34 705
Остаток товаров	12 900	16 800	15 150	15 000	16 800	15 795
Товарооборот	44 300	44 300	44 300	44 300	44 300	44 300
Прибыль	6700	10 600	8950	8800	10 600	9595

Из примера 1.1 видно, что собственник, настроенный на уменьшение налога на прибыль, будет избирать метод ЛИФО — взвешенный, так как при этом методе возникает наименьшая величина прибыли. А вот метод ФИФО (как взвешенный, так и скользящий), наоборот, позволит отразить в отчетности такую прибыль и такие остатки товаров, что многие инвесторы будут рады вложить деньги в данную организацию, несмотря на то что налог в этом случае придется заплатить максимальный.

Пример 1.1 демонстрирует, что сегодня можно одновременно уменьшать налог на прибыль и привлекать инвесторов. Однако есть еще существенные моменты, которые принципиально по-разному решаются в бухгалтерском и налоговом учете. Примером такого различия может быть переоценка основных средств или проценты за кредит, взятый на покупку основного средства. Так как переоценка в бухгалтерском учете — это выбор администрации предприятия, то для соблюдения единства налогового и бухгалтерского учета от нее необходимо будет отказаться. В случае же учета процентов за кредит неизбежно возникает необходимость дополнительных регистров для налогового учета. Из вышеизложенного ясно, что вариант ведения только бухгалтерского учета возможен на малом предприятии, на котором можно свести к единым методам и бухгалтерский, и налоговый учет.

1.4.2. Ведение только налогового учета

Вариант ведения только налогового учета по действующим правилам бухгалтерского учета может привести и приводит руководство организации к административным наказаниям в виде уплаты штрафа за неправильное ведение бухгалтерского учета. Этот факт не смущает предпринимателей, так как практически при всех проверках налоговые органы применяют данную норму Налогового кодекса Российской Федерации. А основной вопрос, который возникает, — это достоверность отчетности. В соответствии с ПБУ 4/99 отчетность предприятия должна быть нейтральной, т. е. «исключено одностороннее удовлетворение интересов одних групп пользователей бухгалтерской отчетности перед другими». Основными пользователями отчетности являются участники организации или собственники ее имущества, территориальные органы государственной статистики, органы исполнительной власти, банки и др.

Собственников организации прежде всего интересуют дивиденды, которые они получат при распределении прибыли. Отсюда при составлении приказа об учетной политике администрация предприятия будет выбирать методы бухгалтерского и налогового учета, наиболее прибли-

женные друг к другу, чтобы не корректировать прибыль. Этот выбор зависит от выбранной цели: уменьшение налогов или увеличение дивидендов. Но, делая выбор, администрация уже не сможет варьировать различные результаты. Менеджеры обычно не хотят получать зарплату от «налоговой» прибыли.

С потенциальными инвесторами можно было бы оговорить, что бухгалтерская отчетность составляется по нормам налогового учета, но тогда опять встанет извечная проблема исчисления доходов. Конечно, возможен вариант составления отчетности в соответствии с МСФО, тем более что уже сегодня инвесторы часто требуют ее представления в соответствии с ними, а принципы МСФО игнорируют идеи налогового учета. Точно так же и банкам при наличии договоров кредита представляется отчетность, которая должна быть независима от норм налогового права, ибо если предприятие соберется получить кредит, то оно обязано сообщить банку сведения о своей деятельности и основных показателях. По данным бухгалтерской отчетности сотрудники аналитического отдела банка рассчитывают основные показатели (платежеспособность, рентабельность, ликвидность и т. д., причем за последние годы эти показатели должны иметь тенденцию к улучшению). Предполагается, что на основании этого анализа принимается решение о выдаче кредита. Уверенность в том, что показатели, рассчитанные на основании данных «налоговой» отчетности, показатели которой имеют тенденцию к минимизации, будут такими, что руководство банка решит выдать кредит, невелика.

До введения в действие Налогового кодекса РФ в стране не было разделения бухгалтерского и налогового учета, соответственно, при построении учетной политики бухгалтер ориентировался на уменьшение налогового бремени и в связи с этим делал все, чтобы «снизить» прибыль. В таких условиях некоторые предприятия просто отказывались от получения кредита в банках, другие же, вступая в противоречие с Уголовным кодексом, сдавали в банк заведомо ложные сведения.

Введение главы 25 Налогового кодекса РФ изменило положение к лучшему: организация может платить меньше налогов на законных основаниях, имеется убедительная аргументация при получении кредита. Все это указывает на необходимость разделения бухгалтерского и налогового учета.

Поскольку у налогового и бухгалтерского учета цели различаются, постольку и бухгалтеры будут исчислять (что уже имеет место) разные финансовые результаты. Отметим в связи со сказанным, что такой подход позволяет собственникам официально занижать величины налогооблагаемой прибыли и увеличивать прибыль, распределяемую на дивиденды. По мнению авторов Налогового кодекса, это

позволит вывести из «тени» часть доходов, до сих пор скрываемых предпринимателями. Составители кодекса полагали, что теперь — с 1 января 2002 г. — не будет нужды предпринимателям скрывать свои доходы: все будет прозрачно. Но на практике ожидания их не оправдались.

До введения в действия 25-й главы НК РФ учетная политика являлась средством уменьшения легальными способами величины прибыли. Это приводило к тому, что целью составления баланса было угодить собственнику, т. е. уменьшить налоговые платежи. Но кроме собственника есть множество других пользователей отчетности, и если хотелось привлечь инвестиции, необходимо было не только увеличить свободные денежные средства, но и нераспределенную прибыль показать в возможно большем объеме. Однако это приводило к росту налога на прибыль. Политику максимизации прибыли вели и те организации, у которых управляющий персонал получал доход из прибыли.

Сегодня возможность платить соответствующие зарплаты и иметь налоговую экономию уже является реальностью. Можно увеличивать бухгалтерскую прибыль и одновременно уменьшать налоговую. Единственным отрицательным моментом в данном случае являются возрастающие трудозатраты, но они окупятся за счет снижения налогооблагаемой прибыли и ее увеличения для инвесторов, кредиторов и дивидендополучателей. Следовательно, у организации есть возможность представить свое финансовое положение в лучшем свете с одновременным уменьшением налогового бремени.

1.4.3. Ведение бухгалтерского и налогового учета

Первый вариант предполагает создание системы налогового учета внутри бухгалтерского с помощью трансформации элементов существующей системы учета в целях удовлетворения требований налогообложения.

Данный способ соединения бухгалтерского и налогового учета предполагает, что на предприятии ведется бухгалтерский учет в соответствии с нормативными предписаниями Министерства финансов РФ: положениями по бухгалтерскому учету, методическими указаниями и рекомендациями и т. д. На основании данных можно либо формировать отдельные регистры налогового учета, либо составлять дополнительные проводки, чтобы доводить бухгалтерскую прибыль до налоговой. Ее практическая реализация возможна в двух вариантах (рис. 1.2 и 1.3).

Рассмотрим сначала *первый вариант*, когда формируются налоговые регистры (рис. 1.2).

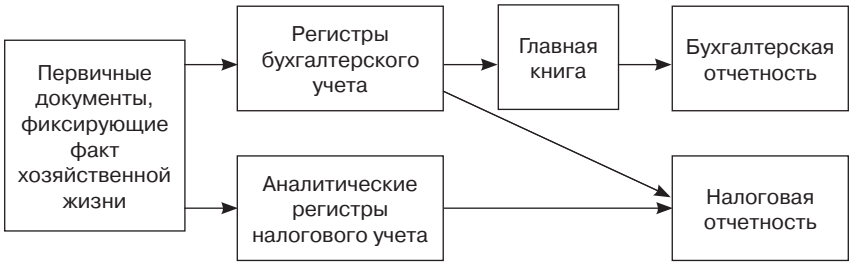

Рис. 1.2. Последовательность формирования бухгалтерской и налоговой отчетности при составлении налоговых регистров

Первоначальный вариант главы 25 НК РФ предусматривал только одно положение: «Налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета, если статьями главы 25 предусмотрен порядок группировки и учета объектов и хозяйственных операций для целей налогообложения, отличный от порядка группировки и отражения в бухгалтерском учете, установленного правилами бухгалтерского учета». Порядок отличался кардинально, поэтому почти все организации должны были составлять налоговые регистры.

В соответствии со ст. 314 НК РФ регистры налогового учета разрабатываются самостоятельно налогоплательщиком и являются неотъемлемой частью учетной политики организации.

Главный бухгалтер ведет учет по правилам, предписанным Минфином, а на расхождения с НК РФ составляет специальные регистры, которые доводят бухгалтерскую прибыль до налогооблагаемой, причем никакие дополнительные записи по счетам бухгалтерского учета и в главную книгу не делаются. Регистры являются способом корректировки данных.

Этот вариант наиболее правильный и точный с точки зрения буквы закона — как бухгалтерского, так и налогового. В этом случае бухгалтерская прибыль будет очищена от всех корректировок, и это именно та прибыль, которую хотел бы увидеть собственник. Единственным минусом этого метода считается объемность работы бухгалтера и отсутствие контрольной базы (вне зависимости от того, включена в расход данная сумма в отчетном периоде или нет, некоторые суммы распределяются между периодами, поэтому необходимо следить за суммой на протяжении всей операции).

Второй вариант доведения бухгалтерского учета до налогового — это составление дополнительных проводок (см. рис. 1.3).

С вступлением в действие ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» этот вариант самый распространенный.

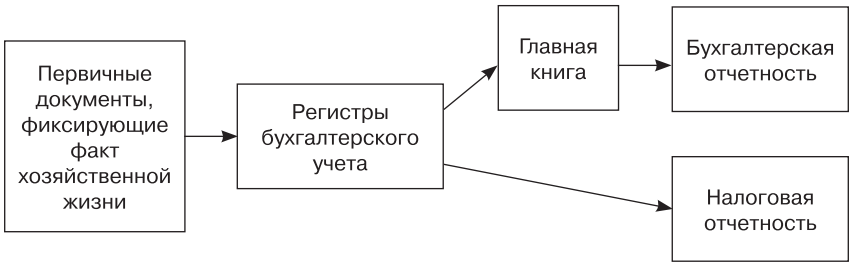

Рис.1.3. Последовательность формирования бухгалтерской и налоговой отчетности при составлении дополнительных проводок

Второй вариант предполагает создание независимой системы налогового учета, ведение которой возлагается на налогоплательщика. Бухгалтерский и налоговый учеты существуют параллельно (рис. 1.4).

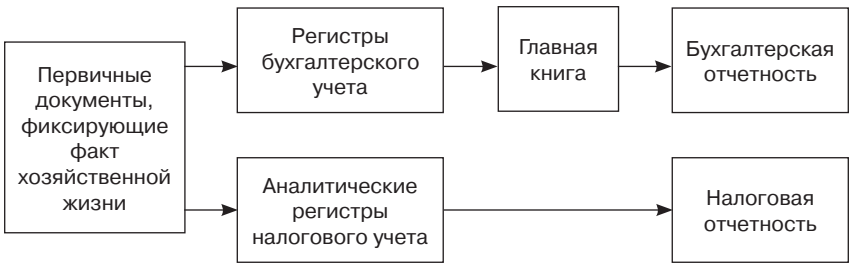

Рис. 1.4. Последовательность формирования бухгалтерской и налоговой отчетности при параллельном ведении бухгалтерского и налогового учета

1.5. Учетная политика организации

1.5.1. Учетная политика: понятие «порядок формирования»

Учетная политика — это совокупность избранных организацией способов ведения учета.

Учетная политика является одним из основных документов, устанавливающих правила ведения в организации бухгалтерского и налогового учета.

Выбор и реализация рациональной, экономически обоснованной учетной политики позволяет оказывать влияние на эффективность использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов, ускорить оборачиваемость элементов капитала, получить дополнительные внутренние источники финансирования капитальных вложений и оборот-

ных активов, улучшить дивидендную политику, привлечь внешние ресурсы для расширения деятельности.

Ценность учетной политики признается и судебными органами. Так, Высший арбитражный суд РФ подтвердил, что если какой-либо способ расчета налога не утвержден в налоговом законодательстве, то может быть применена методика, разработанная самим налогоплательщиком и прописанная в его учетной политике[1], при условии что эта методика не противоречит нормам законодательства.

Организация должна формировать две учетные политики: одну — для целей бухгалтерского учета, другую — для целей налогообложения. Они могут быть оформлены как в виде отдельных документов, так и в виде разделов общей учетной политики организации. На практике гораздо удобнее вести две независимые учетные политики, особенно если организации занимается несколькими видами деятельности или осуществляет много различных операций.

Учетную политику для целей бухгалтерского учета составляют, руководствуясь Приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. № 106н «Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008. Порядок разработки учетной политики для целей налогового учета законодательно не утвержден. В табл. 1.1 представлены организационные особенности учетной политики для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения.

Таблица 1.1

Отличительные черты учетной политики для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения

	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
Кто составляет приказ об учетной политике?	Главный бухгалтер или иное лицо, на которое в соответствии с законодательством РФ возложено ведение бухгалтерского учета	Главный бухгалтер или иное лицо, на которое в соответствии с законодательством РФ возложено ведение налогового учета
Кто подписывает приказ об учетной политике?	Руководитель	Руководитель
Есть ли унифицированная форма приказа об учетной политике?	Нет, каждая организация разрабатывает самостоятельно	Нет, каждая организация разрабатывает самостоятельно

[1] Постановление Президиума ВАС РФ от 12 февраля 2008 г. № 6845/07.

Таблица 1.1 (продолжение)

	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
На какие подразделения распространяется приказ об учетной политике	Приказ руководителя организации об учетной политике является обязательным для исполнения всеми структурными подразделениями организации, а также всеми филиалами, представительствами (включая выделенные на отдельный баланс) независимо от места нахождения	Приказ руководителя организации об учетной политике является обязательным для исполнения всеми обособленными подразделениями организации
Когда необходимо создать приказ об учетной политике?	Вновь созданная организация оформляет учетную политику до первой публикации бухгалтерской отчетности, но не позднее 90 дней со дня приобретения прав юридического лица (с даты внесения в Единый государственный реестр юридических лиц). Учетная политика, принятая вновь созданной организацией, считается со дня ее регистрации	Утвердить новую учетную политику вновь созданная организация должна до окончания первого налогового периода
Можно ли вносить изменения в учетную политику?	Да	Да
В каких случаях можно вносить изменения?	• Изменения законодательства Российской Федерации и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету; • разработка организацией новых способов ведения бухгалтерского учета. Применение нового способа ведения бухгалтерского учета предполагает более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и отчетности организации или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации;	Изменение порядка учета отдельных хозяйственных операций и (или) объектов в целях налогообложения осуществляется налогоплательщиком в случае изменения законодательства о налогах и сборах или применяемых методов учета. В случае если налогоплательщик начал осуществлять новые виды деятельности, он также обязан определить и отразить в учетной политике для целей налогообложения принципы и порядок отражения для целей налогообложения этих видов деятельности.

	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
	• существенное изменение условий хозяйствования. Существенное изменение условий хозяйствования организации может быть связано с реорганизацией, изменением видов деятельности и т. п. Не считается изменением учетной политики утверждение способа ведения бухгалтерского учета фактов хозяйственной деятельности, которые отличны по существу от фактов, имевших место ранее, или возникли впервые в деятельности организации	
С какого числа применяется приказ об учетной политике?	Способы ведения бухгалтерского учета, избранные при формировании учетной политики, применяются с 1 января года, следующего за годом ее утверждения руководителем организации	Способы ведения налогового учета, избранные при формировании учетной политики, применяются с 1 января года, следующего за годом ее утверждения руководителем организации. Решение о внесении изменений в учетную политику для целей налогообложения при изменении применяемых методов учета принимается с начала нового налогового периода, а при изменении законодательства о налогах и сборах не ранее чем с момента вступления в силу изменений норм указанного законодательства
Какие разделы рекомендовано включать в приказ об учетной политике для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения?	1. Организационно-технический раздел учетной политики организации. 2. Методический раздел учетной политики	1. Организационные моменты налогового учета. 2. Правила и способы налогообложения. 3. Налоговые учетные регистры

Отсутствие приказа об учетной политике может привести к тому, что налоговые органы могут оштрафовать организацию по п. 1 ст. 126 НК РФ на 200 руб., а главного бухгалтера или директора — на сумму от 300 до 500 руб. в соответствии со ст. 15.6 КоАП РФ. Но есть прецеденты, что налоговые органы выписывают штрафы по ст. 15.11 КоАП РФ за грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и накладывают административный штраф на главного бухгалтера или директора в размере от 2000 руб. до 3000 руб., а также по ст. 120 НК РФ за грубое нарушение организацией правил учета доходов или расходов и накладывают штраф в размере от 10 000 руб. до 30 000 руб.

1.5.2. Учетная политика для целей бухгалтерского учета

Организационный раздел учетной политики

В данном разделе должно быть отражено следующее.

1. Структура бухгалтерской службы.

В соответствии с п. 2 ст. 6 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» руководители организаций могут:

- учредить бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером;
- ввести в штат должность бухгалтера (одного главного бухгалтера);
- передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии;
- вести бухгалтерский учет лично.

Если в организации бухгалтерия выделена в отдельную службу, то в учетной политике необходимо отразить ее структуру.

2. Рабочий План счетов, в котором должен быть указан перечень используемых в организации синтетических и аналитических счетов. На практике для отражения различных операций Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций иногда бывает недостаточно, поэтому учреждения самостоятельно вводят и используют дополнительные субсчета к счетам.

3. График документооборота. Движение первичных документов в бухгалтерском учете (создание или получение от других организаций, учреждений, принятие к учету, обработка, передача в архив — документооборот) регламентируется графиком документооборота, составление которого организует главный бухгалтер в соответствии с Положением о документах и документообороте в бухгалтерском учете, утвержденным Приказом Минфина СССР от 29.07.1983 г. № 105.

График документооборота может быть оформлен схемой или перечнем работ по созданию, проверке и обработке документов, выполняемых

каждым подразделением предприятия, учреждения, а также всеми исполнителями с указанием взаимосвязи документов и сроков выполнения работ. График документооборота целесообразно отразить в приложении к учетной политике. Пример графика документооборота в виде перечня работ приведен в Приложении к указанному Положению.

График документооборота должен соблюдаться всеми лицами, ответственными за составление и обработку документов. Для того чтобы ознакомить с графиком документооборота каждого работника, из него делаются отдельные выписки. В выписке указываются документы, относящиеся к сфере деятельности исполнителя, сроки их представления и подразделения компании, в которые они представляются. Ответственность за соблюдение графика несут все указанные в нем сотрудники, а контроль осуществляет главный бухгалтер.

Документы следует хранить не более срока, в течение которого они могут понадобиться, а затем необходимо сдать их в архив на хранение.

4. Используемый программный продукт.

5. Перечень должностных лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов.

6. Порядок и сроки проведения инвентаризации.

В соответствии с Законом «О бухгалтерском учете» проведение инвентаризации обязательно:

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

Порядок проведения инвентаризации регламентируется Приказом Минфина России № 49 от 13.06.1995 г. «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств». В соответствии с данным нормативным документом инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года, библиотечных фондов — один раз в пять лет. В районах, расположенных на Крайнем Севере и приравненных к нему местностях, инвентаризация товаров, сырья и материалов может проводиться в период их наименьших остатков.

7. Срок, на который выдаются денежные средства под отчет на хозяйственные нужды, предельный их размер и список должностных лиц, имеющих на это право.

Методический раздел учетной политики

Этот раздел строится на основании требований положений по бухгалтерскому учету. Методический раздел включает способы оценки и учета объектов; как и для организаций других отраслей, сюда входят способы начисления амортизации объектов основных средств, создания оценочных резервов и оценки материалов и т. д.

Выбранные способы оценки и методики учета движения имущества, обязательств организации и хозяйственных операций представляются в приказе об учетной политике исходя из того набора способов и методов, которые допускаются законодательством и нормативными актами по бухгалтерскому учету. Если по конкретному вопросу в нормативных документах не установлены способы учета, при формировании учетной политики организация сама разрабатывает соответствующий способ исходя из действующих положений по бухгалтерскому учету.

ПБУ 1/2008 разрешает организациям обращаться к МСФО при формировании учетной политики, если по конкретному вопросу в нормативных правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета.

1.5.3. Учетная политика для целей налогового учета

Организационный раздел учетной политики

Данный раздел целесообразно начать с общих принципов построения налогового учета в организации. Ведение налогового учета может быть возложено либо на бухгалтерию организации, либо на специально созданное в организации налоговое управление (отдел, службу), входящее в структуру организации в качестве отдельного подразделения, либо на руководителя организации.

Также возможно отражение в учетной политике отраслевых особенностей предприятия, которые могут оказать влияние на построение налогового учета.

В том случае, когда организация имеет территориально обособленные структурные подразделения, необходимо определить порядок исчисления и уплаты налогов, связанных с их финансово-хозяйственной деятельностью.

Методический раздел учетной политики

Данный раздел является основным для целей налогообложения. В нем отражаются правила и способы (методы) ведения налогового учета. Те

позиции налогового законодательства, которые предполагают однозначную трактовку, в учетной политике отражать не следует.

Если организация применяет способы налогообложения операций, не предусмотренные налоговым законодательством, то организации имеет смысл получить в свой адрес письменное разъяснение уполномоченного органа.

Налоговые учетные регистры

Подтверждением данных налогового учета являются:

- первичные учетные документы (включая справки бухгалтера);
- аналитические регистры налогового учета;
- расчет налоговой базы.

Первичные учетные документы в данном случае применяются те же, что и в бухгалтерском учете. Непосредственный расчет налоговой базы происходит в налоговых декларациях. А вот аналитические регистры налогового учета каждое предприятие должно определить для себя самостоятельно исходя из требований налогового законодательства и необходимости ведения налогового учета по тем или иным позициям.

Формы регистров налогового учета организации могут разрабатывать и самостоятельно, учитывая, однако, что они должны содержать обязательные реквизиты, определенные ст. 314 Налогового кодекса РФ.

Разработанные организацией налоговые регистры должны быть обязательно отражены в учетной политике для целей налогообложения.

1.6. Документальное оформление

Все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет. Общие положения о документации бухгалтерского учета содержатся в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» и Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденном приказом Минфина России от 29.07.1998 г. № 34н.

Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации.

До 2004 г. функция по разработке и утверждению унифицированных форм первичных учетных документов осуществлялась Государ-

ственным комитетом Российской Федерации по статистике[1]. Однако в ходе административной реформы данная функция признана решением Правительства Российской Федерации избыточной, подлежащей упразднению. Поэтому осуществление данной функции не предусмотрено Положением о Федеральной службе государственной статистики[2].

Таким образом, ни Минфин России, ни Росстат в настоящее время не имеют полномочий разрабатывать и утверждать формы первичных учетных документов и давать разъяснения по их применению.

Документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать следующие обязательные реквизиты:

а) наименование документа;

б) дату составления документа;

в) наименование организации, от имени которой составлен документ;

г) содержание хозяйственной операции;

д) измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;

е) наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;

ж) личные подписи указанных лиц.

В зависимости от характера операции, требований нормативных актов, методических указаний по бухгалтерскому учету и технологии обработки учетной информации в первичные документы могут быть включены дополнительные реквизиты.

Перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, утверждает руководитель организации по согласованию с главным бухгалтером.

Документы, которыми оформляются хозяйственные операции с денежными средствами, подписываются руководителем организации и главным бухгалтером или уполномоченными ими на то лицами.

Первичный учетный документ должен быть составлен в момент совершения операции, а если это не представляется возможным — непосредственно после ее окончания.

Своевременное и качественное оформление первичных учетных документов, передачу их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, а также достоверность содержащихся в них данных обеспечивают лица, составившие и подписавшие эти документы.

---

[1] Постановление Правительства Российской Федерации от 02.02.2001 г. № 85.

[2] Постановление Правительства Российской Федерации от 02.06.2008 г. № 420.

Документирование имущества, обязательств и иных фактов хозяйственной деятельности, ведение регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности осуществляются на русском языке. Первичные учетные документы, составленные на иных языках, должны иметь построчный перевод на русский язык.

Первичные и сводные учетные документы могут составляться на бумажных и машинных носителях информации. В последнем случае организация обязана изготовлять за свой счет копии таких документов на бумажных носителях для других участников хозяйственных операций, а также по требованию органов, осуществляющих контроль в соответствии с законодательством Российской Федерации, суда и прокуратуры.

Общие положения о документации налогового учета содержатся в ст. 313 и 314 НК РФ.

В случае если в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы в соответствии с требованиями Налогового кодекса РФ, налогоплательщик вправе самостоятельно дополнять применяемые регистры бухгалтерского учета дополнительными реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учета, либо вести самостоятельные регистры налогового учета.

Налоговый учет осуществляется в целях формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода, а также обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога.

Налоговые и иные органы не вправе устанавливать для налогоплательщиков обязательные формы документов налогового учета.

Данные налогового учета должны отражать порядок формирования суммы доходов и расходов, порядок определения доли расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем налоговом (отчетном) периоде, сумму остатка расходов (убытков), подлежащую отнесению на расходы в следующих налоговых периодах, порядок формирования сумм создаваемых резервов, а также сумму задолженности по расчетам с бюджетом по налогу.

Подтверждением данных налогового учета являются (рис. 1.5):

- первичные учетные документы (включая справку бухгалтера);
- аналитические регистры налогового учета;
- расчет налоговой базы.

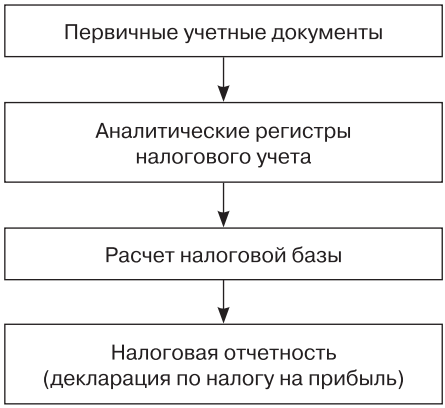

Рис. 1.5. Документальное оформление налогового учета

Можно провести аналогию между документированием в бухгалтерском и налоговом учете:

- первичные учетные документы для целей налогового учета — это те же первичные учетные документы, которые являются основанием ведения бухгалтерского учета;
- аналитические регистры налогового учета — это либо измененные регистры бухгалтерского учета с дополнительными реквизитами, либо самостоятельные регистры, которые ведутся по аналогии с регистрами бухгалтерского учета, но без применения двойной записи;
- расчет налоговой базы можно сравнить с журналом ордером по счету 99 «Прибыли и убытки», хотя это очень отдаленная аналогия.

Кроме первичных учетных документов законодательством о налогах и сборах предусмотрено оформление следующих первичных документов налогового учета:

- счета-фактуры — для налогоплательщиков налога на добавленную стоимость и акцизов;
- налоговой карточки по учету доходов и налога на доходы физических лиц — для налоговых агентов по налогу на доходы физических лиц;
- карточки индивидуального учета сумм начисленных выплат и иных вознаграждений и сумм начисленных страховых взносов — для плательщиков страховых взносов в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования, территориальные фонды обязательного медицинского страхования;

- справки бухгалтера — для налогоплательщиков налога на прибыль организаций.

Формы аналитических регистров налогового учета для определения налоговой базы, являющиеся документами для налогового учета, в обязательном порядке должны содержать следующие реквизиты:

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

Аналитические регистры налогового учета — это сводные формы систематизации данных налогового учета за отчетный (налоговый) период, сгруппированных в соответствии с требованиями Налогового кодекса РФ, без распределения (отражения) по счетам бухгалтерского учета.

Данные налогового учета — данные, которые учитываются в разработочных таблицах, справках бухгалтера и иных документах налогоплательщика, группирующих информацию об объектах налогообложения.

Формирование данных налогового учета предполагает непрерывность отражения в хронологическом порядке объектов учета для целей налогообложения (в том числе операций, результаты которых учитываются в нескольких отчетных периодах либо переносятся на ряд лет).

При этом аналитический учет данных налогового учета должен быть так организован налогоплательщиком, чтобы он раскрывал порядок формирования налоговой базы.

Аналитические регистры налогового учета предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, аналитических данных налогового учета для отражения в расчете налоговой базы.

Регистры налогового учета ведутся в виде специальных форм на бумажных носителях, в электронном виде и (или) любых машинных носителях. При этом формы регистров налогового учета и порядок отражения в них аналитических данных налогового учета, данных первичных учетных документов разрабатываются налогоплательщиком самостоятельно.

Налоговые органы разработали систему налогового учета, рекомендуемую МНС России, которую закрепили в Информационном сообщении 19 декабря 2001 г.

Учет организуется таким образом, чтобы обеспечить непрерывное отражение в хронологическом порядке фактов хозяйственной деятельности, которые в соответствии с установленным Налоговым кодексом

порядком влекут за собой (или могут повлечь) изменение размера налоговой базы.

Порядок документооборота и последовательность выполнения операций по формированию показателей налогового учета, а также формы представления данных на бумажных носителях определяются налогоплательщиком самостоятельно.

Организация системы налогового учета подразумевает определение совокупности показателей, прямо или косвенно влияющих на размер налоговой базы, критериев их систематизации в регистрах налогового учета, а также порядка ведения учета, формирования и отражения в регистрах информации об объектах учета.

Налоговые органы рекомендуют ведение следующих регистров учета.

Регистры учета хозяйственных операций

1. Регистр учета операций приобретения имущества, работ, услуг, прав.
2. Регистр учета операций выбытия имущества (работ, услуг, прав).
3. Регистр учета поступлений денежных средств.
4. Регистр учета расхода денежных средств.
5. Регистр учета сумм начисленных штрафных санкций.
6. Регистр учета расходов на оплату труда.
7. Регистр учета начисления налогов, включаемых в состав расходов.

Регистры учета хозяйственных операций являются источником систематизированной информации о проводимых организацией операциях, которые тем или иным образом влияют на величину налоговой базы в текущем или будущих периодах.

Настоящий перечень включает все основные операции, связанные с утратой или получением права собственности на объекты гражданских прав (имущество, в том числе деньги, работы услуги, права) по сделкам с третьими лицами. По отношению к проводимым организацией операциям по признанию задолженностей и иных установленных кодексом объектов налогообложения перечень может быть дополнен. В частности, в нем отсутствуют регистры по учету операций выявления результатов инвентаризации, переоценки имущества (кроме амортизируемого имущества и ценных бумаг) и пр.

Регистры учета состояния единицы налогового учета

1. Регистр информации об объекте основных средств.
2. Регистр информации об объекте нематериальных активов.
3. Регистр информации о приобретенных партиях товаров, учитываемых по методу ФИФО (ЛИФО).

4. Регистр информации о приобретенных партиях сырья/материалов, учитываемых по методу ФИФО (ЛИФО).
5. Регистр информации о движении товаров, учитываемых по методу средней себестоимости.
6. Регистр информации о движении приобретенных сырья/материалов, учитываемых по методу средней себестоимости.
7. Регистр учета расходов будущих периодов.
8. Регистр аналитического учета операций по движению дебиторской задолженности.
9. Регистр учета операций по движению кредиторской задолженности.
10. Регистр учета расчетов с бюджетом.
11. Регистр движения резерва по сомнительным долгам.
12. Регистр учета расходов на гарантийный ремонт.
13. Регистр учета расчетов по штрафным санкциям.

Регистры учета состояния единицы налогового учета являются источником систематизированной информации о состоянии показателей объекта учета, информация о которых используется более одного отчетного (налогового) периода. Ведение регистра должно обеспечить отражение информации о состоянии объекта учета на каждую текущую дату и изменении состояния объектов налогового учета во времени.

Содержащаяся в регистрах информация о величине показателей используется для формирования суммы расходов, подлежащих учету в составе того или иного элемента затрат в текущем отчетном периоде.

Регистры учета целевых средств некоммерческими организациями

1. Регистр учета поступлений целевых средств.
2. Регистр учета использования целевых поступлений.
3. Регистр учета целевых средств, использованных не по целевому назначению.

Регистр учета поступлений целевых средств формируется для обобщения информации по денежным средствам, другому имуществу, работам, услугам, полученным в рамках благотворительной деятельности, в том числе в виде благотворительной помощи, пожертвований, других целевых поступлений, средств целевого финансирования и средств, полученных в виде безвозмездной помощи (содействия), поступивших некоммерческим организациям, включая бюджетные учреждения, в течение налогового периода в соответствии с подп. 15 п. 1 ст. 251 НК, подп. 6 и 8 п. 1 ст. 251 НК, п. 2 ст. 251 НК (далее по тексту — целевые средства) на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности.

В соответствии со ст. 251 НК РФ ведение учета доходов и расходов целевых средств, а также сумм доходов и расходов от деятельности, связанной с получением доходов от реализации, и внереализационных доходов и расходов производится раздельно.

В регистре отражаются средства, признанные в соответствии с главой 25 НК РФ для некоммерческих организаций, включая бюджетные учреждения, целевыми средствами по каждому факту их поступления в момент фактического получения имущества, товаров, работ, услуг и прав.

Ведение регистра учета в течение налогового периода поступлений целевых средств производится в хронологическом порядке с указанием вида поступлений — наименования полученных целевых средств и присвоенного кода.

Регистры промежуточных расчетов

1. Регистр-расчет формирования стоимости объекта учета.
2. Регистр-расчет учета амортизации нематериальных активов.
3. Регистр-расчет стоимости списанных сырья и (или) материалов по методу ФИФО (ЛИФО).
4. Регистр-расчет стоимости списанных товаров по методу ФИФО (ЛИФО).
5. Регистр-расчет стоимости сырья/материалов, списанных в отчетном периоде.
6. Регистр учета сомнительной и безнадежной дебиторской задолженности по результатам инвентаризации на отчетную дату.
7. Регистр-расчет резерва сомнительных долгов текущего отчетного (налогового) периода.
8. Регистр учета кредиторской задолженности по результатам инвентаризации на отчетную дату.
9. Регистр учета договоров о добровольном страховании работников.
10. Регистр учета расходов на добровольное страхование работников.
11. Регистр-расчет расходов на добровольное страхование работников текущего периода.
12. Регистр-расчет расходов на ремонт текущего отчетного периода.
13. Регистр-расчет расходов на ремонт, учитываемых в текущем и будущих периодах.
14. Регистр учета внереализационных расходов по операциям уступки прав требования, относящихся к будущим периодам.
15. Регистр-расчет резерва расходов на гарантийный ремонт.
16. Регистр-расчет коэффициента для перерасчета резерва расходов на гарантийный ремонт.

Регистры промежуточных расчетов предназначены для отражения и хранения информации о порядке проведения налогоплательщиком расчетов промежуточных показателей, необходимых для формирования налоговой базы в порядке, предусмотренном главой 25 НК РФ.

Под промежуточными показателями понимаются показатели, для которых не предусмотрены соответствующие отдельные строки в Декларации, т. е. их значения хоть и участвуют в формировании отчетных данных, но не в полном объеме (через специальные расчеты или в составе обобщающего показателя).

Показатели регистров данной группы должны в полном объеме отразить все этапы проведения промежуточных расчетов и величину всех показателей, участвующих в расчете.

Регистры формирования отчетных данных

1. Регистр-расчет учета амортизации основных средств.
2. Регистр-расчет стоимости товаров, списанных (реализованных) в отчетном периоде.
3. Регистр учета прочих расходов текущего периода.
4. Регистр-расчет финансового результата от реализации амортизируемого имущества.
5. Регистр учета стоимости реализованного прочего имущества.
6. Регистр-расчет учета остатка транспортных расходов.
7. Регистр учета внереализационных расходов.
8. Регистр-расчет финансового результата от реализации прав, которые были приобретены ранее в рамках операции по оказанию финансовых услуг (п. 3 ст. 279 НК РФ).
9. Регистр-расчет финансового результата от уступки прав требования (расходы по реализации прав, кроме ситуаций продажи ранее приобретенных прав).
10. Регистр учета доходов текущего периода.
11. Регистр учета убытков обслуживающих производств.
12. Регистр-расчет финансового результата от деятельности обслуживающих производств и хозяйств.

Ведение регистров формирования отчетных данных обеспечивает информацией о порядке получения значений конкретных строк налоговой декларации.

Обобщающим признаком для всех вышеперечисленных регистров является формирование в них конечных данных налоговой отчетности. Одновременно в этих регистрах как результат расчетов выявляется и систематизируется и иная информация, переносимая в регистры

учета состояния единицы налогового учета или регистры промежуточных расчетов.

Правильность отражения хозяйственных операций в регистрах налогового учета обеспечивают лица, составившие и подписавшие их.

Расчет налоговой базы за отчетный (налоговый) период составляется налогоплательщиком самостоятельно в соответствии с нормами, установленными НК РФ, исходя из данных налогового учета нарастающим итогом с начала года.

Форму расчета не нужно утверждать учетной политикой организации, так как он не признается регистром налогового учета.

Структура расчета должна содержать те разделы, которые указаны в ст. 315 НК РФ. При этом организация вправе включать в расчет дополнительные сведения, которые раскрывают порядок формирования налоговой базы.

Расчет налоговой базы должен содержать следующие данные.

1. Период, за который определяется налоговая база (с начала налогового периода нарастающим итогом).
2. Сумма доходов от реализации, полученных в отчетном (налоговом) периоде, в том числе:
   - выручка от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства, а также выручка от реализации имущества, имущественных прав;
   - выручка от реализации ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке;
   - выручка от реализации ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке;
   - выручка от реализации покупных товаров;
   - выручка от реализации основных средств;
   - выручка от реализации товаров (работ, услуг) обслуживающих производств и хозяйств.
3. Сумма расходов, произведенных в отчетном (налоговом) периоде, уменьшающих сумму доходов от реализации, в том числе:
   - расходы на производство и реализацию товаров (работ, услуг) собственного производства, а также расходы, понесенные при реализации имущества, имущественных прав.

     При этом общая сумма расходов уменьшается на суммы остатков незавершенного производства, остатков продукции на складе и продукции отгруженной, но не реализованной на конец отчетного (налогового) периода, определяемых в соответствии со ст. 319 НК РФ;
   - расходы, понесенные при реализации ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке;

- расходы, понесенные при реализации ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке;
- расходы, понесенные при реализации покупных товаров;
- расходы, связанные с реализацией основных средств;
- расходы, понесенные обслуживающими производствами и хозяйствами при реализации ими товаров (работ, услуг).

4. Прибыль (убыток) от реализации, в том числе:
   - прибыль от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства, а также прибыль (убыток) от реализации имущества, имущественных прав;
   - прибыль (убыток) от реализации ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке;
   - прибыль (убыток) от реализации ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке;
   - прибыль (убыток) от реализации покупных товаров;
   - прибыль (убыток) от реализации основных средств;
   - прибыль (убыток) от реализации обслуживающих производств и хозяйств.
5. Сумма внереализационных доходов, в том числе:
   - доходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимися на организованном рынке;
   - доходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке.
6. Сумма внереализационных расходов, в частности:
   - расходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимися на организованном рынке;
   - расходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке.
7. Прибыль (убыток) от внереализационных операций.
8. Итого налоговая база за отчетный (налоговый) период.
9. Для определения суммы прибыли, подлежащей налогообложению, из налоговой базы исключается сумма убытка, подлежащего переносу в порядке, предусмотренном ст. 283 НК РФ.

После составления налогового расчета необходимо заполнить налоговую декларацию.

1.7. Хранение документов

При хранении регистров налогового учета должна обеспечиваться их защита от несанкционированных исправлений.

Исправление ошибки в регистрах налогового учета должно быть обосновано и подтверждено подписью ответственного лица, внесшего исправление, с указанием даты и обоснованием внесенного исправления.

Сроки хранения документов бухгалтерского учета установлены ст. 17 Федерального закона «О бухгалтерском учете». Организации обязаны хранить первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета и бухгалтерскую отчетность в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет.

В разделе 4.1 «Бухгалтерский учет и отчетность» Перечня типовых управленческих документов, образующихся в деятельности организаций, перечислены следующие документы с указанием сроков хранения (нумерация позиций соответствует статьям Перечня).

134. Альбомы унифицированных типовых форм первичной учетной документации:

а) по месту разработки и утверждения — постоянно;

б) в других организациях — до замены новыми.

141. Синтетические, аналитические, материальные счета бухгалтерского учета — 5 лет.

145. Документы (планы, отчеты, протоколы, акты, справки, докладные записки, переписка) о проведении документальных ревизий финансово-хозяйственной деятельности, контрольно-ревизионной работе, в том числе проверке кассы, правильности взимания налогов и др. — 5 лет (при условии завершения проверки (ревизии). В случае возникновения споров, разногласий, следственных и судебных дел — сохраняются до вынесения окончательного решения).

150. Первичные документы и приложения к ним, зафиксировавшие факт совершения хозяйственной операции и явившиеся основанием для бухгалтерских записей (кассовые, банковские документы, корешки банковских чековых книжек, ордера, табели, извещения банков и переводные требования, акты о приеме, сдаче, списании имущества и материалов, квитанции, корешки к ним, счета-фактуры, накладные и авансовые отчеты и др.) — 5 лет (при условии завершения проверки (ревизии). В случае возникновения споров, разногласий, следственных и судебных дел — сохраняются до вынесения окончательного решения).

151. Документы (акты, сведения, переписка) о взаимных расчетах и перерасчетах между организациями — 5 лет.

152. Переписка о финансово-хозяйственной деятельности (об учете фондов, о наложении взысканий, штрафов, приеме, сдаче, списании материальных ценностей и др.) — 5 лет.

153. Лицевые счета работников — 75 лет.

155. Документы (сводные расчетные (расчетно-платежные) ведомости (табуляграммы) на выдачу заработной платы, пособий, гонораров, материальной помощи и других выплат (при отсутствии лицевых счетов — 75 лет); доверенности на получение денежных сумм и товарно-материальных ценностей (в том числе аннулированные доверенности) о получении заработной платы и других выплат — 5 лет (при условии завершения проверки (ревизии). В случае возникновения споров, разногласий, следственных и судебных дел — сохраняются до вынесения окончательного решения).

156. Переписка о выплате заработной платы — 5 лет.

157. Сведения, справки о совокупном доходе работников за год и уплате налогов — 5 лет.

158. Гарантийные письма — 5 лет.

159. Сведения об учете фондов, лимитов заработной платы и контроле за их распределением, о расчетах по перерасходу и задолженности по заработной плате, об удержании из заработной платы, из средств социального страхования, о выплате отпускных и выходных пособий — 5 лет.

160. Переписка о выдаче и возврате ссуд — 5 лет после погашения ссуды.

161. Документы (копии отчетов, заявления, списки работников справки, выписки из протоколов, заключения) о выплате пособий, оплате листков нетрудоспособности — 5 лет.

162. Исполнительные листы — до минования надобности, но не менее 5 лет.

163. Документы (справки, акты обязательства, переписка) о дебиторской и кредиторской задолженности, недостачах, растратах, хищениях — 5 лет.

164. Перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, — до замены новыми.

165. Документы (заявления, решения, справки, переписка) об оплате учебных отпусков — до минования надобности, но не менее 5 лет.

166. Документы (протоколы, акты, расчеты, заключения) о переоценке основных фондов, определении износа основных средств, оценке стоимости имущества организации — постоянно.

167. Документы (акты, выписки банков, ведомости, расчеты, переписка) об амортизационных отчислениях — 5 лет.

171. Документы (расчеты, справки, таблицы, сведения) о начисленных и перечисленных суммах налогов в бюджеты всех уровней — 5 лет.

172. Переписка о разногласиях по вопросам налогообложения, взимания акцизных и других сборов — 5 лет.

173. Документы (расчеты, сведения, заявления, решения, списки, ведомости, переписка) об освобождении от оплаты по налогам, предоставлении льгот, кредитов, отсрочек уплаты или отказе в ней по налогам, акцизным и другим сборам — 5 лет.

174. Документы (справки, сводки, сведения, сообщения, переписка) о зачислении налоговых поступлений в бюджеты разного уровня и во внебюджетные фонды, задолженности по ним — 5 лет.

175. Переписка об образовании распределении, накоплении оборотных средств и о расчетах по оборотным средствам — 5 лет.

176. Документы (заявки, справки, лимиты, расчеты) о расходах на приобретение оборудования, производственного и жилого фонда — 5 лет.

177. Документы (акты сверок, справки) об уплате налогов в бюджет зачетами, ценными бумагами, поставками продукции, товаров, работ, услуг — 5 лет.

178. Акты-справки о погашении налогов (задолженности) векселями — 5 лет после погашения налогов.

179. Документы (заявления, распоряжения, справки-графики, акты) об оплате, размене, приеме-передаче векселей — 5 лет.

180. Документы (заявки, акты, справки, переписка) по валютным вопросам — 5 лет.

181. Документы (отчеты, сводки) о ведении валютных и конверсионных операций, операций с грантами — постоянно.

182. Оперативные отчеты по счетам в иностранной валюте за границей — постоянно.

183. Оперативные отчеты о расходовании иностранной валюты на загранкомандировки — 5 лет.

185. Лицевые счета акционеров — 5 лет после перехода права собственности на акции (при условии завершения проверки (ревизии)).

186. Договоры, соглашения (кредитные, хозяйственные, операционные) — 5 лет после истечения срока действия договора, соглашения.

187. Паспорта сделок — постоянно.

188. Документы (акты, справки, счета) о приеме выполненных работ — 5 лет (при отсутствии лицевых счетов — 75 лет).

189. Договоры о материальной ответственности — 5 лет после увольнения материально ответственного лица.

190. Образцы подписей материально ответственных лиц — до минования надобности.

191. Договоры имущественного страхования — 5 лет после истечения срока действия договора.

192. Документы (протоколы заседаний инвентаризационных комиссий, инвентарные описи, акты, ведомости) об инвентаризации основных средств, имущества, зданий и сооружений, товарно-материальных цен-

ностей — 5 лет (при условии завершения проверки (ревизии). В случае возникновения споров, разногласий, следственных и судебных дел — сохраняются до вынесения окончательного решения).

193. Книги, журналы, карточки учета:

а) ценных бумаг — постоянно;

б) договоров, контрактов, соглашений (кредитных, хозяйственных, операционных) — 5 лет после окончания срока действия последнего договора, контракта, соглашения;

в) основных средств (зданий, сооружений) — 5 лет после ликвидации основных средств при условии завершения проверки (ревизии);

г) расчетов с организациями — 5 лет (при условии завершения проверки (ревизии). В случае возникновения споров, разногласий, следственных и судебных дел — сохраняются до вынесения окончательного решения);

д) приходно-расходных кассовых документов (счетов, платежных поручений) — 5 лет (при условии завершения проверки (ревизии). В случае возникновения споров, разногласий, следственных и судебных дел — сохраняются до вынесения окончательного решения);

е) погашенных векселей на уплату налогов — 5 лет после погашения налога при условии завершения проверки (ревизии);

ж) реализации товаров, работ, услуг, облагаемых и не облагаемых налогом на добавленную стоимость, — 5 лет с даты последней записи при условии завершения проверки (ревизии);

з) хозяйственного имущества — 5 лет (при условии завершения проверки (ревизии). В случае возникновения споров, разногласий, следственных и судебных дел — сохраняются до вынесения окончательного решения);

и) вспомогательные, контрольные (транспортные, грузовые, весовые и др.) — 5 лет (при условии завершения проверки (ревизии). В случае возникновения споров, разногласий, следственных и судебных дел — сохраняются до вынесения окончательного решения);

к) подотчетных лиц — 5 лет;

л) исполнительных листов — 5 лет;

м) сумм доходов и подоходного налога работников — 5 лет;

н) депонированной заработной платы — 5 лет (при условии завершения проверки (ревизии). В случае возникновения споров, разногласий, следственных и судебных дел — сохраняются до вынесения окончательного решения);

о) депонентов по депозитным суммам — 5 лет;

п) доверенностей — 5 лет (при условии завершения проверки (ревизии). В случае возникновения споров, разногласий, следственных и судебных дел — сохраняются до вынесения окончательного решения).

196. Заказы на бланки учета и отчетности — 1 год.
197. Документы (счета, справки, переписка и др.) по финансовым вопросам благотворительной деятельности — 5 лет.

Согласно подп. 8 п. 1 ст. 23 НК РФ налогоплательщики обязаны обеспечивать сохранность налоговых документов, обеспечивающих расчет налогов, в течение четырех лет. Минимальный срок хранения книг покупок и продаж также составляет четыре года с даты последней записи[1]. В некоторых случаях налоговое законодательство устанавливает более длительные сроки хранения документов. Например, если налогоплательщик убытки, полученные в текущем году, переносит на будущее по правилам п. 4 ст. 283, п. 7 ст. 346.18 НК РФ, то он обязан в течение всего срока переноса убытков (10 лет) хранить документы, подтверждающие объем понесенного убытка.

1.8. Налоговая тайна

Налоговую тайну составляют любые полученные налоговым органом, органами внутренних дел, органом государственного внебюджетного фонда и таможенным органом сведения о налогоплательщике, за исключением сведений:

1) разглашенных налогоплательщиком самостоятельно или с его согласия;
2) об идентификационном номере налогоплательщика;
3) о нарушениях законодательства о налогах и сборах и мерах ответственности за эти нарушения;
4) предоставляемых налоговым (таможенным) или правоохранительным органам других государств в соответствии с международными договорами (соглашениями), одной из сторон которых является Российская Федерация, о взаимном сотрудничестве между налоговыми (таможенными) или правоохранительными органами (в части сведений, предоставленных этим органам);
5) предоставляемых избирательным комиссиям в соответствии с законодательством о выборах по результатам проверок налоговым органом сведений о размере и об источниках доходов кандидата и его супруга, а также об имуществе, принадлежащем кандидату и его супругу на праве собственности.

---

[1] Постановление от 26 декабря 2011 г. №1137 «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость».

Налоговая тайна не подлежит разглашению налоговыми органами, органами внутренних дел, органами государственных внебюджетных фондов и таможенными органами, их должностными лицами и привлекаемыми специалистами, экспертами, за исключением случаев, предусмотренных федеральным законом.

К разглашению налоговой тайны относится, в частности, использование или передача другому лицу производственной или коммерческой тайны налогоплательщика, ставшей известной должностному лицу налогового органа, органа внутренних дел, органа государственного внебюджетного фонда или таможенного органа, привлеченному специалисту или эксперту при исполнении ими своих обязанностей.

Поступившие в налоговые органы, органы внутренних дел, органы государственных внебюджетных фондов или таможенные органы сведения, составляющие налоговую тайну, имеют специальный режим хранения и доступа.

Доступ к сведениям, составляющим налоговую тайну, имеют должностные лица, определяемые соответственно федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области внутренних дел, федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области таможенного дела.

Утрата документов, содержащих сведения, составляющие налоговую тайну, либо разглашение таких сведений влечет ответственность, предусмотренную федеральными законами.

В соответствии со ст. 313 НК РФ содержание данных налогового учета является налоговой тайной. При этом налоговой тайной является содержание и данных первичных документов. В ст. 313 НК РФ также установлено, что лица, получившие доступ к информации, содержащейся в данных налогового учета, обязаны хранить налоговую тайну, за ее разглашение они несут ответственность, установленную действующим законодательством (ст. 183, 285 УК РФ, ст. 13.13 КоАП РФ).

Содержание регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной.

Лица, получившие доступ к информации, содержащейся в регистрах бухгалтерского учета и во внутренней бухгалтерской отчетности, обязаны хранить коммерческую тайну.

1.9. Применение ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций»

ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» утверждено Приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 114н. Данное

положение могут не применять субъекты малого предпринимательства и некоммерческие организации, а также кредитные организации и бюджетные учреждения.

В соответствии с Федеральным законом от 24 июля 2007 г. № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» к субъектам малого предпринимательства относятся внесенные в Единый государственный реестр юридических лиц потребительские кооперативы и коммерческие организации (за исключением государственных и муниципальных унитарных предприятий), а также физические лица, внесенные в Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, крестьянские (фермерские) хозяйства, соответствующие следующим условиям.

1. Для юридических лиц — суммарная доля участия Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, муниципальных образований, иностранных юридических лиц, иностранных граждан, общественных и религиозных организаций (объединений), благотворительных и иных фондов в уставном (складочном) капитале (паевом фонде) указанных юридических лиц не должна превышать 25% (за исключением активов акционерных инвестиционных фондов и закрытых паевых инвестиционных фондов). Доля участия, принадлежащая одному или нескольким юридическим лицам, не являющимся субъектами малого предпринимательства, не должна превышать 25%; данное ограничение не распространяется на хозяйственные общества, деятельность которых заключается в практическом применении (внедрении) результатов интеллектуальной деятельности (программ для ЭВМ, баз данных, изобретений, полезных моделей, промышленных образцов, селекционных достижений, топологий интегральных микросхем, секретов производства (ноу-хау), исключительные права на которые принадлежат учредителям (участникам) таких хозяйственных обществ — бюджетным научным учреждениям или созданным государственными академиями наук научным учреждениям либо бюджетным образовательным учреждениям высшего профессионального образования или созданным государственными академиями наук образовательным учреждениям высшего профессионального образования).
2. Средняя численность работников за предшествующий календарный год не должна превышать ста человек включительно для малых предприятий; среди малых предприятий выделяются микропредприятия — до пятнадцати человек.

3. Выручка от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога на добавленную стоимость за предшествующий календарный год не должна превышать для:
   - ♦ микропредприятия — 60 млн руб.;
   - ♦ малых предприятий — 400 млн руб.

Таким образом, некоммерческие организации и малые предприятия в учетной политике по бухгалтерскому учету должны указать, применяют они данный стандарт или нет.

Разница между бухгалтерской прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком) отчетного периода, образовавшаяся в результате применения различных правил признания доходов и расходов, которые установлены в нормативных правовых актах по бухгалтерскому учету и законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, состоит из постоянных и временных разниц.

Информация о постоянных и временных разницах формируется в бухгалтерском учете либо на основании первичных учетных документов непосредственно по счетам бухгалтерского учета, либо в ином порядке, определяемом организацией самостоятельно. При этом постоянные и временные разницы отражаются в бухгалтерском учете обособленно. В аналитическом учете временные разницы учитываются дифференцированно по видам активов и обязательств, в оценке которых возникла временная разница.

Под *постоянными разницами* понимаются доходы и расходы:

- формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода, но не учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов;
- учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль отчетного периода, но не признаваемые для целей бухгалтерского учета доходами и расходами как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

Постоянные разницы возникают в результате:

- превышения фактических расходов, учитываемых при формировании бухгалтерской прибыли (убытка), над расходами, принимаемыми для целей налогообложения, по которым предусмотрены ограничения по расходам;
- непризнания для целей налогообложения расходов, связанных с передачей на безвозмездной основе имущества (товаров, работ, услуг), в сумме стоимости имущества (товаров, работ, услуг) и расходов, связанных с этой передачей;

- образования убытка, перенесенного на будущее, который по истечении определенного времени, согласно законодательству Российской Федерации о налогах и сборах, уже не может быть принят в целях налогообложения как в отчетном, так и в последующих отчетных периодах;
- прочих аналогичных различий.

Под *временными разницами* понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль — в другом или в других отчетных периодах.

Временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли приводят к образованию отложенного налога на прибыль.

Под отложенным налогом на прибыль понимается сумма, которая оказывает влияние на величину налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Временные разницы в зависимости от характера их влияния на налогооблагаемую прибыль (убыток) подразделяются на:

- вычитаемые временные разницы;
- налогооблагаемые временные разницы.

Вычитаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли (убытка) приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен уменьшить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Вычитаемые временные разницы образуются в результате:

- применения разных способов начисления амортизации для целей бухгалтерского учета и целей определения налога на прибыль;
- применения разных способов признания коммерческих и управленческих расходов в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг в отчетном периоде для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;
- убытка, перенесенного на будущее, не использованного для уменьшения налога на прибыль в отчетном периоде, но который будет принят в целях налогообложения в последующих отчетных периодах, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации о налогах и сборах;
- применения, в случае продажи объектов основных средств, разных правил признания для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения остаточной стоимости объектов основных средств и расходов, связанных с их продажей;

- наличия кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги) при использовании кассового метода определения доходов и расходов в целях налогообложения, а в целях бухгалтерского учета — исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности;
- прочих аналогичных различий.

Налогооблагаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли (убытка) приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен увеличить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Налогооблагаемые временные разницы образуются в результате:

- применения разных способов начисления амортизации для целей бухгалтерского учета и целей определения налога на прибыль;
- признания выручки от продажи продукции (товаров, работ, услуг) в виде доходов от обычных видов деятельности отчетного периода, а также признания процентных доходов для целей бухгалтерского учета исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности, а для целей налогообложения — по кассовому методу;
- применения различных правил отражения процентов, уплачиваемых организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов) для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;
- прочих аналогичных различий.

Сумма налога на прибыль, определяемая исходя из бухгалтерской прибыли (убытка) и отраженная в бухгалтерском учете независимо от суммы налогооблагаемой прибыли (убытка), является условным расходом (условным доходом) по налогу на прибыль.

Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль равняется величине, определяемой как произведение бухгалтерской прибыли, сформированной в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль учитывается в бухгалтерском учете на обособленном субсчете по учету условных расходов (условных доходов) по налогу на прибыль к счету по учету прибылей и убытков.

На основе данных о доходах и расходах налогового учета выявляются разницы, возникающие в результате применения разных правил определения прибыли.

Таблица 1.2

Группировка разниц и определение сумм постоянного налогового обязательства (актива), отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства

Наименование разницы	Сумма разниц, возникших в отчетном периоде, руб.	Ставка налога, %	Наименование бухгалтерского налогового показателя	Сумма бухгалтерского налогового показателя, руб.
Постоянная разница	V	20	Постоянное налоговое обязательство	V × 20%
			Постоянный налоговый актив	V × 20%
Вычитаемая временная разница	V	20	Отложенный налоговый актив	V × 20%
Налогооблагаемая временная разница	V	20	Отложенное налоговое обязательство	V × 20%

Применение ПБУ 18/02 позволяет отслеживать и заранее предотвращать ошибки как в налоговом, так и в бухгалтерском учете. В частности, очень часто именно благодаря применению ПБУ 18/02 бухгалтерам удается рассмотреть в учете ошибки, связанные с нормированием отдельных расходов в налогообложении или с моментами и периодами признания расходов в налоговом и бухгалтерском учете.

Контрольные вопросы и задания

1. Дайте определения следующих терминов: «бухгалтерский учет», «налоговый учет», «учетная политика», «первичные учетные документы», «аналитические регистры налогового учета», «налоговая тайна», «субъекты малого предпринимательства», «постоянные разницы», «временные разницы», «вычитаемые временные разницы», «налогооблагаемые временные разницы», «условный расход (условный доход)».
2. Какие цели и задачи у бухгалтерского и налогового учета?
3. Какие модели взаимосвязи бухгалтерского и налогового учета существуют?
4. Как развивался налоговый учет в Российской Федерации?
5. Кто разрабатывает и утверждает учетную политику для целей бухгалтерского и налогового учета?
6. Нужна ли учетная политика для целей бухгалтерского и целей налогового учета?

7. Какие основные разделы в учетной политике для целей бухгалтерского и налогового учета?
8. Кто разрабатывает регистры налогового учета?
9. Являются ли данные налогового учета тайной?
10. Кто применяет ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций»?
11. Каким образом происходит формирование постоянных и временных разниц?
12. Каков порядок и сроки хранения документов бухгалтерского и налогового учета?

Тесты

1. В какой форме нельзя вести налоговый учет:
   1.1) бухгалтерская справка;
   1.2) регистры налогового учета;
   1.3) в форме устных пояснений.
2. Постоянные разницы образуются:
   2.1) когда в бухгалтерском учете данные расходы учитываются всегда, а в налоговом учете — иногда;
   2.2) когда в одном учете признается доход (расход), а в другом — никогда не признается;
   2.3) когда сумма в бухгалтерском учете не изменяется, а в налоговом — изменяется.
3. Регистры налогового учета — это:
   3.1) налоговые декларации;
   3.2) формы, в которые заносится вся информация, необходимая для расчета налога на прибыль;
   3.3) формы, тождественные регистрам бухгалтерского учета.
4. Современный налоговый учет России тяготеет к:
   4.1) английскому варианту;
   4.2) французскому варианту;
   4.3) американскому варианту.
5. Налоговый учет необходим для:
   5.1) исчисления соответствующего налога;
   5.2) отражения налогооблагаемой прибыли;
   5.3) отражения в отчетности различий между бухгалтерским учетом и налогообложением.

6. ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» должны применять:
   6.1) организации, признаваемые в установленном законодательством Российской Федерации порядке налогоплательщиками налога на прибыль (кроме кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений);
   6.2) организации, признаваемые в установленном законодательством Российской Федерации порядке налогоплательщиками, кроме субъектов малого предпринимательства;
   6.3) организации, признаваемые в установленном законодательством Российской Федерации порядке коммерческими организациями, кроме субъектов малого бизнеса.
7. Учетная политика для целей налогообложения нужна:
   7.1) всем организациям;
   7.2) тем организациям, у которых различаются бухгалтерский и налоговый учет;
   7.3) не нужна ни одной организации.
8. Утверждать учетную политику для целей налогового учета вновь созданная организация должна:
   8.1) до окончания первого налогового периода;
   8.2) до начала своей деятельности;
   8.3) в течение одного года.
9. Целью налогового учета является:
   9.1) облегчение деятельности выездной налоговой проверки;
   9.2) оптимизация налоговых платежей;
   9.3) формирование полной и достоверной информации о том, как учтена каждая хозяйственная операция для целей налогообложения.
10. Условный расход по налогу на прибыль отражается записью на счетах:
   10.1) Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»;
   10.2) Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»;
   10.3) Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» К-т сч. 99 «Прибыли и убытки».
11. К возникновению отложенного налогового обязательства приводят:
   11.1) постоянные положительные разницы;

11.2) постоянные отрицательные разницы;
11.3) вычитаемые временные разницы;
11.4) налогооблагаемые временные разницы.

12. Если в организации отсутствует приказ об учетной политике для целей налогового учета:
12.1) ее не могут оштрафовать, так как этот документ является необязательным для организации;
12.2) ее можно оштрафовать за отсутствие документа (200 руб.);
12.3) ее можно оштрафовать за неправильное формирование доходов (расходов).

13. Кто составляет приказ об учетной политике для целей налогообложения:
13.1) руководитель;
13.2) главный бухгалтер;
13.3) налоговые службы.

14. Налоговые регистры — это:
14.1) унифицированные документы, разработанные ФНС России;
14.2) самостоятельно разработанные организацией формы;
14.3) унифицированные документы, разработанные Госкомстатом России.

15. Учетная политика для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения — это:
15.1) единый приказ;
15.2) два разных приказа;
15.3) либо 1, либо 2, в зависимости от предпочтений организации.

16. Для налогового регистра обязательным является:
16.1) наименование организации;
16.2) наименование регистра;
16.3) фамилия, имя, отчество камерального инспектора.

17. Кто подписывает приказ об учетной политике для целей налогообложения:
17.1) руководитель;
17.2) главный бухгалтер;
17.3) налоговые службы.

18. Понятие налогового учета присуще:
18.1) всем налогам;
18.2) налогу на прибыль;
18.3) налогу на прибыль и налогу на добавленную стоимость.

19. Налоговый учет необходим для:
    19.1) исчисления соответствующего налога;
    19.2) отражения налогооблагаемой прибыли;
    19.3) отражения в отчетности различий между бухгалтерским учетом и налогообложением.
20. Организация обязана хранить документы налогового учета в течение:
    20.1) 5 лет;
    20.2) 4 лет;
    20.3) постоянно.

ГЛАВА 2
БУХГАЛТЕРСКИЙ И НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

2.1. Активы, признаваемые основными средствами в бухгалтерском и налоговом учете.
2.2. Бухгалтерский и налоговый учет поступления основных средств. Определение первоначальной стоимости основных средств.
2.3. Переоценка основных средств в бухгалтерском учете и ее влияние на данные налогового учета.
2.4. Бухгалтерский и налоговый учет амортизации основных средств.
2.5. Бухгалтерский и налоговый учет восстановления основных средств.
2.6. Бухгалтерский и налоговый учет выбытия основных средств.

2.1. Активы, признаваемые основными средствами в бухгалтерском и налоговом учете

Нормативными документами, определяющими порядок бухгалтерского учета основных средств, являются:

- Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 (утверждено Приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н);
- Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств (утверждены Приказом Минфина России от 13.10.2003 № 91н).

К основным средствам относятся здания, сооружения, рабочие силовые машины, оборудование, измерительные приборы, передаточные устройства, транспортные средства, рабочий и продуктивный племенной скот, а также капитальные вложения в арендованное имущество, в коренное улучшение земли (мелиорация) и т. п.

Для целей бухгалтерского учета активы признаются основными средствами, если одновременно выполняются следующие условия:

- объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг, для управленческих нужд

либо для предоставления за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;

- объект предназначен для длительного использования, т. е. в течение периода, превышающего 12 месяцев, или обычного операционного цикла, если он больше 12 месяцев;
- объект не должен быть предназначен для продажи;
- объект способен приносить экономические выгоды (доход) организации в будущем.

У активов, отвечающих вышеперечисленным критериям, но стоимостью не более 40 000 руб. за единицу, есть альтернатива отражения в бухгалтерском учете и отчетности, представленная на рис. 2.1.

Рис. 2.1. Варианты организации учета основных средств стоимостью не более 40 000 руб.

Поэтому в учетной политике для целей бухгалтерского учета в отношении учета «малоценных» активов организация должна установить как минимум следующие положения:

- лимит стоимости основных средств, признанных МПЗ, которые организация будет учитывать в особом порядке (любой размер стоимости, но не выше 40 000 руб. за единицу);
- выбрать и утвердить способ оценки основных средств стоимостью менее 40 000 руб. при их списании в эксплуатацию (например, по стоимости каждой единицы).

Организации могут сразу списывать на расходы стоимость основных средств стоимостью менее 40 000 руб. Однако тот факт, что объект не числится на счете 01 «Основные средства», не освобождает организацию от обязанности обеспечить сохранность такого имущества и организовать контроль за его движением.

В налоговом учете под основными средствами понимается часть имущества, которое находится у налогоплательщика на праве собственности (если иное не предусмотрено НК РФ), используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией, со сроком полезного использования более 12 мес. и первоначальной стоимостью более 40 000 руб. (п. 1 ст. 257 НК РФ).

Поэтому для сближения бухгалтерского и налогового учета целесообразнее в учетной политике для целей бухгалтерского учета указать: «Объекты, отвечающие критериям основных средств, стоимостью до 40 000 руб. учитываются в составе материально-производственных запасов». Данная формулировка приказа об учетной политике позволит избежать различий между бухгалтерским и налоговым учетом, и в бухгалтерском учете не надо будет формировать временные разницы.

Но выгодность сближения бухгалтерского и налогового учета не всегда очевидна, и существует ряд организаций, для которых более оправдано учитывать «малоценные» активы как основные средства. Чтобы понять выгодность второго метода, необходимо проанализировать баланс предприятия при разных вариантах учета.

Пример 2.1. В сентябре 2011 г. организация ООО «АВС» приобрела оборудование стоимостью 14 160 руб. (в том числе НДС 18%). В том же месяце оборудование передано в эксплуатацию.

В бухгалтерском учете в сентябре 2011 г. составлены следующие записи.

Вариант I. В приказе об учетной политике для целей бухгалтерского учета на 2011 г. указано: «Объекты, отвечающие критериям основных средств, независимо от стоимости учитываются в составе основных средств»:

Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 12 000 руб. — приобретено оборудование;

Д-т сч. 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 2160 руб. — в счет-фактуре поставщика выделен НДС;

Д-т сч. 01 «Основные средства» К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» 12 000 руб. — принято оборудование к учету;

Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» К-т сч. 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» 2160 руб. — «входной» НДС по оборудованию в сумме 2160 руб. организация приняла к вычету в сентябре 2011 г.

Начиная с октября 2011 г. будет начисляться амортизация согласно срока полезного использования, установленного для данного объекта.

Фрагмент баланса данной организации на 30.09.2011 г. (абстрагируемся от других операций) будет выглядеть следующим образом:

Актив		Пассив	
Основные средства	12 000	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	14 160
Дебиторская задолженность: Расчеты по налогам и сборам	2160		–
Итого	14 160	Итого	14 160

Вариант II. В приказе об учетной политике для целей бухгалтерского учета на 2011 г. указано: «Объекты, отвечающие критериям основных средств, стоимостью до 40 000 руб. учитываются в составе материально-производственных»

Д-т сч. 10 «Материалы» К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 12 000 руб. — принято к учету оборудование;

Д-т сч. 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 2160 руб. — в счет-фактуре поставщика выделен НДС;

Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» К-т сч. 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» 2160 руб. — «входной» НДС по оборудованию в сумме 2160 руб. организация приняла к вычету в сентябре 2011 г.;

Д-т сч. 44 «Расходы на продажу» К-т сч. 10 «Материалы» 12 000 руб. — ввод оборудования в эксплуатацию с одновременным списанием его стоимости на затраты организации. Фрагмент баланса:

Актив		Пассив	
Дебиторская задолженность: Расчеты по налогам и сборам	2160	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)*	(12 000)
	–	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	14 160
Итого	2160	Итого	2160

* В связи с тем, что счет 44 «Расходы на продажу» закрывается ежемесячно (за исключением транспортных расходов, приходящихся на остаток товаров) счетом 90 «Продажи», который закрывается счетом 99 «Прибыли и убытки», в балансе появляется строка «Нераспределенная прибыль».

Проанализировав два баланса, можно прийти к выводу, что при I варианте у компании более стабильное положение, так как, во-первых, есть основные средства, которые в случае кредитования могут послужить обеспечением, а во-вторых, собственный капитал компании не уменьшается на стоимость основного средства. Но у данного варианта есть недостатки по сравнению со вторым вариантом: налогооблагаемая база по налогу на имущество увеличивается, и возникают различия между бухгалтерским и налоговым учетом, которые приводят к образованию временных разниц и формированию отложенного налогового обязательства, а также к дополнительному формированию налогового регистра (что увеличивает трудозатраты I варианта):

Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» К-т сч. 77 «Отложенные налоговые обязательства» 12 000 × 20% = 2400 руб.

Так как у компании есть альтернатива, компания может просчитать выгодность каждого варианта: на одной чаше — увеличение налогового бремени (налог на имущество) и затрат на заработную плату бухгалтерской службе, на другой — увеличивается шанс на получение кредита и усиливается привлекательность баланса.

2.2. Бухгалтерский и налоговый учет поступления основных средств. Определение первоначальной стоимости основных средств

Основные средства принимаются к бухгалтерскому и налоговому учету по первоначальной стоимости. Порядок определения первоначальной стоимости зависит от способа поступления.

2.2.1. Приобретение основных средств за плату

В бухгалтерском учете первоначальной стоимостью основного средства, приобретенного за плату, признается сумма фактических затрат организации на его приобретение, сооружение и изготовление, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством).

Фактическими затратами на приобретение, сооружение и изготовление основных средств являются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу), а также суммы, уплачиваемые за доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное для использования;
- суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;

- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;
- таможенные пошлины и таможенные сборы;
- невозмещаемые налоги, государственная пошлина, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств.

Не включаются в фактические затраты на приобретение, сооружение или изготовление основных средств общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, сооружением или изготовлением основных средств.

Порядок определения первоначальной стоимости основных средств для целей налогообложения прибыли установлен в ст. 257 НК РФ. Так, в первоначальную стоимость включается сумма расходов на приобретение, сооружение, изготовление, доставку основного средства, доведение его до состояния, пригодного для использования, без учета сумм НДС и акцизов (кроме случаев, предусмотренных Налоговым кодексом РФ).

Правила формирования первоначальной стоимости в бухгалтерском и налоговом учете на первый взгляд практически идентичны. Однако нужно принимать во внимание, что для целого ряда расходов, в том числе связанных с приобретением основных средств, главой 25 Налогового кодекса РФ установлен особый порядок учета. Например, в виде расходов на страхование имущества, уплаты процентов по кредитам, взятым на приобретение объекта, и др. Рассмотрим подробнее ситуации, когда бухгалтерский и налоговый учет различаются.

Бывают ситуации, когда для покупки основного средства организация вынуждена привлекать заемные средства.

В бухгалтерском учете согласно п. 7 ПБУ 15/2008 проценты, причитающиеся к уплате заимодавцу (кредитору), непосредственно связанные с приобретением, сооружением или изготовлением инвестиционного актива, включаются в его стоимость. В целях применения ПБУ 15/2008 приобретаемые основные средства относятся к инвестиционным активам[1].

---

[1] Инвестиционный актив — это объект имущества, подготовка которого к предполагаемому использованию требует длительного времени и существенных расходов на приобретение, сооружение или изготовление (п. 7 ПБУ 15/2008).

Проценты, начисленные после ввода основного средства в эксплуатацию, учитываются в составе прочих расходов в периоде их начисления.

Для целей налогообложения прибыли установлен особый порядок признания процентов по долговым обязательствам[1]: они включаются в состав внереализационных расходов с учетом ограничений, предусмотренных в ст. 269 Налоговым кодексом РФ. Проценты по кредитам (займам), израсходованным на приобретение основного средства, в налоговом учете не увеличивают его первоначальную стоимость, а включаются в состав внереализационных расходов в пределах нормативов, установленных в ст. 269 НК РФ (подробнее см. главу 7). Проценты, превышающие указанные ограничения, не уменьшают налоговую базу.

Пример 2.2. ООО «АВС» для приобретения оборудования получило кредит 1 апреля 2010 г. в размере 1 200 000 руб. под 5% годовых (проценты по кредиту находятся в пределах ограничений). 5 апреля оборудование было получено от поставщика. Стоимость оборудования составляет 1 400 000 руб. (без НДС). Оборудование требовало пусконаладочных работ, на которые ушло 2 месяца. ООО «АВС» заплатило 150 000 руб. (без НДС) сторонней организации за пусконаладочные работы. 1 июня 2010 г. оборудование было введено в эксплуатацию.

В бухгалтерском учете составлены следующие записи:

1 апреля 2010 г.

Д-т сч. 51 «Расчетные счета» К-т сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» 1 200 000 руб. — получен кредит для приобретения оборудования;

5 апреля 2010 г.

Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 1 400 000 руб. — поступило оборудование в организацию;

30 апреля 2010 г.

Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» К-т сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» 4932,5 руб. ((1 200 000 × 5%) × × 30/ 365) — начислены проценты по кредиту, взятому для приобретения основного средства (инвестиционного актива);

31 мая 2010 г.

Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 150 000 руб. — отражены расходы по пусконаладочным работам;

---

[1] Под долговыми обязательствами понимаются кредиты, товарные и коммерческие кредиты, займы, банковские вклады, банковские счета или иные заимствования независимо от формы их оформления (п. 1 ст. 269 НК РФ).

Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» К-т сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» 5095,89 руб. ((1 200 000 × 5%) × × 31/ 365) — начислены проценты по кредиту, взятому для приобретения основного средства (инвестиционного актива);

1 июня 2010 г.

Д-т сч. 01 «Основные средства» К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» 1 560 028,39 руб. — принято оборудование к учету.

Налоговый регистр формирования первоначальной стоимости оборудования (руб.)

Дата операции	№ документа	Наименование первичных документов	Фактические затраты на приобретение оборудования, определяющие первоначальную стоимость основного средства для целей бухгалтерского учета	Сумма расходов на приобретение основного средства, включающиеся в первоначальную стоимость основного средства для целей налогового учета
05.04.2010 г.	XX	Акт приемки-передачи	1400 000,00	1 400 000,00
30.04.2010 г.	XX	Бухгалтерская справка	4932,50	–
31.05.2010 г.	XX	Бухгалтерская справка	5095,89	–
31.05.2010 г.	XX	Акт выполненных работ	150 000,00	150 000,00
ИТОГО			1 560 028,39	1 550 000,00

Итого первоначальная стоимость:
для бухгалтерского учета 1 560 028,39 руб.
для налогового учета 1 550 000,00 руб.

Таким образом, пример 2.2 иллюстрирует нам неустранимое различие бухгалтерского и налогового учета: первоначальная стоимость основного средства в бухгалтерском учете составляет 1 560 028,39 руб., а в налоговом учете — 1 550 000 руб. Проценты по кредиту в размере 10 028,39 руб. в налоговом учете учитываются как затраты отчетного периода, поэтому в бухгалтерском учете необходимо также сформировать временную разницу, которая приведет к образованию отложенного налогового обязательства:

Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» К-т сч. 77 «Отложенные налоговые обязательства» 2005,68 руб. (10 028,39 × 20%).

Аналогичная ситуация со страхованием имущества. В бухгалтерском учете затраты на страхование объекта, непосредственно связанные

с его приобретением, включаются в первоначальную стоимость (в частности, расходы по страхованию транспортировки основного средства). Вместе с тем при приобретении автомобиля расходы на обязательное страхование автогражданской ответственности владельцев транспортных средств (ОСАГО) не увеличивают первоначальную стоимость автомобиля, так как связаны с его эксплуатацией, а не приобретением. Такие расходы включаются в состав расходов будущих периодов с последующим списанием на счета учета затрат на производство (расходов на продажу) в течение периода, к которому относятся (п. 65 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации).

В налоговом учете расходы по страхованию имущества включаются в состав прочих расходов в порядке, установленном в ст. 263 НК РФ. То есть они не увеличивают первоначальную стоимость основного средства. Порядок признания данных расходов установлен в п. 6 ст. 272 НК РФ.

2.2.2. Получение основных средств в качестве вклада в уставный капитал

В бухгалтерском учете первоначальной стоимостью основных средств, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации. В установленных законодательством случаях денежную оценку вклада должен подтвердить независимый оценщик. При этом независимая оценка обязательна в акционерных обществах независимо от стоимости основного средства, а обществах с ограниченной ответственностью — если номинальная стоимость (увеличение номинальной стоимости) доли участника общества в уставном капитале общества, оплачиваемой неденежным вкладом, составляет более 20 000 руб.

Порядок определения налоговой стоимости внесенного организацией в качестве вклада в уставный капитал основного средства зависит от ее статуса, от того, является ли учредитель российской или иностранной организацией.

Если учредитель — российская организация, то согласно п. 1 ст. 277 НК РФ основное средство, полученное в качестве вклада в уставный капитал, учитывается по стоимости (если передающая сторона его не эксплуатировала) либо по остаточной стоимости (если передающая сторона его эксплуатировала). Стоимость (остаточная стоимость) определяется по данным налогового учета у передающей стороны на дату перехода права собственности на него с учетом дополнительных расходов, которые осуществляются передающей стороной. При этом дополни-

тельные расходы должны быть определены в качестве взноса в уставный капитал.

Если расходы, связанные с получением вклада в уставный капитал, понесены эмитентом, они не включаются в стоимость (остаточную стоимость) полученного имущества.

Таким образом, организация, получая основные средства в качестве вклада в уставный капитал, должна позаботиться о документальном подтверждении его стоимости (остаточной стоимости) передающей стороной. Основанием для отражения в налоговом учете у принимающей стороны остаточной стоимости указанных основных средств будут являться:

- акт о приеме-передаче объекта основных средств (формы № ОС-1, ОС-1а, ОС-1б);
- технический паспорт основного средства (его копия либо выписка из него с указанием года создания основного средства);
- выписка из регистров налогового учета учредителя о восстановительной стоимости передаваемого основного средства, о начисленной за период эксплуатации амортизации.

Если получающая сторона не может документально подтвердить стоимость вносимого имущества, то его стоимость в налоговом учете признается равной нулю.

Если учредителем является иностранная компания, то при внесении основного средства в качестве вклада в уставный капитал его стоимостью (остаточной стоимостью) признаются документально подтвержденные расходы на его приобретение (создание) с учетом амортизации, начисленной в целях налогообложения прибыли (дохода) в государстве, налоговым резидентом которого является передающая сторона, но не выше рыночной стоимости. При этом величина рыночной стоимости должна быть подтверждена независимым оценщиком, действующим согласно законодательству указанного государства.

При получении основного средства в качестве вклада в уставный капитал необходимо помнить об особенностях налогообложения. Если организация, получившая основное средство, является плательщиком НДС и планирует применять полученный объект в операциях, облагаемых НДС, то сумму НДС она может принять к вычету после принятия основного средства к учету. В этом случае организация должна зарегистрировать в книге покупок акт о приеме-передаче с указанной в нем суммой восстановленного налога.

Пример 2.2.2. При учреждении организации ООО «АВС» было принято решение о внесении одним из участников сотового телефо-

на. Учредитель (физическое лицо) не представил документы, подтверждающие стоимость данного основного средства. По согласованию участников стоимость данного телефона была определена в размере 17 500 руб.

На дату получения объекта основных средств в качестве вклада в уставный капитал отражается стоимость объекта основных средств, полученного в качестве вклада в уставный капитал:

Д-т сч. 10 «Материалы» К-т сч. 75 «Расчеты с учредителями» 17 500 руб.

В налоговом учете первоначальная стоимость будет составлять 0 руб., так как документов, подтверждающих их стоимость, у участника нет. В связи с этим в бухгалтерском и налоговом учете возникают различия: первоначальная стоимость в бухгалтерском учете составляет 17 500, а в налоговом учете — 0 руб.

Налоговый регистр формирования первоначальной стоимости сотового телефона (руб.)

Дата операции	№ документа	Наименование первичных документов	Первоначальная стоимость сотового телефона для целей бухгалтерского учета	Сумма расходов на приобретение основного средства, включающихся в первоначальную стоимость основного средства для целей налогового учета
ХХ.ХХ. ХХХХ г.	ХХ	Акт приемки-передачи	17 500,00	–
ИТОГО			17 500,00	–

Итого первоначальная стоимость:
для бухгалтерского учета 17 500,00 руб.
для налогового учета 0,00 руб.

Данные различия приведут к образованию постоянных разниц и постоянного налогового обязательства при вводе данного объекта в эксплуатацию:

Д-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы» К-т сч. 10 «Материалы» 17 500 руб. — списан сотовый телефон при вводе в эксплуатацию;

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 3500 руб. (17 500,00 × 20%) — начислено постоянное налоговое обязательство.

Пример 2.2.3. Участники ООО «АВС» приняли решение об увеличении уставного капитала общества. Один из учредителей (юридическое лицо) передает в качестве взноса оборудование. Согласованная участниками общества и подтвержденная независимым оценщиком

стоимость переданного оборудования — 203 000 руб. По данным бухгалтерского и налогового учета передающей стороны, стоимость данного оборудования составляет 420 000 руб., начисленная амортизация — 201 000 руб. Входной НДС по данному оборудованию составил 39 420 руб. (Организация-учредитель восстановила НДС с остаточной стоимости объекта (420 000 — 201 000) × 18% = 39 420 руб.):

Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» К-т сч. 75 «Расчеты с учредителями» 203 000 руб. — на дату получения объекта основных средств в качестве вклада в уставный капитал отражается стоимость оборудования;

Д-т сч. 19/1 «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств» К-т сч. 83 «Добавочный капитал» 39 420 руб. — отражена сумма НДС, восстановленная участником при передаче оборудования, которая указана в акте приема-передачи по форме № ОС-1;

Д-т сч. 01 «Основные средства» К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» 203 000 руб. — принято оборудование к учету;

Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» К-т сч. 19/1 «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств» 39 420 руб. — «входной» НДС по оборудованию в сумме 39 420 руб. организация приняла к вычету.

Налоговый регистр формирования первоначальной стоимости оборудования (руб.)

Дата операции	№ документа	Наименование первичных документов	Фактические затраты на приобретение основного средства, определяющие первоначальную стоимость основного средства для целей бухгалтерского учета	Сумма расходов на приобретение основного средства, включающиеся в первоначальную стоимость основного средства для целей налогового учета
ХХ.ХХ. ХХХХ г.	ХХ	Акт приемки-передачи	203 000,00	219 000,00
ИТОГО			203 000,00	219 000,00

Итого первоначальная стоимость:
для бухгалтерского учета 203 000 руб.
для налогового учета 219 000 руб.

Формирование разной первоначальной стоимости в бухгалтерском и налоговом учете будет влиять на начисление амортизации. В момент

начисления амортизации необходимо будет отражать постоянные разницы.

2.2.3. Получение основных средств безвозмездно

В соответствии со ст. 423 ГК РФ безвозмездный — это договор, по которому одна сторона обязуется предоставить что-либо другой стороне без получения от нее платы или иного встречного предоставления. Безвозмездная передача имущества может быть произведена либо путем пожертвования, либо путем дарения.

Согласно ст. 572 ГК РФ по договору дарения одна сторона (даритель) безвозмездно передает или обязуется передать другой стороне (одаряемому) вещь либо имущественное право в собственность.

Договор дарения движимого имущества должен заключаться в письменной форме, когда:

- дарителем является юридическое лицо, а стоимость дара превышает 3000 руб.;
- договор содержит обещание дарения в будущем.

В этих случаях договор дарения, заключенный устно, ничтожен.

Договор дарения недвижимого имущества подлежит государственной регистрации.

Запрещается дарение имущества, стоимость которого превышает 3000 рублей, в отношениях между коммерческими организациями.

В силу ст. 582 ГК РФ **пожертвованием** признается дарение вещи или права в общеполезных целях. Пожертвования могут быть сделаны гражданам, лечебным, воспитательным учреждениям, учреждениям социальной защиты и другим аналогичным учреждениям, благотворительным, научным и учебным учреждениям, фондам, музеям и другим учреждениям культуры, общественным и религиозным организациям, а также государству и другим субъектам гражданского права, указанным в ст. 124 ГК РФ. На принятие пожертвования не требуется чьего-либо разрешения или согласия.

Одним из условий пожертвования имущества юридическим лицам является использование этого имущества по определенному назначению. Юридическое лицо, принявшее пожертвование, для использования которого установлено определенное назначение, должно вести обособленный учет всех операций по использованию такого имущества.

Если по каким-либо обстоятельствам использование имущества по назначению становится невозможным, оно может быть использовано по другому назначению только с согласия лица, это имущество пожертвовавшего.

Таблица 2.1

Сравнительная характеристика договора пожертвования и договора дарения

Дарение	Пожертвование
Безвозмездная передача или обещание передачи вещи или права или освобождение от обязанности (долга)	Дарение вещи или права в общеполезных целях
Одаряемыми могут быть граждане, любые юридические лица, государство и муниципальные образования. Коммерческим организациям запрещено получать подарки от других коммерческих организаций в размерах, превышающих 3000 руб.	Получателями пожертвования могут быть граждане, лечебные, воспитательные учреждения, учреждения социальной защиты и другие аналогичные учреждения, благотворительные, научные и учебные учреждения, фонды, музеи и другие учреждения культуры, общественные религиозные организации, государство и муниципальные образования
Совершается без условий по использованию подаренного имущества	Может сопровождаться условием, установленным жертвователем, по использованию имущества по определенному назначению
Обособленный учет по использованию даримого имущества не ведется	Получатель пожертвования должен вести обособленный учет всех операций по использованию данного имущества
Согласие дарителя на использование подаренного имущества одаряемым не требуется	Использование имущества по иному назначению только с согласия лица, это имущество пожертвовавшего
Даритель вправе потребовать в судебном порядке отмены дарения, если обращение одаряемого с подаренной вещью, представляющей для дарителя большую неимущественную ценность, создает угрозу ее безвозвратной утраты. По требованию заинтересованного лица суд может отменить дарение, совершенное индивидуальным предпринимателем или юридическим лицом в нарушение положений закона о несостоятельности (банкротстве) за счет средств, связанных с его предпринимательской деятельностью, в течение шести месяцев, предшествовавших объявлению такого лица несостоятельным (банкротом)	Отмена пожертвования возможна в случае использования пожертвованного имущества не по назначению
Права одаряемого, которому по договору дарения обещан дар, не переходят к его правопреемникам, если иное не предусмотрено договором дарения	Право на обещанное пожертвование переходит к его правопреемникам

В регистрах бухгалтерского учета первоначальной стоимостью основного средства, полученного организацией безвозмездно, признается текущая рыночная стоимость этого средства на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложения во внеоборотные активы, т. е. отражения на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» в корреспонденции со счетом 98 «Доходы будущих периодов» субсчет «Безвозмездные поступления», а также стоимость услуг, связанных с их доставкой, регистрацией и приведением их в состояние, пригодное для использования. Ежемесячно по мере начисления амортизации в бухгалтерском учете будет признаваться доход.

Для целей бухгалтерского учета подтверждением рыночной стоимости могут служить прайс-листы организаций, торгующих подобным имуществом, документы передающей стороны, заключение оценщика.

В налоговом учете согласно п. 8 ст. 250 НК РФ при получении имущества (работ, услуг) безвозмездно оценка доходов осуществляется исходя из рыночных цен[1], определяемых с учетом положений ст. 40 НК РФ, но не ниже остаточной стоимости — по амортизируемому имуществу.

Если остаточная стоимость имущества больше, чем его рыночная цена, то в налоговом учете первоначальной стоимостью таких основных средств будет признаваться остаточная стоимость, подтвержденная передающей стороной.

Если рыночная цена полученных основных средств превысит величину остаточной стоимости, по данным передающей стороны, то оценка

---

[1] Рыночной ценой товара (работы, услуги) признается цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных (а при их отсутствии — однородных) товаров (работ, услуг) в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях (п. 4 ст. 40 НК РФ).

В соответствии с п. 9 ст. 40 НК РФ при определении рыночных цен товара, работы или услуги учитывается информация о заключенных на момент реализации этого товара, работы или услуги сделках с идентичными (однородными) товарами, работами или услугами в сопоставимых условиях. В частности, учитываются такие условия сделок, как количество (объем) поставляемых товаров (например, объем товарной партии), сроки исполнения обязательств, условия платежей, обычно применяемые в сделках данного вида, а также иные разумные условия, которые могут оказывать влияние на цены.

При этом условия сделок на рынке идентичных (а при их отсутствии — однородных) товаров, работ или услуг признаются сопоставимыми, если различие между такими условиями либо существенно не влияет на цену таких товаров, работ или услуг, либо может быть учтено с помощью поправок.

объекта в налоговом учете будет совпадать с оценкой в бухгалтерском учете, так как определяется исходя из рыночной цены.

Информация о ценах должна быть подтверждена налогоплательщиком — получателем имущества (работ, услуг) документально или путем проведения независимой оценки. Доход признается на дату подписания сторонами акта приема-передачи имущества.

В случаях, предусмотренных ст. 251 НК РФ, безвозмездно полученные активы не признаются внереализационным доходом в целях налогообложения прибыли. А именно, если объекты получены:

- от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны более чем на 50% состоит из вклада (доли) передающей организации;
- от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) передающей стороны более чем на 50% состоит из вклада (доли) получающей организации;
- от физического лица, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны более чем на 50% состоит из вклада (доли) этого физического лица.

При этом данное имущество не признается доходом для целей налогообложения только в том случае, если в течение одного года со дня его получения оно не передается третьим лицам.

Пример 2.3. Организация ООО «Х» по договору дарения 30.05.20ХХ г. получила от некоммерческой организации «Класс» компьютер. Рыночная цена его составляет 28 200 руб. Срок полезного использования компьютера — 36 мес. Способ начисления амортизации — линейный. Организация «Класс» представила документы налогового учета, в соответствии с которыми данный компьютер имеет остаточную стоимость 26 700 руб.

В регистрах бухгалтерского учета составляются следующие записи:

Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» К-т сч. 98 «Доходы будущих периодов»» 28 200 руб. — 30.05.20ХХ г. получен компьютер от некоммерческой организации «Класс»;

Д-т сч. 01 «Основные средства» К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» 28 200 руб. — принят к учету компьютер.

В налоговом учете на первоначальную стоимость будут влиять два показателя: рыночная стоимость и остаточная стоимость по данным передающей стороны. Рыночная стоимость больше остаточной, следовательно, в налоговом учете в качестве первоначальной стоимости принимается рыночная стоимость (28 200 руб.). Для подтверждения первоначальной стоимости в налоговом учете составляют налоговый регистр.

Налоговый регистр формирования первоначальной стоимости компьютера (руб.)

Дата операции	№ документа	Наименование первичных документов	Фактические затраты на приобретение компьютера, определяющие первоначальную стоимость основного средства для целей бухгалтерского учета	Сумма расходов на приобретение основного средства, включающиеся в первоначальную стоимость основного средства для целей налогового учета
30.05. 20XX г.	XX	Договор дарения, акт приемки-передачи, регистр налогового учета «Класс»	28 200	28 200
ИТОГО			28 200	28 200

Итого первоначальная стоимость:
для бухгалтерского учета 28 200 руб.
для налогового учета 28 200 руб.

В данном случае различий между бухгалтерским и налоговым учетом в формировании первоначальной стоимости не будет, но различия будут в дате признания доходов. Это определяется тем, что для целей бухгалтерского учета стоимость безвозмездно полученных основных средств предварительно относится на счет учета доходов будущих периодов, а для целей налогообложения доход признается на дату документа, подтверждающего передачу основного средства на безвозмездной основе.

Ведомость учета внереализационных доходов в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав

№ п/п	Дата операции	№ документа	Наименование первичных документов	Сумма доходов, признаваемая в налоговом учете, руб.
1	30.05. 20XX г.	XX	Договор дарения, акт приемки-передачи, регистр налогового учета «Класс»	28 200
	ИТОГО			28 200

Так как в налоговом учете доход должен быть признан 30.05.20XX г., а в бухгалтерском учете — в будущем по мере начисления амортизации, то 30.05.20XX г. в бухгалтерском учете необходимо сделать дополнительную проводку:

Д-т сч. 09 «Отложенные налоговые активы» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 5640 руб. (28 200 руб. × 20%) — начислены отложенные налоговые активы.

С первого числа месяца, следующего за месяцем принятия компьютера к бухгалтерскому учету, начинает начисляться амортизация:

Д-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы» К-т сч. 02 «Амортизация основных средств» 783,33 руб. (28 200 руб./36 мес.) — 30.06.20XX г. начисляется амортизация;

Д-т сч. 98 «Доходы будущих периодов» К-т сч. 91/1 «Прочие доходы» 783,33 руб. — одновременно с начислением амортизации в бухгалтерском учете признается доход.

В налоговом учете доход был признан в мае, а в бухгалтерском учете — частично в июне; следовательно, необходимо признать часть отложенного налогового актива, начисленного ранее:

Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» К-т сч. 09 «Отложенные налоговые активы» 156,67 руб. (783,33 руб. × 20%) — признана часть отложенного налогового актива.

Пример 2.4. См. условия примера 2.3, но некоммерческая организация «Класс» представила документы налогового учета, в соответствии с которыми данный компьютер имеет остаточную стоимость 36 500 руб.

В регистрах бухгалтерского учета составляются следующие записи:

Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» К-т сч. 98 «Доходы будущих периодов»» 28 200 руб. — 30.05.20XX г. получен компьютер от некоммерческой организации «Класс»;

Д-т сч. 01 «Основные средства» К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» 28 200 руб. — принят к учету компьютер.

В данном случае рыночная стоимость меньше остаточной стоимости, следовательно, в налоговом учете в качестве первоначальной стоимости принимается остаточная стоимость (36 500 руб.). Налоговый регистр будет выглядеть следующим образом.

Налоговый регистр формирования первоначальной стоимости компьютера (руб.)

Дата операции	№ документа	Наименование первичных документов	Фактические затраты на приобретение компьютера, определяющие первоначальную стоимость основного средства для целей бухгалтерского учета	Сумма расходов на приобретение основного средства, включающаяся в первоначальную стоимость основного средства для целей налогового учета
30.05. 20XX г.	XX	Договор дарения, акт приемки-передачи, регистр налогового учета «Класс»	28 200	36 500
ИТОГО			28 200	36 500

Итого первоначальная стоимость:
для бухгалтерского учета 28 200 руб.
для налогового учета 36 500 руб.

В данном случае различия между бухгалтерским и налоговым учетом будут как в формировании первоначальной стоимости, так и в дате признания доходов, кроме того и в величине дохода.

Ведомость учета внереализационных доходов в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав

№ п/п	Дата операции	№ документа	Наименование первичных документов	Сумма доходов, признаваемая в налоговом учете
1	30.05. 20XX г.	XX	Договор дарения, акт приемки-передачи, регистр налогового учета «Класс»	36 500
	ИТОГО			36 500

Так как в налоговом учете доход должен быть признан 30.05.20XX г. в размере 36 500 руб., а в бухгалтерском учете — в будущем по мере начисления амортизации и в размере 28 800 руб., то 30.05.20XX г. в бухгалтерском учете необходимо сделать дополнительные проводки:

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 1660 руб. ((36 500 — 28 200)/20%) — начислено постоянное налоговое обязательство с разности в признанной величине дохода;

Д-т сч. 09 «Отложенные налоговые активы» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 5640 руб. (28 200 × 20%) — начислены отложенные налоговые активы в связи с разной датой признания дохода.

30.06.20XX г. начисляется амортизация в бухгалтерском учете:

Д-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы» К-т сч. 02 «Амортизация основных средств» 783,33 руб. (28 200 руб./36 мес.) — начислена амортизация за июнь;

Д-т сч. 98 «Доходы будущих периодов» К-т сч. 91/1 «Прочие доходы» 783,33 руб. — одновременно с начислением амортизации в бухгалтерском учете признан доход.

В налоговом учете доход был признан в мае, а в бухгалтерском учете — частично в июне, следовательно, необходимо признать часть отложенного налогового актива, начисленного ранее:

Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» К-т сч. 09 «Отложенные налоговые активы» 156,67 руб. (783,33 руб. × 20%) — признана часть отложенного налогового актива.

Так как первоначальная стоимость в бухгалтерском и налоговом учете различается, то и амортизация в налоговом учете будет отличаться:

1013,89 руб. (36 500 руб./36 мес.). Различия в первоначальной стоимости и как следствие в амортизации приведут к образованию постоянного налогового актива:

Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» К-т сч. 99 «Прибыли и убытки» 46,11 руб. ((1013,89 – 783,33) × 20%) — начислен постоянный налоговый актив.

Если организация хочет избежать различий в первоначальной стоимости, то необходимо подобрать такую рыночную цену, которая будет соответствовать остаточной (первоначальной) стоимости основного средства. Данные манипуляции возможны, пока налоговые органы не регламентируют единый источник информации о рыночных ценах в России.

2.2.4. Создание объекта основных средств самой организацией

Организация может самостоятельно изготавливать или сооружать объекты основных средств. Первоначальная стоимость данных основных средств в бухгалтерском учете формируется в общеустановленном порядке, т. е. первоначальной стоимостью признается сумма фактических затрат организации на его сооружение и изготовление, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством). В данном случае по Д-ту сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» отражаются все фактические затраты предприятия, связанные с созданием объекта, а именно:

- стоимость используемых материалов;
- расходы в виде заработной платы работников, участвующих в строительстве и изготовлении основного средства, а также в виде страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование и обязательное медицинское страхование;
- расходы, осуществленные организацией на стадии проведения подготовительных работ по строительству;
- расходы, связанные с переносом водопровода, газопровода, сети коммунальной канализации в связи с подготовкой территории для строительства;
- расходы сторонних организаций;
- амортизация основных средств организации, используемых при создании нового объекта основных средств;
- другие расходы.

В налоговом учете первоначальная стоимость основного средства, создаваемого организацией, определяется как стоимость готовой продукции, исчисленная в соответствии с п. 2 ст. 319 НК РФ,

т. е. исходя из суммы прямых затрат. Данная норма относится только к тем основным средствам, которые являются частью товарной продукции.

Оценка готовой продукции осуществляется по прямым расходам, перечень которых определен в п. 1 ст. 318 НК РФ. К ним относятся:

- материальные затраты на приобретение сырья и материалов, а также комплектующих;
- расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, а также расходы на обязательное пенсионное страхование, идущие на финансирование страховой и накопительной частей трудовой пенсии, на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, начисленные на указанные суммы расходов на оплату труда;
- суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг.

Все остальные расходы являются косвенными и не включаются в стоимость изготавливаемой продукции основного производства.

Налогоплательщик самостоятельно определяет в учетной политике для целей налогообложения перечень прямых расходов, связанных с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг). Формирование разниц необходимо рассматривать в каждом конкретном случае.

Если же объект основных средств не является частью товарной продукции, а 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.

2.2.5. Оприходование основных средств, выявленных при инвентаризации

Для целей бухгалтерского учета выявленные при инвентаризации основные средства, оказавшиеся в излишке, приходуются 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 и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 г. № 34н).

Для целей налогового учета первоначальной стоимостью данных основных средств признается сумма, в которую оценено такое имущество в соответствии с п. 20 ст. 250 НК РФ (п. 1 ст. 257 НК РФ).

При определении первоначальной стоимости в налоговом учете нужно иметь в виду следующее.

1. Пунктом 20 ст. 250 НК РФ предусмотрено включение стоимости объектов основных средств, выявленных в результате инвентаризации, в состав внереализационных доходов, но не установлен порядок оценки данного имущества. По нашему мнению, первоначальная стоимость данных основных средств должна приниматься равной их рыночной стоимости.
2. Датой признания данных видов доходов для целей налогообложения является дата завершения инвентаризации и подписания акта по ее результатам.

Таким образом, доход и первоначальная стоимость основных средств, выявленных при инвентаризации, в бухгалтерском и налоговом учете будут одинаковы.

2.3. Переоценка основных средств в бухгалтерском учете и ее влияние на данные налогового учета

В соответствии с п. 15 ПБУ 6/01 коммерческие организации могут производить переоценку своих основных средств не чаще одного раза в год. Переоценивать основные средства или нет — решение принимается организацией самостоятельно. При этом нужно учитывать следующее:

- решение о проведении переоценки должно быть закреплено в учетной политике с указанием периодичности проведения;
- переоценке подлежат группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости. Критерии формирования групп однородных объектов организация разрабатывает самостоятельно;
- если решение о переоценке принято, в последующем данная группа основных средств должна переоцениваться регулярно, чтобы стоимость, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, не отличалась существенно от текущей (восстановительной) стоимости;
- для проведения переоценки необходимо сформировать пакет из следующих документов: приказ руководителя, в котором приведены перечень сотрудников, проводящих переоценку, и группы однородных объектов основных средств, подлежащих переоценке, перечень

основных средств с указанием по каждому объекту наименования, даты покупки (постройки, создания, сооружения), даты принятия к бухгалтерскому учету; первоначальной стоимости на дату переоценки; основание для переоценки; документы, подтверждающих рыночную стоимость переоцениваемого объекта, акт для отражения результатов переоценки основных средств;

- результаты проведенной по состоянию на конец отчетного года переоценки объектов основных средств подлежат отражению в бухгалтерском учете обособленно.

Порядок отражения в учете переоценки основных средств следующий.

Ситуация 1. Основное средство впервые дооценивается:

Д-т сч. 01 «Основные средства» К-т сч. 83 «Добавочный капитал» — отражена сумма дооценки основного средства;

Д-т сч. 83 «Добавочный капитал» К-т сч. 02 «Амортизация основных средств» — отражена сумма корректировки амортизации основного средства.

Ситуация 2. Основное средство впервые уценивается:

Д-т сч. 91/2 «Прочие расходы» К-т сч. 01 «Основные средства» — отражена сумма уценки основного средства.

Д-т сч. 02 «Амортизация основных средств» К-т сч. 91/2 «Прочие расходы» — отражена сумма корректировки амортизации основного средства.

Ситуация 3. Основное средство уценивается, но ранее дооценивалось.

Если в прошлом основное средство было дооценено, то уценка отражается следующим образом:

- сумма уценки, равная прошлой дооценке, относится на добавочный капитал:

  Д-т сч. 83 «Добавочный капитал» К-т сч. 01 «Основные средства» — отражена уценка основного средства, равная сумме прошлой дооценки;

  Д-т сч. 02 «Амортизация основных средств» К-т сч. 83 «Добавочный капитал» — отражена корректировка амортизации;

- превышение уценки над суммой прошлой дооценки относится на нераспределенную прибыль (непокрытый убыток):

  Д-т сч. 91/2 «Прочие расходы» К-т сч. 01 «Основные средства» — отражена разница между величиной уценки и суммой прошлой дооценки.

  Д-т сч. 02 «Амортизация основных средств» К-т сч. 91/2 «Прочие расходы» — отражена корректировка амортизации.

Ситуация 4. Основное средство ранее дооценивается, но ранее уценивалось:

- дооценка, равная сумме прошлой уценки, относится на нераспределенную прибыль (непокрытый убыток):

  Д-т сч. 01 «Основные средства» К-т сч. 91/1 «Прочие доходы» — отражена дооценка, равная сумме прошлой уценки;

  Д-т сч. 91/1 «Прочие доходы» К-т сч. 02 «Амортизация основных средств» — отражена корректировка амортизации (равная амортизации при уценке);
- превышение дооценки над уценкой относится на добавочный капитал:

  Д-т сч. 01 «Основные средства» К-т сч. 83 «Добавочный капитал» — отражено превышение дооценки над уценкой;

  Д-т сч. 83 «Добавочный капитал» К-т сч. 02 «Амортизация основных средств» — отражена корректировка амортизации.

В соответствии с п. 1 ст. 257 НК РФ при проведении переоценки (уценки) стоимости объектов основных средств до рыночной стоимости положительная (отрицательная) сумма такой переоценки не признается доходом (расходом), учитываемым для целей налогообложения, и не принимается при определении восстановительной стоимости амортизируемого имущества и при начислении амортизации (кроме переоценки, проведенной до 01.01.2002 г).

Но различия, которые вытекают из Налогового кодекса и приводят к постоянным или временным разницам, возникают не в момент переоценки, а после — при начислении амортизации.

Пример 2.5. В соответствии с приказом об учетной политике организация производит переоценку основных средств один раз в год. На 31.12.2010 г. восстановительная стоимость торгового оборудования составляет 300 000 руб., начисленная амортизация — 110 000 руб., рыночная стоимость оборудования — 210 000 руб. Ранее уценки по данным объектам не производилось. Срок полезного использования оборудования и в бухгалтерском и в налоговом учете составляет 60 мес. Способ начисления амортизации — линейный.

31.12.2010 г. бухгалтер организации составит следующие бухгалтерские записи:

Д-т сч. 01 «Основные средства» К-т сч. 83 «Добавочный капитал» — 31 579 руб. [300 000 × (1 – (210 000/(300 000 – 110 000)))] — произведена корректировка первоначальной стоимости основного средства;

Д-т сч. 83 «Добавочный капитал» К-т сч. 02 «Амортизация основных средств» — 11 579 руб. [110 000 × (1 – (210 000/(300 000 – 110 000)))] — произведена корректировка амортизации основного средства.

Амортизация в бухгалтерском учете после переоценки составит:

Д-т сч. 44 «Расходы на продажу» К-т сч. 02 «Амортизация основных средств» 5526,32 руб. ((300 000 руб. + 31 579 руб.)/60 мес.) — начислена амортизация за январь 2011 г.

Амортизация в налоговом учете рассчитана в регистре-расчете.

Регистр-расчет амортизации основных средств

Дата операции	Наименование объекта	Метод начисления амортизации	Первоначальная стоимость объекта, руб.	Срок полезного использования, мес.	Сумма амортизации по объекту, руб.
30.01.2011 г.	Торговое оборудование	Линейный	300 000	60	5000
	ИТОГО				5000

Так как переоценка в налоговом учете признаваться не будет, в бухгалтерском учете необходимо сформировать постоянные разницы. В данном случае постоянные разницы будут приводить к постоянному налоговому обязательству:

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» — 105,26 руб. ((5526,32 – 5000,00) × 20%) — начислено постоянное налоговое обязательство.

Если будет производиться уценка объектов основных средств, то разница между начисленными амортизациями в бухгалтерском и налоговом учете приведет к постоянным разницам, формирующим постоянный налоговый актив.

При переоценке основных средств необходимо помнить о налоге на имущество, так как в соответствии со ст. 374 НК РФ объектом налогообложения по налогу на имущество является движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета. При определении налоговой базы по налогу на имущество данное имущество учитывается по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации.

Среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения, за налоговый период определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца налогового периода и последнее число налогового периода, на число месяцев в налого-

вом периоде, увеличенное на единицу. То есть необходимо складывать остаточную стоимость имущества на 1-е число каждого месяца (1 января 20XX г., 1 февраля 20XX г. ... 1 ноября 20XX г., 1 декабря 20XX г.), а также на последнее число налогового периода, т. е. на 31 декабря 20XX г., после чего делить полученный результат на 13.

Следовательно, сумма налога на имущество напрямую зависит от того, производит ли организация переоценку основных средств.

2.4. Бухгалтерский и налоговый учет амортизации основных средств

2.4.1. Понятие амортизации. Определение срока полезного использования

Как в бухгалтерском, так и в налоговом учете по основным средствам начисляют амортизацию.

Под амортизацией понимают процесс ежемесячного перенесения части стоимости основного средства на затраты текущего периода. Иными словами, стоимость объектов основных средств погашается посредством начисления амортизации.

Не все объекты основных средств подлежат амортизации. Перечень основных средств, по которым амортизация не начисляется, в бухгалтерском и налоговом учете различается (табл. 2.2).

Таблица 2.2

Имущество, на которое не начисляется амортизация в бухгалтерском и налоговом учете

Вид имущества	Амортизация по нормам бухгалтерского законодательства	Амортизация по нормам налогового учета	Разницы, формирующиеся из-за различных норм бухгалтерского и налогового учета
Основные средства стоимостью до 40 000 руб.	Начисляется, если учетной политикой для целей бухгалтерского учета предусмотрено учитывать данные объекты в составе основных средств	Не начисляется	Если в бухгалтерском учете амортизация начисляется, то формируются временные разницы, приводящие к ОНО

Вид имущества	Амортизация по нормам бухгалтерского законодательства	Амортизация по нормам налогового учета	Разницы, формирующиеся из-за различных норм бухгалтерского и налогового учета
Объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются. В том числе: • земельные участки; • объекты природопользования и др.	Не начисляется	Не начисляется	–
Основные средства, которые находятся на реконструкции (модернизации) более 12 мес.	Не начисляется	Не начисляется	–
Печатные издания (книги, брошюры и иные подобные объекты)	Начисляется, если учетной политикой для целей бухгалтерского учета предусмотрено учитывать данные объекты в составе основных средств	Не начисляется	Если в бухгалтерском учете амортизация начисляется, то формируются временные разницы, приводящие к ОНО
Объекты незавершенного капитального строительства	Не начисляется	Не начисляется	–
Капитальные вложения в предоставленные в аренду объекты основных средств стоимостью более 40 000 руб.	Начисляется	Начисляется только при условии, что капитальные вложения осуществлены в форме неотделимых улучшений, произведенных арендатором с согласия арендодателя	–

Продолжение

Вид имущества	Амортизация по нормам бухгалтерского законодательства	Амортизация по нормам налогового учета	Разницы, формирующиеся из-за различных норм бухгалтерского и налогового учета
Основные средства, которые законсервированы на период больше 3 мес.	Не начисляется	Не начисляется	–
Основные средства, переданные по договорам в безвозмездное пользование	Начисляется	Исключаются из состава амортизируемого имущества на время безвозмездного пользования	Формируется временная разница, приводящая к образованию ОНА
Основные средства, полученные по договорам в безвозмездное пользование	Не начисляется	Не начисляется	–
Объекты основных средств, приобретенные за счет средств целевого финансирования	Амортизация начисляется в общем порядке	Амортизация не начисляется	Формируется постоянная разница, приводящая к образованию ПНО
Объекты внешнего благоустройства (объекты лесного хозяйства, объекты дорожного хозяйства, сооружение которых осуществлялось с привлечением источников бюджетного или иного аналогичного целевого финансирования, специализированные сооружения судоходной обстановки) и другие аналогичные объекты	Не начисляется	Не начисляется	–

Сроком полезного использования признается период, в течение которого объект основных средств служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика.

Срок полезного использования объекта основных средств определяется: для целей бухгалтерского учета — при принятии объекта к бухгалтерскому учету, для целей налогового учета — на дату ввода в эксплуатацию данного объекта амортизируемого имущества.

Определение срока полезного использования объекта основных средств для целей бухгалтерского учета производится исходя из:

- ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;
- ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта;
- нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (например, срок аренды).

В налоговом учете срок полезного использования определяется организацией самостоятельно с учетом классификации основных средств, установленной Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 г. № 1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы».

Амортизируемое имущество объединяется в следующие амортизационные группы:

- первая группа — все недолговечное имущество со сроком полезного использования от 1 года до 2 лет включительно;
- вторая группа — имущество со сроком полезного использования свыше 2 до 3 лет включительно;
- третья группа — имущество со сроком полезного использования свыше 3 до 5 лет включительно;
- четвертая группа — имущество со сроком полезного использования свыше 5 до 7 лет включительно;
- пятая группа — имущество со сроком полезного использования свыше 7 до 10 лет включительно;
- шестая группа — имущество со сроком полезного использования свыше 10 до 15 лет включительно;
- седьмая группа — имущество со сроком полезного использования свыше 15 до 20 лет включительно;
- восьмая группа — имущество со сроком полезного использования свыше 20 до 25 лет включительно;
- девятая группа — имущество со сроком полезного использования свыше 25 до 30 лет включительно;

- десятая группа — имущество со сроком полезного использования свыше 30 лет.

Согласно п. 6 ст. 258 НК РФ для тех видов основных средств, которые не указаны в амортизационных группах, срок полезного использования устанавливается налогоплательщиком в соответствии с техническими условиями или рекомендациями изготовителей.

Вывод: бухгалтерское законодательство дает возможность организациям самостоятельно устанавливать срок полезного использования основных средств, и не всегда однотипные основные средства будут иметь один и тот же срок полезного использования.

При определении срока полезного использования основных средств для целей бухгалтерского учета организация может руководствоваться Классификацией, установленной Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 г. № 1. Однако для целей бухгалтерского учета данное положение носит рекомендательный характер.

Пример 2.6. Приобретены два компьютера. В соответствии с техническим обоснованием, представленным информационно-вычислительной службой, срок полезного использования у компьютеров разный: 3 года и 5 лет. В налоговом учете компьютеры относятся ко второй амортизационной группе, поэтому срок их использования от 2 до 3 лет. В учетной политике организации установлено, что срок полезного использования основных средств второй амортизационной группы равен 36 мес. Амортизация в бухгалтерском и налоговом учете начисляется линейным способом.

Исходя из условий примера амортизация по первому компьютеру в бухгалтерском и налоговом учете будет совпадать, а по второму компьютеру — будут возникать временные разницы.

В бухгалтерском учете срок полезного использования основного средства, бывшего в эксплуатации, организация определяет по тем же правилам, что и для новых объектов.

При приобретении объектов основных средств, бывших в употреблении (в том числе в виде вклада в уставный (складочный) капитал или в порядке правопреемства при реорганизации юридических лиц), норму амортизации для целей налогового учета можно определять одним из двух способов:

1) исходя из срока полезного использования, установленного в общем порядке в соответствии с Классификацией (т. е. так же, как и по новым основным средствам);
2) установленный предыдущим собственником этих основных средств срок их полезного использования, уменьшенный на количество лет (месяцев) эксплуатации данного имущества предыдущим собствен-

ником. Право уменьшить срок полезного использования основного средства, бывшего в эксплуатации, на период его работы у предыдущих собственников будет предоставляться только при линейном методе начисления амортизации. При применении нелинейного метода начисления амортизации организация сама устанавливает срок полезного использования основных средств, бывших в употреблении, без его уменьшения на период фактической эксплуатации бывшими владельцами. Данный способ может быть использован только в том случае, если предыдущий собственник имущества передаст организации документы, в которых будет отражена соответствующая информация об установленном им сроке полезного использования и сроке фактической эксплуатации этого имущества. В противном случае срок полезного использования устанавливается первым способом.

Пример 2.7. В октябре 2010 г. организация ООО «АВС» купила торговое оборудование. В соответствии с Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 г. № 1 данное оборудование относится к четвертой группе (имущество со сроком полезного использования свыше 5 до 7 лет включительно). В акте приема-передачи поставщик указал фактический срок эксплуатации к моменту передачи — 15 мес.

В данном случае организация может выбрать второй способ определения срока полезного использования. В организации установлено, что для четвертой амортизационной группы срок полезного использования равен 60 мес. Для данного торгового оборудования может быть установлен срок полезного использования, равный 45 мес. (60 мес. – 15 мес.).

В бухгалтерском учете в случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенной реконструкции или модернизации организацией пересматривается срок полезного использования по этому объекту.

Таким образом, при модернизации объекта основных средств организация самостоятельно принимает решение о том, пересматривается срок полезного использования основного средства или нет.

Для целей налогового учета, как и в бухгалтерском учете, налогоплательщик вправе увеличить срок полезного использования объекта основных средств, если после реконструкции (модернизации) этого объекта произошло увеличение срока его полезного использования. Увеличение срока полезного использования основных средств может быть осуществлено в пределах сроков, установленных для той амортизационной группы, в которую ранее было включено данное основное средство.

Пример 2.8. На балансе организации числится основное средство, входящее в пятую амортизационную группу. Срок полезного использования для пятой группы установлен от 7 до 10 лет включительно. В организации установлен срок полезного использования для данного основного средства 84 мес. После модернизации нормативные показатели функционирования объекта улучшились. Максимальный срок, который можно установить в налоговом учете, составляет 120 мес. В бухгалтерском учете ограничений нет.

Таким образом, и в бухгалтерском и в налоговом учете срок полезного использования может увеличиваться или не увеличиваться, но максимальные ограничения установлены только для налогового учета.

2.4.2. Способы начисления амортизации

Для целей бухгалтерского учета установлено четыре способа начисления амортизации:

- линейный способ;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

При этом годовая сумма амортизационных отчислений определяется:

- при линейном способе — исходя из первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта;
- при способе уменьшаемого остатка — исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента не выше 3, установленного организацией;
- при способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования — исходя из первоначальной стоимости или (текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и соотношения, в числителе которого — число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе — сумма чисел лет срока полезного использования объекта;
- при способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) начисление амортизационных отчислений про-

изводится исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта основных средств и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта основных средств.

Применение одного из способов начисления амортизации по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу.

В целей налогового учета налогоплательщики вправе выбрать один из следующих методов начисления амортизации:

- линейный метод;
- нелинейный метод.

Метод начисления амортизации устанавливается налогоплательщиком самостоятельно применительно ко всем объектам амортизируемого имущества (за исключением объектов, амортизация по которым начисляется линейным методом в соответствии с Налоговым кодексом РФ) и отражается в учетной политике для целей налогообложения. Изменение метода начисления амортизации допускается с начала очередного налогового периода. При этом налогоплательщик вправе перейти с нелинейного метода на линейный метод начисления амортизации не чаще одного раза в пять лет.

Метод начисления амортизации применяется ко всем основным средствам вне зависимости от даты их приобретения.

При установлении налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения линейного метода начисления амортизации, а также при применении линейного метода начисления амортизации в отношении объектов амортизируемого имущества в соответствии с п. 3 ст. 259 НК РФ сумма начисленной за один месяц амортизации определяется как произведение его первоначальной (восстановительной) стоимости и нормы амортизации, определенной для данного объекта.

Норма амортизации по каждому объекту амортизируемого имущества определяется по формуле:

$$K = 1/N \times 100\%, \qquad (2.4.1)$$

где K — норма амортизации в процентах к первоначальной (восстановительной) стоимости объекта амортизируемого имущества; N — срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества, выраженный в месяцах (без учета сокращения (увеличения) срока).

При установлении налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения нелинейного метода начисления амортизации необходимо следующее.

На 1-е число налогового периода, с начала которого учетной политикой для целей налогообложения установлено применение нелинейного метода начисления амортизации, для каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется суммарный баланс, который рассчитывается как суммарная стоимость всех объектов амортизируемого имущества, отнесенных к данной амортизационной группе (подгруппе). В дальнейшем суммарный баланс каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется на 1-е число месяца, для которого определяется сумма начисленной амортизации. Для амортизационных групп и входящих в их состав подгрупп суммарный баланс определяется без учета объектов амортизируемого имущества, амортизация по которым начисляется линейным методом в соответствии с п. 3 ст. 259 НК РФ.

По мере ввода в эксплуатацию объектов амортизируемого имущества первоначальная стоимость таких объектов увеличивает суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы). При этом первоначальная стоимость таких объектов включается в суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда они были введены в эксплуатацию.

При изменении первоначальной стоимости основных средств в соответствии с п. 2 ст. 257 НК РФ в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации объектов суммы, на которые изменяется первоначальная стоимость указанных объектов, учитываются в суммарном балансе соответствующей амортизационной группы (подгруппы).

Суммарный баланс каждой амортизационной группы (подгруппы) ежемесячно уменьшается на суммы начисленной по этой группе (подгруппе) амортизации.

Сумма начисленной за один месяц амортизации для каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется исходя из произведения суммарного баланса соответствующей амортизационной группы (подгруппы) на начало месяца и норм амортизации, установленных настоящей статьей, по следующей формуле:

$$A = B \times k / 100, \qquad (2.4.2)$$

где A — сумма начисленной за один месяц амортизации для соответствующей амортизационной группы (подгруппы); B — суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы); k — норма амортизации для соответствующей амортизационной группы (подгруппы).

В целях применения нелинейного метода начисления амортизации применяются следующие нормы амортизации.

Амортизационная группа	Норма амортизации (месячная)
Первая	14,3
Вторая	8,8
Третья	5,6
Четвертая	3,8
Пятая	2,7
Шестая	1,8
Седьмая	1,3
Восьмая	1,0
Девятая	0,8
Десятая	0,7

При выбытии объектов амортизируемого имущества суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) уменьшается на остаточную стоимость таких объектов.

В случае если в результате выбытия амортизируемого имущества суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) был уменьшен до достижения суммарным балансом нуля, такая амортизационная группа (подгруппа) ликвидируется.

В случае если суммарный баланс амортизационной группы (подгруппы) становится менее 20 000 руб., в месяце, следующем за месяцем, когда указанное значение было достигнуто, если за это время суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) не увеличился в результате ввода в эксплуатацию объектов амортизируемого имущества, налогоплательщик вправе ликвидировать указанную группу (подгруппу), при этом значение суммарного баланса относится на внереализационные расходы текущего периода.

Рассмотрим, какие результаты получаются от использования различных способов амортизации, кроме способа списания стоимости пропорционально объему продукции, так как при данном способе трудно запланировать сумму амортизационных отчислений. Амортизационные различия в бухгалтерском и налоговом учете представлены в таблице 2.3.

Пример 2.9. Оприходовано торговое оборудование на сумму 200 000 руб., срок полезного использования 7 лет. Для начисления амортизации нелинейным методом вводим дополнительные условия: торговое оборудование входит в пятую амортизационную группу, это единственное основное средство данной амортизационной группы. Повышающие (понижающие) коэффициенты не применяются (см. табл. на с. 94).

Таблица 2.3

Амортизационные различия в бухгалтерском и налоговом учете

Правила амортизации	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
Способы начисления амортизации	• Линейный; • уменьшаемого остатка; • списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования; • списания стоимости пропорционально объему продукции (работ). Применение того или иного метода распространяется на группы основных средств	• Линейный; • нелинейный. Метод устанавливается применительно ко всем объектам амортизируемого имущества
Ограничения по выбору способа начисления амортизации	Нет	По зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, входящим в восьмую–десятую амортизационные группы; • только линейный метод
Начало начисления амортизации	С 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к бухгалтерском учету	С 1-го числа месяца, следующего за месяцем введения объекта в эксплуатацию
Прекращение начисления амортизации	С 1-го числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости объекта либо списания его с бухгалтерского учета	С 1-го числа месяца, следующего за месяцем полного списания стоимости объекта либо его выбытия из состава амортизируемого имущества по любым основаниям

Правила амортизации	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
Случаи, когда начисление амортизации приостанавливается	• Перевод объекта по решению руководителя организации на консервацию на срок более трех месяцев; • ремонт, модернизация или реконструкция объекта продолжительностью свыше 12 мес.	• Перевод объекта по решению руководителя организации на консервацию на срок более 3 мес.; • модернизация или реконструкция объекта продолжительностью свыше 12 мес.; • передача объекта по договору в безвозмездное пользование
Применение повышающих коэффициентов	При использовании способа уменьшаемого остатка организациям предоставлено право применять коэффициент не выше 3, установленный организацией	Организации имеют право применять повышающие коэффициенты: **не выше 2:** 1) в отношении амортизируемых основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности; 2) в отношении собственных амортизируемых основных средств налогоплательщиков — сельскохозяйственных организаций промышленного типа (птицефабрики, животноводческие комплексы, звероосовхозы, тепличные комбинаты); 3) в отношении собственных амортизируемых основных средств налогоплательщиков — организаций, имеющих статус резидента промышленно-производственной особой экономической зоны или туристско-рекреационной особой экономической зоны; 4) в отношении амортизируемых основных средств, относящихся к объектам, имеющим высокую энергетическую эффективность, в соответствии с перечнем таких объектов, установленным Правительством РФ, или к объектам, имеющим высокий класс энергетической эффективности, если в отношении таких объектов в соответствии с законодательством Российской Федерации предусмотрено определение классов их энергетической эффективности; **не выше 3:** 1) в отношении амортизируемых основных средств, являющихся предметом договора финансовой аренды (договора лизинга), налогоплательщиков, у которых данные основные средства должны учитываться в соответствии с условиями договора финансовой аренды (договора лизинга).

Продолжение

Правила амортизации	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
		Указанный специальный коэффициент не применяется к основным средствам, относящимся к первой—третьей амортизационным группам; 2) в отношении амортизируемых основных средств, используемых только для осуществления научно-технической деятельности
Применение понижающих коэффициентов	Нет	Все организации имеют право по решению руководителя использовать пониженные нормы амортизации
Изменение метода	Не допускается	Изменение метода начисления амортизации допускается с начала очередного налогового периода. При этом налогоплательщик вправе переходить с нелинейного метода начисления амортизации на линейный не чаще одного раза в 5 лет

Амортизация в налоговом и бухгалтерском учете

	Бухгалтерский учет						Налоговый учет	
	линейный		уменьшаемого остатка		пропорционально числу лет		линейный	нелинейный
	амортизация	стоимость в отчетности	амортизация	стоимость в отчетности	амортизация	стоимость в отчетности	амортизация	амортизация
1-й год	28 571,43	171 428,57	28 571,43	171 428,57	50 000,00	150 000,00	28 571,43	55 992,85
2-й год	28 571,43	142 857,14	24 489,80	146 938,77	42 857,14	107 142,86	28 571,43	40 316,85
3-й год	28 571,43	114 285,71	20 991,25	125 947,52	35 714,29	71 428,57	28 571,43	29 029,61
4-й год	28 571,43	85 714,28	17 992,50	107 955,02	28 571,43	42 857,14	28 571,43	20 902,30
5-й год	28 571,43	57 142,85	15 422,15	92 532,87	21 428,57	21 428,57	28 571,43	15 050,40
6-й год	28 571,43	28 571,42	13 218,98	79 312,89	14 285,71	7142,86	28 571,43	10 836,90
7-й год	28 571,42	0,00	11 330,56	67 982,33	7142,86	0,00	28 571,42	27 871,09

Расчеты:

1) Линейный способ в бухгалтерском учете:
   Годовая норма амортизации = 1/7 лет = 0,14286
   Амортизационные отчисления = 200 000 × 0,14286 = 28 571,43 руб.
2) Способ уменьшаемого остатка:
   Годовая норма амортизации = 1/7 лет = 0,14286
   Амортизационные отчисления 1-й год = 200 000 × 0,14286 = = 28571,43 руб.
   Амортизационные отчисления 2-й год = (200 000 – 28 571,43) × × 0,14286 = 24 489,80 руб.
   Амортизационные отчисления 3-й год = (200 000 – 28 571,43 – – 24 489,80) × 0,14286 = 20 991,25 руб.
3) Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования:
   Амортизационные отчисления 1-й год = 200 000 × 7/(1 + 2 + 3 + 4 + + 5 + 6 + 7) = 50 000 руб.
   Амортизационные отчисления 2-й год = 200 000 × 6 /(1 + 2 + 3 + 4 + + 5 + 6 + 7) = 42 857,14 руб.
4) Линейный способ в налоговом учете:
   К = 1/7 лет × 12 мес. × 100% = 0,14286
   Амортизационные отчисления = 200 000 × 0,14286 = 28571,43 руб.
5) Нелинейный способ:
   Амортизационные отчисления 1-й месяц = 200 000 руб. × 2,7/100 = = 5400 руб.
   Амортизационные отчисления 2-й месяц = (200 000 руб. – 5400 руб.) × × 2,7/100 = 5254,20 руб.
   Амортизационные отчисления 3-й месяц = (200 000 руб. – 5400 руб. – – 5254,2) × 2,7/100 = 5112,34 руб. и т. д. каждый месяц

При нелинейном способе необходимо учитывать, что в последний месяц суммарный баланс амортизационной группы достигнет размера менее 20 000 руб., поэтому в месяце, следующем за данным месяцем, организация вправе ликвидировать пятую амортизационную группу, при этом значение суммарного баланса необходимо отнести на внереализационные расходы текущего периода. На рис. 2.2 продемонстрирована начисленная амортизация по торговому оборудованию разными методами.

При анализе данных графиков видим: при линейном методе прибыль будет уменьшаться в течение срока полезного использования равномерно, а метод пропорционально числу лет будет давать наимень-

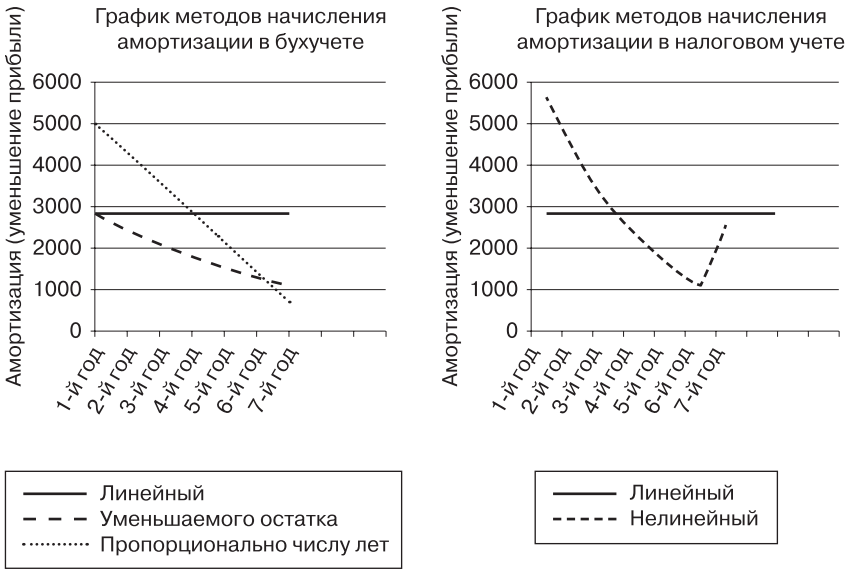

Рис. 2.2. Методы начисления амортизации в налоговом и бухгалтерском учете

шую бухгалтерскую прибыль в первые годы использования с последующим ее увеличением. При данном способе наблюдаются наименьшие остатки основных средств в балансе — выгодно для уменьшения налогового бремени по налогу на имущество. Выгодность способа уменьшаемого остатка субъективна, так как при данном способе можно приукрасить бухгалтерскую прибыль, но одновременно увеличить начисления налога на имущества. При данном способе остается недоамортизированный остаток в конце седьмого года, который можно списать в случае ликвидации основного средства. В данных примерах не рассмотрен метод пропорционально произведенной продукции, так как спрогнозировать амортизацию в этом случае достаточно трудно. В налоговом учете нелинейный метод даст наименьшую налоговую прибыль в первые годы использования данного основного средства, что позволит получить отсрочку уплаты налога на прибыль, а линейный способ сближает бухгалтерский и налоговый учет, что снижет трудозатраты.

Если организация начисляет амортизацию в бухгалтерском и налоговом учете разными способами, устанавливает разный срок полезного использования или возникают иные различия между бухгалтерским и налоговым учетом, то рекомендовано в налоговом учете составлять регистр-расчет амортизации основных средств, который является ана-

логом ведомости начисленной амортизации основных средств в бухгалтерском учете.

Пример 2.10. Организация приобрела в сентябре 2010 г. компьютер за 25 000 руб. Срок полезного использования установлен в бухгалтерском учете 2 года, а в налоговом учете — 36 мес. Метод начисления амортизации — линейный и в бухгалтерском и в налоговом учете.

В бухгалтерском учете ежемесячно, начиная с даты принятия к бухгалтерскому учету, составляется запись:

Д-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы» К-т сч. 02 «Амортизация основных средств» 1041,67 руб. — начислена амортизация по компьютеру на основании ведомости начисления амортизации основных средств.

В налоговом учете проводки не составляются, но необходимо составить регистр-расчет амортизации основных средств:

Регистр-расчет амортизации основных средств за октябрь 2010 г.

Наименование объекта	Первоначальная стоимость объекта, руб.	Метод начисления амортизации	Применение повышающего (понижающего) коэффициента	Срок полезного использования, который применяется при расчете амортизации, мес.	Сумма амортизации по объекту, руб.
Компьютер	25 000,00	Линейный	Нет	36	694,44

На разницу между начисленной амортизацией в бухгалтерском и налоговом учете необходимо составить проводку:

Д-т сч. 09 «Отложенные налоговые активы» К-т сч. 68 «Расчет по налогам и сборам» 69,45 руб. ((1041,67 – 694,44) × 20%) — начислен отложенный налоговый актив.

2.4.3. Амортизационная премия

Налогоплательщик имеет право включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10% (не более 30% — в отношении основных средств, относящихся к третьей—седьмой амортизационным группам) первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно), а также не более 10% (не более 30% — в отношении основных средств, относящихся к третьей—седьмой амортизационным группам) расходов, которые понесены в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств. Это так называемая амортизационная премия.

Амортизационная премия по основным средствам признается в качестве косвенных расходов того отчетного (налогового) периода, на который приходится дата начала амортизации (дата изменения первоначальной стоимости) основных средств, в отношении которых были осуществлены капитальные вложения.

Если налогоплательщик использует амортизационную премию, то соответствующие объекты основных средств после их ввода в эксплуатацию включаются в амортизационные группы по своей первоначальной стоимости за вычетом не более 10% (не более 30% — в отношении основных средств, относящихся к третьей—седьмой амортизационным группам) первоначальной стоимости, отнесенных в состав расходов отчетного (налогового) периода.

В случае реализации ранее чем по истечении пяти лет с момента введения в эксплуатацию основных средств, в отношении которых была применена амортизационная премия, суммы расходов, включенных в состав расходов очередного отчетного (налогового) периода, подлежат восстановлению и включению в налоговую базу по налогу.

Пример 2.11. Организация ООО «Х» в учетной политике для целей налогового учета закрепило применение амортизационной премии для основных средств третьей—седьмой амортизационных групп в размере 30%. Организация 01.09.2010 г. приобрела основное средство, первоначальная стоимость которого — 1 062 000 руб. (в том числе НДС 18%). Данное основное средство относится к пятой амортизационной группе. В учетной политике предусмотрен срок полезного использования для пятой амортизационной группы 96 мес. В бухгалтерском учете установлен аналогичный срок полезного использования. В эксплуатацию объект введен в день приобретения.

В бухгалтерском учете составлены следующие записи:

1 сентября 2010 г.

Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 900 000 руб. — приобретено основное средство;

Д-т сч. 19 «НДС по приобретенным ценностям»

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 162 000 руб. — НДС по приобретенному основному средству;

Д-т сч. 01 «Основные средства»

К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» 900 000 руб. — принято основное средство к учету;

Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»

К-т сч. 19 «НДС по приобретенным ценностям» 162 000 руб. — принят НДС к вычету.

31 октября 2010 г.

Д-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы»

К-т сч. 02 «Амортизация основных средств» — 9375,00 руб. (900 000 руб./96 мес.) — начислена амортизация.

В налоговом учете 31.10.2010 г. в расходы включают амортизационную премию и ежемесячные амортизационные отчисления.

Регистр-расчет амортизационной премии основных средств за октябрь 2010 г.

Наименование объекта	Первоначальная стоимость объекта, руб.	Амортизационная премия, %	Сумма амортизационной премии, руб.
Основное средство	900 000,00	30	270 000,00

Регистр-расчет амортизации основных средств за октябрь 2010 г.

Наименование объекта	Первоначальная стоимость объекта (исключая амортизационную премию), руб.	Метод начисления амортизации	Применение повышающего (понижающего) коэффициента	Срок полезного использования, который применяется при расчете амортизации, мес.	Сумма амортизации по объекту, руб.
Основное средство	630 000	Линейный	Нет	96	6562,50

Таким образом, возникает налогооблагаемая временная разница в сумме 267187,50 руб. (270 000 руб. + 6562,50 руб. – 9375 руб.).

В бухгалтерском учете составляются следующие записи:

Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»

К-т сч. 77 «Отложенные налоговые обязательства» 53 437,50 руб. (267 187,50 руб. × 20%) — отражено отложенное налоговое обязательство.

Начиная с ноября 2010 г. будет происходить уменьшение налогооблагаемой временной разницы и соответствующего ей отложенного налогового обязательства.

Ежемесячно с ноября 2010 г. до окончания срока полезного использования основного средства:

Д-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы»

К-т сч. 02 «Амортизация основных средств» — 9375 руб. (900 000 руб./96 мес.) — начислена амортизация.

Амортизация в налоговом учете будет составлять 6562,50 руб.

Д-т сч. 77 «Отложенные налоговые обязательства»

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 562,50 руб. ((9375,00 – – 6562,50) × 20%) — уменьшение начисленного отложенного налогового обязательства.

2.5. Бухгалтерский и налоговый учет восстановления основных средств

2.5.1. Ремонт основных средств

Ремонт — это комплекс работ по уменьшению степени физического износа и восстановлению ресурса основных средств путем замены отдельных износившихся конструктивных элементов (деталей, частей, узлов), по устранению поломок и повреждений, направленный на поддержание основных средств в исправном и рабочем состоянии.

Ремонты подразделяются на:

- *текущие* — минимальные по объему и стоимости работ, обеспечивающие нормальную эксплуатацию основных средств до следующего очередного ремонта и состоящие из замены некоторых изношенных деталей. Они состоят в устранении мелких повреждений и неисправностей, не затрагивающих основных агрегатов и узлов оборудования, несущих конструкций зданий и сооружений;
- *средние* — более трудоемкие и дорогие, состоящие из замены и восстановления изношенных деталей, для чего требуется частичная разборка ремонтируемого оборудования;
- *капитальные* — наибольшие по объему и стоимости работ, в процессе которых производится восстановление функционирование объекта основных средств, замена или восстановление изношенных деталей, конструкций, узлов на новые, ремонт базовых и корпусных деталей, сборка и регулирование агрегата и в некоторых случаях его испытание.

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

1) сумма фактических затрат на ремонт может в полном объеме относиться в состав текущих расходов (как правило, расходов по обычным видам деятельности) того периода, в котором они были произведены;
2) организация может создавать резерв на проведение ремонта основных средств;

3) затраты на ремонт предварительно накапливаются в составе расходов будущих периодов.

Первый вариант учета расходов на ремонт основных средств применяется теми организациями, на балансе которых находится сравнительно небольшое количество объектов основных средств.

Если ремонт проводится собственными силами, то в бухгалтерском учете составляются следующие проводки:

Д-т сч. 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» или другие счета затрат. (В проводках счет 20, 23 и др. выбирается в зависимости от того, в каком производственном процессе и подразделении используется ремонтируемый объект основных средств.)

К-т сч. 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и пр.

В случае если текущий ремонт осуществляется подрядным способом, составляются следующие проводки:

Д-т сч. 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» или другие счета затрат

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Д-т сч. 19 «НДС по приобретенным ценностям»

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Резервирование расходов на ремонт основных средств необходимо для равномерного включения предстоящих расходов в издержки производства или обращения. Формирование резерва на ремонт основных средств отражается следующими проводками:

Д-т сч. 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» или другие счета затрат

К-т сч. 96 «Резервы предстоящих расходов»

Методы формирования резерва определяются учетной политикой организации. Суммы отчислений в резерв определяются как одна двенадцатая годовой предполагаемой суммы расходов на ремонт.

При превышении фактических расходов над суммой образованного резерва сумма превышения относится в дебет тех счетов, на которые относились отчисления по формированию резерва:

Д-т сч. 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» или др. счета затрат, К-т сч. 96 «Резервы предстоящих расходов».

Излишне образованный резерв (по сравнению с фактическими расходами) сторнируется:

Д-т сч. 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» или другие счета затрат

К-т сч. 96 «Резервы предстоящих расходов» (красным)

Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств предусмотрено, что в случаях, когда окончание ремонтных работ по объектам с длительным сроком их производства и существенным объемом указанных работ происходит в следующем за отчетным годом, разрешено не сторнировать остаток резерва на ремонт основных средств, а переносить на следующие годы.

При включении затрат на ремонт в расходы будущих периодов составляются следующие проводки:

Д-т сч. 97 «Расходы будущих периодов»

К-т сч. 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и пр.

Далее расходы будущих периодов списываются на затраты равномерно. Сумма ежемесячных отчислений расходов будущих периодов в состав затрат текущего периода, как правило, определяется путем деления накопленных затрат на количество месяцев, которые, по прогнозам организации, должны пройти до производства следующего ремонта.

Д-т сч. 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» или другие счета затрат

К-т сч. 97 «Расходы будущих периодов».

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.

Налоговый кодекс Российской Федерации предусматривает два варианта учета расходов на ремонт основных средств для целей налогообложения:

- учитываются как прочие расходы и признаются для целей налогообложения в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат;
- налогоплательщики могут формировать резерв на предстоящие ремонты основных средств для обеспечения в течение двух и более налоговых периодов равномерного включения расходов на проведение ремонта основных средств.

В данном случае и первый и второй вариант имеют аналоги в бухгалтерском учете. Поэтому можно выбрать любой из приведенных вариантов для сближения бухгалтерского и налогового учета, но формировать резерв в налоговом учете нужно по правилам ст. 324 НК РФ.

В аналитическом учете налогоплательщик формирует сумму расходов на ремонт основных средств с учетом группировки всех осуществленных расходов, включая стоимость запасных частей и расходных материалов, используемых для ремонта, расходов на оплату труда работников, осуществляющих ремонт, и прочих расходов, связанных с ведением указанного ремонта собственными силами, а также с учетом затрат на оплату работ, выполненных сторонними силами.

Резерв отчислений рассчитывается исходя из совокупной стоимости основных средств и нормативов отчислений, утверждаемых налогоплательщиком самостоятельно в учетной политике для целей налогообложения.

Совокупная стоимость основных средств определяется как сумма первоначальной стоимости всех амортизируемых основных средств, введенных в эксплуатацию по состоянию на начало налогового периода, в котором образуется резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств.

При определении нормативов отчислений в резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств налогоплательщик обязан определить предельную сумму этих отчислений исходя из периодичности осуществления ремонта объекта основных средств, частоты замены элементов основных средств (в частности, узлов, деталей, конструкций) и сметной стоимости указанного ремонта. При этом вводится ограничение: сумма резерва предстоящих расходов на указанный ремонт не может превышать среднюю величину фактических расходов на ремонт, сложившуюся за последние три года.

Если налогоплательщик осуществляет накопление средств для проведения особо сложных и дорогих видов капитального ремонта основных средств в течение более одного налогового периода, то предельный размер отчислений в резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств может быть увеличен на сумму отчислений на финансирование указанного ремонта, приходящегося на соответствующий налоговый период в соответствии с графиком проведения указанных видов ремонта при условии, что в предыдущих налоговых периодах указанные либо аналогичные ремонты не осуществлялись.

Например, в организации используется оборудование, которое подлежит обязательному капитальному ремонту один раз в пять лет. Сметная стоимость ремонтных работ составляет 2 500 000 руб. Организация может ежегодно увеличивать резерв на ремонт основных

средств на сумму дополнительных отчислений в размере 500 000 руб. (2 500 000 руб./5 лет).

Отчисления в резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств в течение налогового периода списываются на расходы равными долями на последнее число соответствующего отчетного (налогового) периода.

В случае если налогоплательщик создает резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств, сумма фактически осуществленных затрат на проведение ремонта списывается за счет средств указанного резерва.

В случае если сумма фактически осуществленных затрат на ремонт основных средств в отчетном (налоговом) периоде превышает сумму созданного резерва предстоящих расходов на ремонт основных средств, остаток затрат для целей налогообложения включается в состав прочих расходов на дату окончания налогового периода.

Если на конец налогового периода остаток средств резерва предстоящих расходов на ремонт основных средств превышает сумму фактически осуществленных в текущем налоговом периоде затрат на ремонт основных средств, то сумма такого превышения на последнюю дату текущего налогового периода для целей налогообложения включается в состав доходов налогоплательщика.

Если в соответствии с учетной политикой для целей налогообложения и на основании графика проведения капитального ремонта основных средств налогоплательщик осуществляет накопление средств для финансирования указанного ремонта в течение более одного налогового периода, то на конец текущего налогового периода остаток таких средств не подлежит включению в состав доходов для целей налогообложения.

Нельзя формировать резерв на ремонт основных средств не по всем объектам, а только по нескольким.

Пример 2.12. Организация занимается производством мебели, создает резерв на ремонт основных средств на 2010 г. и в бухгалтерском и в налоговом учете. Совокупная стоимость основных средств равна 5 950 000 руб. Сметная стоимость ремонтных работ производственного оборудования составляет 290 000 руб. За три предыдущих года организация потратила на ремонт:

в 2009 г. — 386 200 руб.;

в 2008 г. — 109 000 руб.;

в 2007 г. — 250 000 руб.

В бухгалтерском учете резерв начисляется исходя из сметной стоимости ремонтных работ и норматива отчислений.

Норматив определяется:

290 000 руб. : 5900 000 руб. × 100% = 4,92%

Д-т сч. 20 «Основное производство» К-т сч. 96 «Резервы предстоящих расходов» 24 190 руб. (5 900 000 руб. × 4,92%/12 мес.) — начислен резерв на ремонт основных средств.

В налоговом учете необходимо сделать следующее.

1. Рассчитать предельную величину резерва:

(386 200 + 109 000 + 250 000) : 3 = 248 333,33 руб.

Поэтому годовая сумма резерва должна быть не 290 000 руб., как в бухгалтерском учете, а только 248 333,33 руб.

2. Норматив отчислений в резерв равен (указывается в учетной политике для целей налогового учета):

248 333,33 руб. : 5 900 000 руб. × 100% = 4,21%.

3. Ежемесячная сумма отчислений в резерв на ремонт основных средств равна:

5 900 000 руб. × 4,21% : 12 мес. = 20 699,17 руб.

4. Составляем регистр-расчет резерва на ремонт основных средств.

Регистр-расчет резерва на ремонт основных средств

Совокупная стоимость основных средств на 1 января 2010 г., руб.	Сметная стоимость ремонтных работ на 2010 г., руб.	Средняя величина фактических расходов на ремонт за 2007–2009 гг., руб.	Норматив отчислений в резерв, %	Величина резерва на 2010 г., руб.	Сумма ежемесячных отчислений, руб.
5 900 000	290 000	248 333,33	4,21	248 333,33	20 699,17

На разницу между начисленным резервом в бухгалтерском и налоговом учете необходимо составить проводку:

Д-т сч. 09 «Отложенные налоговые активы» К-т сч. 68 «Расчет по налогам и сборам» 698,17 руб. ((24 190,00 – 20 699,17) × 20%) — начислен отложенный налоговый актив. Формируем временную разницу, так как в конце года будет производиться корректировка начисленного резерва до фактически произведенных затрат.

2.5.2. Модернизация и реконструкция основных средств

Основной вопрос, который часто возникает, — граница ремонта и модернизации. Это связано с тем, что расходы на проведение ремонта включаются в состав текущих расходов организации, а расходы на мо-

дернизацию (реконструкцию) учитываются в составе капитальных вложений с последующим увеличением первоначальной стоимости основных средств. Неправильная классификация производственных расходов может привести не только к искажению показателей бухгалтерской отчетности, но и к ошибкам в исчислении налогов (налога на прибыль, налога на имущество).

В нормативных документах по бухгалтерскому учету нет четких определений модернизации, реконструкции. В Налоговом кодексе, напротив, даны четкие определения, которыми надо руководствоваться.

К работам по достройке, дооборудованию, модернизации относятся работы, вызванные изменением технологического или служебного назначения оборудования, здания, сооружения или иного объекта амортизируемых основных средств, повышенными нагрузками и (или) другими новыми качествами.

К реконструкции относится переустройство существующих объектов основных средств, связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономических показателей и осуществляемое по проекту реконструкции основных средств в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции.

К техническому перевооружению относится комплекс мероприятий по повышению технико-экономических показателей основных средств или их отдельных частей на основе внедрения передовой техники и технологии, механизации и автоматизации производства, модернизации и замены морально устаревшего и физически изношенного оборудования новым, более производительным.

Из указанных определений можно сделать вывод о том, что ремонт — устранение неисправностей объекта, замена его изношенных элементов на новые (при этом совершенно естественно, что новые детали (конструкции), устанавливаемые на место старых (изношенных), являются более современные (совершенными), и это неизбежно влечет улучшение эксплуатационных характеристик ремонтируемого объекта), а реконструкция — работы по улучшению качества основных средств с целью изменения планировки помещения, улучшению внешнего вида, а также повышения его технических и экономических показателей. К таким показателям относятся срок полезного использования, мощность, качество применения и т. п.

В части формирования первоначальной стоимости основного средства после модернизации, реконструкции различий между бухгалтерским и налоговым учетом не возникает, так как затраты на модернизацию и реконструкцию как в бухгалтерском, так и в налоговом законодательстве увеличивают первоначальную стоимость основного средства.

Однако порядок начисления амортизации после модернизации и реконструкции существенно отличается.

В ПБУ 6/01 не содержится специальных положений, регламентирующих порядок начисления амортизации после завершения реконструкции (модернизации). В п. 60 Методических указаний по учету основных средств приведен алгоритм: начислять амортизацию после реконструкции или модернизации следует исходя из остаточной стоимости объекта и оставшегося срока полезного использования (с учетом его увеличения).

В налоговом учете нужно руководствоваться общими правилами, которые предписывают начислять амортизацию исходя из первоначальной стоимости (с учетом увеличения) и срока полезного использования. Срок полезного использования определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию объекта амортизируемого имущества. Если срок полезного использования основного средства после модернизации не изменился, значит, и норма амортизации, установленная при введении его в эксплуатацию, после модернизации также остается прежней. Если после модернизации (реконструкции) увеличился срок полезного использования объекта, то в этом случае необходимо пересчитать годовую сумму амортизации исходя из новой первоначальной (восстановительной) стоимости и нового срока полезного использования.

Пример 2.13. Объект основных средств стоимостью 600 000 руб. и сроком полезного использования 7 лет после 2 лет эксплуатации подвергся модернизации. Стоимость работ по модернизации составила 100 000 руб. Амортизационные отчисления к моменту модернизации составили 171 428,58 руб.

Бухгалтерский учет	**Налоговый учет**
Вариант 1. Срок полезного использования после модернизации остался без изменений	
Остаточная стоимость объекта 528 574,42 руб. (600 000 – 171 428,58 + 100 000). Оставшийся срок полезного использования 5 лет (7 лет — 2 года). Ежемесячная сумма амортизационных отчислений 8809,52 руб. (528 574,42/5 лет × 12 мес.). Остаточная стоимость объекта спишется за оставшийся срок полезного использования — 60 мес. Так как сумма амортизационных отчислений разная, но самортизирована будет и в налоговом и в бухгалтерском учете одна и та же сумма, необходимо отразить временные разницы:	Первоначальная стоимость 700 000 руб. (600 000 + 100 000). Норма амортизации 1,19% (100%/7 лет × 12 мес.). Ежемесячная сумма амортизационных отчислений 8330 руб. (700 000 × 1,19%). Остаточная стоимость объекта спишется за 64 мес.

Продолжение

Бухгалтерский учет	Налоговый учет
Д-т сч. 09 «Отложенные налоговые активы» К-т сч. 68 «Расчет по налогам и сборам» 95,9 руб. ((8809,52 – 8330) × 20%) – начислен отложенный налоговый актив.	
Вариант 2. Срок полезного использования после модернизации увеличился на 3 года	
Остаточная стоимость объекта 528 574,42 руб. (600 000 – 171 428,58 + 100 000). Оставшийся срок полезного использования 8 лет (7 лет – 2 года + 3 года). Ежемесячная сумма амортизационных отчислений 5505,98 руб. (528 574,42/8 лет × 12 мес.). Остаточная стоимость объекта спишется за оставшийся срок полезного использования – 96 мес. Так как сумма амортизационных отчислений разная, но самортизирована будет и в налоговом и в бухгалтерском учете одна и та же сумма, необходимо отразить временные разницы: Д-т сч. 68 «Расчет по налогам и сборам» К-т сч. 77 «Отложенное налоговое обязательство» 60,8 руб. ((5810 – 5505,98) × 20%) – начислен отложенный налоговый актив	Первоначальная стоимость 700 000 руб. (600 000 + 100 000). Норма амортизации 0,83% (100%/10 лет × 12 мес.). Ежемесячная сумма амортизационных отчислений 5810 руб. (700 000 × 0,83%). Остаточная стоимость объекта спишется за 91 мес.

Если организация проводит модернизацию основного средства, которое полностью самортизировано, но все еще используется в производстве, то имеет смысл для целей бухгалтерского учета увеличить срок полезного использования модернизированного объекта и начислять амортизацию исходя из этого нового увеличенного срока, а в налоговом учете это делать необязательно.

2.6. Бухгалтерский и налоговый учет выбытия основных средств

Выбытие основных средств имеет место в следующих случаях: при продаже, ликвидации, передаче в счет вклада в уставный капитал другой организации, при безвозмездной передаче и др.

2.6.1. Продажа основных средств

Продажа основных средств осуществляется на основании договора купли-продажи (ст. 30 ГК). Неотъемлемой частью заключаемого договора являются:

- наименование продаваемого имущества и его количество (п. 3 ст. 455 ГК);
- цена передаваемого объекта, а также порядок и сроки расчета за него (п. 1 ст. 485 ГК).

Первичными документами, подтверждающими продажу основных средств, являются:

- акт о приеме-передаче объекта основных средств (формы № ОС-1, № ОС-1а или № ОС-1б) с приложением договора купли-продажи;
- счет-фактура на проданный объект основных средств;
- документы, подтверждающие расходы, связанные с реализацией основных средств;
- платежно-расчетные документы, свидетельствующие об оплате указанных выше расходов.

На основании документов, подтверждающих продажу основных средств, в учете делают следующие записи:

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К-т сч. 91/1 «Прочие доходы» — отражена выручка от продажи основного средства;

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» — начислен НДС в бюджет с выручки от продаж;

Д-т сч. 01 субсчет «Выбытие основных средств» К-т сч. 01 субсчет «Собственные основные средства» — отражено списание первоначальной стоимости выбывающих основных средств;

Д-т сч. 02 «Амортизация основных средств» К-т сч. 01 субсчет «Выбытие основных средств» — отражено списание начисленной амортизации;

Д-т сч. 91/2 «Прочие расходы» К-т сч. 01 субсчет «Выбытие основных средств» — отражено списание остаточной стоимости выбывающего основного средства.

Также при продаже основного средства организация может нести различные расходы, связанные с продажей, которые будут собираться по дебету счета 91/2 «Прочие расходы».

Для целей налогового учета доход от продажи основных средств также можно уменьшить на остаточную стоимость данных объектов и на сумму расходов, связанных с продажей. Налогоплательщик определяет прибыль (убыток) от реализации или выбытия амортизируемого имущества на основании аналитического учета по каждому объекту на дату признания дохода (расхода).

Учет доходов и расходов по амортизируемому имуществу ведется пообъектно, за исключением начисленной амортизации по объектам амортизируемого имущества при применении нелинейного метода начисления амортизации.

Основным требованием Налогового кодекса РФ к аналитическому учету является то, что он должен содержать информацию:

- о первоначальной стоимости амортизируемого имущества, реализованного (выбывшего) в отчетном (налоговом) периоде;
- об изменениях первоначальной стоимости таких основных средств при достройке, дооборудовании, реконструкции, частичной ликвидации;
- о принятых организацией сроках полезного использования основных средств и нематериальных активов;
- о сумме начисленной амортизации по амортизируемым основным средствам и нематериальным активам за период с даты начала начисления амортизации до конца месяца, в котором такое имущество реализовано (выбыло), — для объектов, амортизация по которым начисляется линейным методом;
- о сумме начисленной амортизации и суммарном балансе каждой амортизационной группы и каждой амортизационной подгруппы (при применении нелинейного метода начисления амортизации);
- об остаточной стоимости объектов амортизируемого имущества, входящих в амортизационные группы (подгруппы), — при выбытии объектов амортизируемого имущества;
- о цене реализации амортизируемого имущества исходя из условий договора купли-продажи;
- о дате приобретения и дате реализации (выбытия) имущества;
- о дате передачи имущества в эксплуатацию, о дате исключения из состава амортизируемого имущества, о дате расконсервации имущества, о дате окончания договора безвозмездного пользования, о дате завершения работ по реконструкции, о дате модернизации;
- о понесенных налогоплательщиком расходах, связанных с реализацией (выбытием) амортизируемого имущества.

На дату совершения операции налогоплательщик определяет прибыль (убыток) от реализации амортизируемого имущества.

В аналитическом учете на дату реализации амортизируемого имущества фиксируется сумма прибыли (убытка) по указанной операции, которая в целях определения налоговой базы учитывается в следующем порядке. Прибыль, полученная налогоплательщиком, подлежит включению в состав налоговой базы в том отчетном периоде, в котором была осуществлена реализация имущества. Убыток, полученный налогоплательщиком, отражается в аналитическом учете как прочие расходы равными долями в течение срока, определяемого как разница между сроком полезного использования этого имущества и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации.

Таким образом, для определения прибыли (убытка) от продажи основных средств необходимо составить налоговый регистр по реализованным (выбывшим) объектам основных средств.

Пример 2.14. Организация «АВС» приняла решение о смене деятельности. В результате 10.10.2010 г. был продан производственный стеллаж. Первоначальная стоимость стеллажа 200 000 руб. и в бухгалтерском и в налоговом учете. Срок полезного использования — 60 мес. Фактический срок использования — 38 мес. Способ начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете — линейный.

Вариант 1. Продажная стоимость объекта составляет 109 000 руб. (в том числе НДС 18%).

В учете составляются следующие записи:

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К-т сч. 91/1 «Прочие доходы» 109 000 руб. — отражена выручка от продажи основного средства;

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 16 627,12 руб. (109 000 руб. × 18/118) — начислен НДС в бюджет с выручки от продаж;

Д-т сч. 01 субсчет «Выбытие основных средств» К-т сч. 01 субсчет «Собственные основные средства» 200 000 руб. — отражено списание первоначальной стоимости выбывающих основных средств;

Д-т сч. 02 «Амортизация основных средств» К-т сч. 01 субсчет «Выбытие основных средств» 126 666,67 руб. (200 000 руб. × 38 мес./60 мес.) — отражено списание начисленной амортизации;

Д-т сч. 91/2 «Прочие расходы» К-т сч. 01 субсчет «Выбытие основных средств» 73 333,33 руб. — отражено списание остаточной стоимости выбывающего основного средства.

Регистр учета прибыли (убытка) по реализованным объектам основных средств

Наименование объекта производственный стеллаж

Дата принятия к налоговому учету 06.08.2008 г.

Номер амортизационной группы 5

Дата реализации 10.10.2010 г.

№ п/п	Наименование показателя	Источник информации[1]	Сумма, руб.
1	Первоначальная стоимость	Налоговый регистр формирования первоначальной стоимости основного средства	200 000

[1] Если документы налогового учета не составлялись (это возможно, когда бухгалтерский и налоговый учет совпадает), то в данной графе делается ссылка на бухгалтерские документы.

Продолжение

№ п/п	Наименование показателя	Источник информации[1]	Сумма, руб.
2	Сумма начисленной амортизации	Регистр-расчет амортизации основных средств	126 666,67
3	Остаточная стоимость на момент выбытия	Стр. 1 — стр. 2	73 333,33
4	Выручка от реализации без НДС	Договор купли-продажи, счет-фактура	92 372,88
5	Прибыль (убыток) от реализации	Стр. 4 — стр. 3	19 039,55

В данном случае различий между бухгалтерским и налоговым учетом нет, поэтому дополнительных проводок не составляется.

Вариант 2. Продажная стоимость объекта составляет 82 600 руб. (в том числе НДС 18%).

В учете составляются следующие записи:

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К-т сч. 91/1 «Прочие доходы» 82 600 руб. — отражена выручка от продажи основного средства;

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 12 600 руб. (82 600 руб. × 18/118) — начислен НДС в бюджет с выручки от продаж;

Д-т сч. 01 субсчет «Выбытие основных средств» К-т сч. 01 субсчет «Собственные основные средства» 200 000 руб. — отражено списание первоначальной стоимости выбывающих основных средств;

Д-т сч. 02 «Амортизация основных средств» К-т сч. 01 субсчет «Выбытие основных средств» 126 666,67 руб. (200 000 руб. × 38 мес./60 мес.) — отражено списание начисленной амортизации;

Д-т сч. 91/2 «Прочие расходы» К-т сч. 01 субсчет «Выбытие основных средств» 73 333,33 руб. — отражено списание остаточной стоимости выбывающего основного средства.

Регистр учета прибыли (убытка) по реализованным объектам основных средств

Наименование объекта производственный стеллаж

Дата принятия к налоговому учету 06.08.2008 г.

Номер амортизационной группы 5

Дата реализации 10.10.2010 г.

№ п/п	Наименование показателя	Источник информации	Сумма, руб.
1	Первоначальная стоимость	Налоговый регистр формирования первоначальной стоимости основного средства	200 000, 00
2	Сумма начисленной амортизации	Регистр-расчет амортизации основных средств	126 666,67
3	Остаточная стоимость на момент выбытия	Стр. 1 — стр. 2	73 333,33
4	Выручка от реализации без НДС	Договор купли-продажи, счет-фактура	70 000, 00
5	Прибыль (убыток) от реализации	Стр. 4 — стр. 3	–3333,33

При данном варианте организация получила убыток. Данный убыток будет признаваться в налоговом учете в составе прочих расходов равными долями в течение оставшегося срока полезного использования. Срок полезного использования объекта 60 мес., эксплуатировался объект в течение 38 мес. Оставшийся срок полезного использования — 22 мес. (60 мес. — 38 мес.). Так как сумма убытка в бухгалтерском и налоговом учете совпадает, но признаваться будет в течение разного времени, то в учете необходимо будет отразить временные разницы:

Д-т сч. 09 «Отложенные налоговые активы» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 666,67 руб. (3333,33 руб. × 20%) — отражен отложенный налоговый актив.

Начиная с ноября 2010 г., когда будет признаваться убыток в налоговом учете, в течение 22 мес. будет производиться запись:

Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» К-т сч. 09 «Отложенные налоговые активы» 30,30 руб. ((3333,33 руб./22 мес.) × 20%).

Если организация применят амортизационную премию в налоговом учете, то при продаже основного средства ранее чем по истечении пяти лет с момента введения его в эксплуатацию амортизационную премию нужно восстановить и включить в налоговую базу по налогу на прибыль.

Амортизационную премию необходимо включить в состав внереализационных доходов в том отчетном (налоговом) периоде, в котором осуществлена реализация. При этом пересчет сумм начисленной амортизации за предыдущие налоговые периоды, а также остаточной стоимости на дату реализации не производится.

Пример 2.15. Организация ООО «Х» в учетной политике для целей налогового учета закрепила применение амортизационной премии для

основных средств третьей—седьмой амортизационных групп в размере 30%. Организация 20.05.2010 г. приобрела основное средство, первоначальная стоимость которого 150 000 руб. (НДС не облагается). Данное основное средство относится к третьей амортизационной группе. В учетной политике предусмотрен срок полезного использования для третьей амортизационной группы 48 мес. В бухгалтерском учете установлен аналогичный срок полезного использования. В эксплуатацию объект введен в день приобретения. 31.10.2010 г. организация продала данный объект в связи с недостаточностью оборотных средств за 165 200 руб. (в том числе НДС 18%).

В бухгалтерском учете составлены следующие записи:

20.05.2010 г.

Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 150 000 руб. — приобретено основное средство;

Д-т сч. 01 «Основные средства» К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» 150 000 руб. — принято основное средство к учету.

30.06.2010 г.

Д-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы» К-т сч. 02 «Амортизация основных средств» — 3125 руб. (150 000 руб./48 мес.) — начислена амортизация за месяц.

В налоговом учете 30.06.2010 г. в расходы необходимо включить амортизационную премию и ежемесячные амортизационные отчисления.

Регистр-расчет амортизационной премии основных средств за июнь 2010 г.

Наименование объекта	Первоначальная стоимость объекта, руб.	Амортизационная премия, %	Сумма амортизационной премии, руб.
Основное средство	150 000,00	30	45 000,00

Регистр-расчет амортизации основных средств за июнь 2010 г.

Наименование объекта	Первоначальная стоимость объекта (исключая амортизационную премию), руб.	Метод начисления амортизации	Применение повышающего (понижающего) коэффициента	Срок полезного использования, который применяется при расчете амортизации, мес.	Сумма амортизации по объекту, руб.
Основное средство	105 000,00	Линейный	Нет	48	2187,50

Таким образом, возникает налогооблагаемая временная разница в сумме 44 062,50 руб. (45 000 руб. + 2187,50 руб. – 3125 руб.).

В бухгалтерском учете составляются следующие записи:

Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» К-т сч. 77 «Отложенные налоговые обязательства» 8812,50 руб. (44 062,50 руб. × 20%) — отражено отложенное налоговое обязательство.

31.07.2010 г. (31.08.2010 г., 30.09.2010 г., 31.10.2010 г.)

Д-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы» К-т сч. 02 «Амортизация основных средств» 3125 руб. (150 000 руб./48 мес.) — начислена амортизация.

В налоговом учете 31.07.2010 г. (31.08.2010 г., 30.09.2010 г., 31.10.2010 г.) необходимо будет составить аналогичный регистр-расчет амортизации основных средств и начислить амортизацию в размере 2187,50 руб. Так как сумма амортизации различна в бухгалтерском и налоговом учете, это является следствием применения амортизационной премии, поэтому необходимо отразить погашение отложенного налогового обязательства:

Д-т сч. 77 «Отложенные налоговые обязательства» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 187,50 руб. ((3125,00 – 2187,50) × 20%) — уменьшения начисленного отложенного налогового обязательства.

31.10.2010 г.

В учете составляются следующие записи:

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К-т сч. 91/1 «Прочие доходы» 165 200 руб. — отражена выручка от продажи основного средства;

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 25 200 руб. (165 200 руб. × 18/118) — начислен НДС в бюджет с выручки от продажи основного средства;

Д-т сч. 01 субсчет «Выбытие основных средств» К-т сч. 01 субсчет «Собственные основные средства» 150 000 руб. — отражено списание первоначальной стоимости выбывающих основных средств;

Д-т сч. 02 «Амортизация основных средств» К-т сч. 01 субсчет «Выбытие основных средств» 15 625,00 руб. (3125,00 руб. × 5 мес.) — отражено списание начисленной амортизации;

Д-т сч. 91/2 «Прочие расходы» К-т сч. 01 субсчет «Выбытие основных средств» 134 375 руб. — отражено списание остаточной стоимости выбывающего основного средства.

Так как по данному объекту ранее было начислено отложенное налоговое обязательство, то при выбытии объекта необходимо его списать:

Д-т сч. 77 «Отложенные налоговые обязательства» К-т сч. 99 «Прибыли и убытки» 8062,50 руб. (8812,50 – (187,50 руб. × 4 мес.)) — уменьшения начисленного отложенного налогового обязательства.

Регистр учета прибыли (убытка) по реализованным объектам основных средств

Наименование объекта основное средство
Дата принятия к налоговому учету 20.05.2010 г.
Номер амортизационной группы 3
Дата реализации 31.10.2010 г.

№ п/п	Наименование показателя	Источник информации	Сумма, руб.
1	Первоначальная стоимость	Налоговый регистр формирования первоначальной стоимости основного средства	150 000
2	Амортизационная премия	Регистр-расчет амортизационной премии основных средств за июнь 2010 г.	45 000
3	Сумма начисленной амортизации	Регистр-расчет амортизации основных средств	10 937,50
4	Остаточная стоимость на момент выбытия	Стр. 1 — стр. 2 — стр. 3	94 062,50
5	Выручка от реализации без НДС	Договор купли-продажи, счет-фактура	140 000
6	Прибыль (убыток) от реализации	Стр. 5 — стр. 4	45 937,5

Различие в остаточной стоимость стоимости приводит к формированию постоянного налогового обязательства:

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 8062,50 руб. ((134 375,00 — 94 062,50) × 20%) — отражено постоянное налоговое обязательство.

При восстановлении амортизационной премии внереализационный доход в налоговом учете увеличится на сумму 45 000 руб. В бухгалтерском учете такого дохода нет. Поэтому необходимо отразить еще одну постоянную разницу, приводящую к формированию постоянного налогового обязательства на сумму 9000 руб. (45 000 руб. × 20%):

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 9000 руб. — отражено постоянное налоговое обязательство.

Данный пример иллюстрирует то, что при применении амортизационной премии продавать основное средство в течение пяти лет организации невыгодно. Ведь в таком случае сумма амортизационной премии не может быть признана в составе расходов, а ранее учтенные в составе расходов суммы восстанавливаются и в дальнейшем не уменьшают налоговую базу.

2.6.2. Безвозмездная передача основных средств

В соответствии с п. 11 ПБУ 10/99 расходы, связанные с выбытием основных средств, признаются прочими расходами в размере остаточной стоимости объекта основных средств. В учете делают следующие записи:

Д-т сч. 01 субсчет «Выбытие основных средств» К-т сч. 01 субсчет «Собственные основные средства» — отражено списание первоначальной стоимости выбывающих основных средств;

Д-т сч. 02 «Амортизация основных средств» К-т сч. 01 субсчет «Выбытие основных средств» — отражено списание начисленной амортизации;

Д-т сч. 91/2 «Прочие расходы» К-т сч. 01 субсчет «Выбытие основных средств» — отражено списание остаточной стоимости выбывающего основного средства.

В соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ в целях исчисления налога на добавленную стоимость передача права собственности на товары (работы, услуги) на безвозмездной основе признается реализацией товаров (работ, услуг) и является объектом налогообложения.

При безвозмездной передаче основных средств налоговая база определяется как стоимость этих основных средств, исчисленная исходя из цен, определяемых в порядке, аналогичном предусмотренному ст. 40 НК РФ, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога. На сумму начисленного НДС составляется запись:

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» — начислен НДС с рыночной стоимости безвозмездно предаваемого имущества.

Для целей налогового учета стоимость безвозмездно переданного имущества и расходы, которые несет организация при такой передаче, не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

Пример 2.16. Организация ООО «Х» передает предпринимателю без образования юридического лица Иванову И. Н. компьютер по договору дарения. Первоначальная стоимость компьютера 26 000 руб. Начисленная амортизация к моменту передачи 22 000 руб. Рыночная стоимость объекта 8500 руб.

Д-т сч. 01 субсчет «Выбытие основных средств» К-т сч. 01 субсчет «Собственные основные средства» 26 000 руб. — отражено списание первоначальной стоимости безвозмездно переданного основного средства;

Д-т сч. 02 «Амортизация основных средств» К-т сч. 01 субсчет «Выбытие основных средств» 22 000 руб. — отражено списание начисленной амортизации по компьютеру;

Д-т сч. 91/2 «Прочие расходы» К-т сч. 01 субсчет «Выбытие основных средств» 4000 руб. — отражено списание остаточной стоимости безвозмездно переданного основного средства;

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 1296,61 руб. (8500 × 18 /118) — начислен НДС с рыночной стоимости компьютера.

Регистр учета расходов по безвозмездно переданным объектам основных средств

Наименование объекта компьютер

Дата принятия к налоговому учету ХХ.ХХ.ХХХХ г.

Номер амортизационной группы 3

Дата реализации ХХ.ХХ.ХХХХ г.

№ п/п	Наименование показателя	Источник информации	Сумма, руб.
1	Первоначальная стоимость	Налоговый регистр формирования первоначальной стоимости основного средства	26 000
2	Сумма начисленной амортизации	Регистр-расчет амортизации основных средств	22 000
3	Остаточная стоимость на момент выбытия	Стр. 1 — стр. 2	4000
4	НДС	Счет-фактура	1296,61
5	Расходы, не признаваемые для целей налогообложения	Стр. 3 + стр. 4	5296,61

Так как для целей бухгалтерского учета данные расходы признаются в обычном порядке, а для целей налогового учета данные расходы не признаются, необходимо отразить в учете постоянное налоговое обязательство:

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 1059,32 руб. (5296,61 × 20%) — начислено постоянное налоговое обязательство.

2.6.3. Передача основных средств в качестве вклада в уставный капитал

Для общества с ограниченной ответственностью денежная оценка вносимого в уставный капитал имущества утверждается решением общего собрания участников общества, принимаемым всеми участниками общества единогласно. Если номинальная стоимость (увеличение но-

минальной стоимости) доли участника общества в уставном капитале общества, оплачиваемой неденежным вкладом, составляет более 20 000 руб., то такой вклад должен оцениваться независимым оценщиком.

Если основное средство вносится в счет вклада в уставный капитал акционерного общества, то должен привлекаться независимый оценщик. Величина денежной оценки, произведенная учредителями акционерного общества и советом директоров, не может быть выше величины оценки, произведенной независимым оценщиком.

В бухгалтерском учете организации внесение основных средств в качестве вклада в уставный капитал другой организации отражается следующими проводками:

Д-т сч. 01 субсчет «Выбытие основных средств» К-т сч. 01 субсчет «Собственные основные средства» отражено списание первоначальной стоимости основных средств;

Д-т сч. 02 «Амортизация основных средств» К-т сч. 01 субсчет «Выбытие основных средств» отражено списание начисленной амортизации;

Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» К-т сч. 01 субсчет «Выбытие основных средств» — отражена остаточная стоимость передаваемого объекта основных средств.

В соответствии с подп. 1 п. 3 ст. 170 НК РФ при передаче объекта основных средств в качестве вклада в уставный капитал налогоплательщик обязан восстановить ранее принятый к вычету НДС по передаваемому основному средству в сумме, пропорциональной его остаточной стоимости:

Д-т сч. 19 «НДС по приобретенным ценностям» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» — восстановлена ранее списанная на расчеты с бюджетом сумма НДС по передаваемому основному средству;

Д-т сч. 58 «Финансовые вложения» К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — отражена денежная оценка вклада, согласованная сторонами.

На счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» выявляется финансовый результат от сделки, который списывается на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Порядок начисления налога на прибыль по операциям, связанным с передачей имущества в качестве вклада в уставный капитал, регулируется ст. 277 НК РФ. В соответствии с подп. 2 п. 1 ст. 277 НК РФ у налогоплательщика-акционера (участника, пайщика) не возникает прибыли (убытка) при передаче имущества (имущественных прав) в качестве оплаты размещаемых акций (долей, паев).

Кроме того, для целей налогового учета стоимость приобретаемых акций (долей, паев) признается равной остаточной стоимости вносимого основного средства, определяемой по данным налогового учета на дату перехода права собственности на указанное основное средство, с учетом дополнительных расходов, которые для целей налогообложения признаются у передающей стороны при таком внесении.

Пример 2.17. Организация «Y» передает в качестве вклада в уставный капитал офисную мебель. Первоначальная стоимость мебели 46 000 руб. Начисленная амортизация — 31 000 руб. Согласованная оценка 13 000 руб. НДС восстанавливать не надо, так как при приобретении данный НДС не был принят к зачету.

В учете составляются следующие записи:

Д-т сч. 01 субсчет «Выбытие основных средств» К-т сч. 01 субсчет «Собственные основные средства» 46 000 руб. — отражено списание первоначальной стоимости офисной мебели;

Д-т сч. 02 «Амортизация основных средств» К-т сч. 01 субсчет «Выбытие основных средств» 31 000 руб. — отражено списание начисленной амортизации;

Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» К-т сч. 01 субсчет «Выбытие основных средств» 15 000 руб. — отражена остаточная стоимость передаваемой офисной мебели;

Д-т сч. 58 «Финансовые вложения» К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» 13 000 руб. — отражена денежная оценка вклада, согласованная сторонами;

Д-т сч. 91/2 «Прочие расходы» К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» 2000 руб. — отражен финансовый результат от передачи офисной мебели.

Так как для целей налогового учета у организации не возникает прибыли (убытка) при передаче основного средства в качестве оплаты размещаемых долей, то убыток в 2000 руб. не признается, поэтому необходимо в учете отразить постоянное налоговое обязательство:

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 400 руб. (2000 × 20%) — начислено постоянное налоговое обязательство.

2.6.4. Выбытие основных средств в случае морального или физического износа, а также при ликвидации

В налоговом учете так же, как и в бухгалтерском, в состав расходов включаются расходы в виде:

- остаточной стоимости ликвидируемого имущества;
- затрат по демонтажу.

Различий данных операций в бухгалтерском и налоговом учете не будет, кроме случаев, когда амортизационные отчисления для целей бухгалтерского и налогового учета были неодинаковыми. В этом случае может различаться сумма недоначисленной амортизации и по этой причине возникать разный финансовый результат от списания объектов.

Стоимость материальных ценностей, остающихся после ликвидации актива, признается прочими доходами организации. Они приходуются на счет 10 «Материалы» по текущей рыночной стоимости. Различий в данных операциях также не выявлено.

Контрольные вопросы и задания

1. Дайте определения следующих терминов: «основные средства», «первоначальная стоимость», «остаточная стоимость», «рыночная стоимость», «амортизация основных средств», «суммарный баланс», «амортизационная премия», «ремонт», «модернизация», «реконструкция», «техническое перевооружение».
2. Назовите критерии отнесения объекта к основным средствам в бухгалтерском и налоговом учете.
3. Какие элементы необходимо отразить в учетной политике для целей бухгалтерского учета и налогообложения, чтобы бухгалтерский и налоговый учет не различался?
4. Каковы существенные различия в бухгалтерском и налоговом учете при формировании первоначальной стоимости основного средства?
5. Какие особенности формирования первоначальной стоимости основного средства при получении его в качестве вклада в уставный капитал?
6. Назовите условия, при которых безвозмездно полученные активы не признаются внереализационным доходом для целей налогообложения прибыли.
7. Обязательна ли переоценка основных средств в бухгалтерском учете? Как переоценка влияет на стоимость основного средства? Какие различия и в какой момент возникают в бухгалтерском и налоговом учете по переоцененным объектам основных средств?
8. Назовите методы начисления амортизации. В чем их сущность?
9. Каковы различия в бухгалтерском и налоговом учете при определении срока полезного использования основного средства? Каковы особенности изменения сроков полезного использования?
10. Применяются ли в бухгалтерском и налоговом учете повышающие и понижающие коэффициенты амортизации по объектам основных средств?

11. По каким причинам может приостанавливаться начисление амортизации?
12. Назовите сущность понятия амортизационной премии. Применяется ли амортизационная премия в бухгалтерском учете?
13. Назовите варианты списания в затраты расходов на ремонт.
14. Каков порядок создания резерва на проведение ремонта основного средства в бухгалтерском и налоговом учете?
15. Можно ли в бухгалтерском и налоговом учете производить дополнительные отчисления на особо сложные и дорогие виды капитального ремонта?
16. Чем модернизация отличается от ремонта?
17. Происходит ли увеличение первоначальной стоимости основного средства вследствие: ремонта, модернизации, реконструкции, технического перевооружения?
18. Опишите порядок определения амортизации после реконструкции и модернизации.
19. Как определяется финансовый результат при выбытии основного средства и каков порядок его списания в бухгалтерском и налоговом учете?
20. Как в налоговом учете отражается безвозмездная передача основных средств?

Задача 2.1

Исходные данные:

Выписка из приказа об учетной политике для целей бухгалтерского учета ООО «Анализ+»: «Объекты, отвечающие критериям основных средств, стоимостью до 40 000 руб. учитываются как материально-производственные запасы». В учетной политике для целей налогообложения нет сведений по поводу данных объектов. ООО «Анализ+» приобрело объект основных средств стоимостью 18 900 руб.

Задание:

1. Рассмотреть, нужно ли в учетную политику для целей налогообложения включать «Основные средства стоимостью до 40 000 руб. учитывать в составе материальных расходов».

2. Проанализировать, как изменится баланс организации, если в учетной политике для целей бухгалтерского учета установить иной стоимостной критерий признания основного средства.

Задача 2.2

Исходные данные:

Выписка из приказа об учетной политике для целей бухгалтерского учета ООО «Ко»: «Объекты, отвечающие критериям основных

средств, стоимостью до 15 000 руб. учитываются как материально-производственные запасы». ООО «Ко» приобрело факс стоимостью 9000 руб. (СПИ 5 лет) и ксерокс стоимостью 16 700 руб. (СПИ 5 лет).

Задание:

1. Составить бухгалтерские проводки по приобретению данных объектов.

2. Отразить различия в бухгалтерском и налоговом учете с помощью ПБУ 18/02.

3. Дайте совет бухгалтеру данной компании по составлению приказа об учетной политике.

Задача 2.3

Исходные данные:

Выписка из приказа об учетной политике для целей бухгалтерского учета ООО «НА и Ко»: «Объекты, отвечающие критериям основных средств, стоимостью до 10 000 руб. учитываются как материально-производственные запасы». ООО «НА и Ко» приобрело погрузчик стоимостью 19 900 руб.

Задание:

1. Составить бухгалтерские проводки по приобретению данного объекта.

2. Предложить регистры налогового учета по отражению различий бухгалтерского и налогового учета.

3. Рассмотреть, как данный пункт учетной политики влияет на другие налоги.

Задача 2.4

Исходные данные:

Для строительства цеха организация «Х» получила кредит в размере 100 000 руб. Подрядчикам организация заплатила аванс в размере 177 000 руб. (в том числе НДС 18%). Цех построили в течение двух месяцев. Стоимость работ согласно акту выполненных работ составляет 177 000 руб. (в том числе НДС 18%). По окончании работ заказчику были представлены акты выполненных работ. На момент ввода в эксплуатацию предприятие уже начислило проценты по кредиту в размере 2000 руб. Срок полезного использования — 10 лет.

Задание:

1. Составить бухгалтерские проводки по приобретению данных объектов.

2. Отразить различия в бухгалтерском и налоговом учете с помощью ПБУ 18/02.

3. Предложить вариант, при котором бухгалтерский и налоговый учет формирования первоначальной стоимости объекта не различаются.

Задача 2.5

Исходные данные:

При приобретении объекта основных средств были понесены следующие затраты: стоимость основного средства — 25 000 руб., страхование основного средства при доставке его покупателю — 5000 руб., услуги по доставке основного средства составили 2000 руб.

Задание:

1. Составить бухгалтерские проводки по приобретению данного объекта.

2. Отразить различия в бухгалтерском и налоговом учете с помощью ПБУ 18/02.

3. Составить налоговый регистр формирования первоначальной стоимости основного средства.

Задача 2.6

Исходные данные:

Организация по договору дарения в мае 20___ г. получила от физического лица копировальный аппарат. Рыночная цена его составляет 12 000 руб. Срок полезного использования — 40 мес. Способ начисления амортизации — линейный. Документы, подтверждающие стоимость по данным передающей стороны, отсутствуют. Объекты, отвечающие критериям основных средств, стоимостью до 40 000 руб. учитываются как материально-производственные запасы.

Задание:

1. Составить бухгалтерские проводки по приобретению данного объекта.

2. Отразить различия в бухгалтерском и налоговом учете с помощью ПБУ 18/02.

Задача 2.7

Исходные данные:

Получено основное средство по договору дарения, текущая рыночная стоимость которого равна 125 000 руб. Остаточная стоимость, по данным передающей стороны, составляет 123 000 руб. Срок полезного использования — 5 лет.

Задание:

1. Составить бухгалтерские проводки по приобретению данного объекта.

2. Отразить различия в бухгалтерском и налоговом учете с помощью ПБУ 18/02.

3. Проанализировать, как изменится налоговый учет, если остаточная стоимость у передающей стороны составит 142 000 руб.

Задача 2.8

Исходные данные:

ООО «Медгарант» — коммерческая организация, оказывающая медицинские услуги населению за плату. Помимо самофинансирования предприятие получает денежные средства от иностранного инвестора. В соответствии со ст. 251 НК РФ эти средства не подлежат обложению налогом на прибыль в случае, если они используются по целевому назначению. В январе 2011 г. ООО «Медгарант» получило 1 450 000 руб. на приобретение или постройку помещений и оборудование урологического кабинета. Затраты за месяц составили 1 380 100 руб.

Выдержка из налогового регистра № 3 «Раздельный учет доходов и расходов коммерческой деятельности и инвестирования»

Дата операции	Содержание операции	Получение денежных средств		Расходование денежных средств		Остаток (перерасход) инвестиций
		инвестиции	коммерческая деятельность	инвестиции	коммерческая деятельность	
10.01	Получены инвестиции	1 450 000				1 450 000
31.01	Выручка от оказания услуг		94 000			
31.01	Начислена зарплата и ЕСН медперсоналу				35 000	
31.01	Затраты, связанные с инвестиционным проектом			1 380 100		69 900
31.01	Начислена амортизация за январь				24 503	
31.01	Расход материалов за месяц				12 060	

Налоговый регистр № 4 «Расшифровка затрат, отнесенных к инвестиционному проекту № 1/2011»

Дата операции	Содержание операции	Сумма, руб.
15.01	Приобретено помещение общей площадью 36 м^2	840 000
19.01	Освидетельствование помещения	15 000
21.01	Приобретено офисное оборудование (столы и стулья для администратора)	25 500
31.01	Приобретено медицинское оборудование	499 600

Задание:

1. Проанализировать представленные налоговые регистры, предложить варианты использования неиспользованного остатка инвестиционного проекта.

2. Проанализировать, как основные средства, приобретенные за счет инвестиций, будут отражаться в налоговом учете.

Задача 2.9

Исходные данные:

При создании организации принято решение, что один из учредителей вносит свою долю принадлежащим ему компьютером. Денежная оценка вклада в соответствии с учредительными документами, согласованная с экспертом, составила 32 000 руб. Компьютер был передан по акту в апреле 2011 г.

Остаточная стоимость компьютера, по данным налогового учета у учредителя, — 25 900 руб. Срок полезного использования — 5 лет. Метод начисления амортизации — линейный.

Задание:

1. Составить бухгалтерские проводки по приобретению данного объекта.

2. Отразить различия в бухгалтерском и налоговом учете с помощью ПБУ 18/02.

Задача 2.10

Исходные данные:

ФГУП «Красс» 1 июня 2010 г. получило уведомление о бюджетных ассигнованиях на сумму 1 416 000 руб.

3 июня на счет организации поступило из федерального бюджета 1 416 000 руб. в виде целевых поступлений на приобретение транспортного средства.

6 июня произведена оплата поставщику транспортного средства в сумме 1 416 000 руб. (в том числе НДС — 216 000 руб.).

20 июня транспортное средство оприходовано и введено в эксплуатацию.

Задание:

1. Составить бухгалтерские проводки по получению целевых средств, приобретению транспортного средства.

2. Произвести начисление амортизации за III квартал 2010 г.

3. Проанализировать, как данные операции влияют на налоговый учет.

4. Отразить различия в бухгалтерском и налоговом учете с помощью ПБУ 18/02.

Задача 2.11

Исходные данные:

Оприходовано торговое оборудование на сумму 43 000 руб. Срок полезного использования в бухгалтерском и налоговом учете составляет 10 лет. Применяется повышающий коэффициент, равный 2. Объект входит в третью амортизационную группу, это единственный объект данной амортизационной группы.

Задание:

1. Рассчитать амортизацию тремя способами в бухгалтерском учете и двумя способами в налоговом учете. Результаты оформить в таблицу.

Амортизация в бухгалтерском и налоговом учете

Года	Бухгалтерский учет			Налоговый учет	
	линейный метод	метод уменьшаемого остатка	метод по сумме чисел лет	линейный метод	нелинейный метод

2. Проанализировать результаты и сделать вывод о привлекательности каждого из методов с точки зрения привлекательности для инвесторов и налоговой оптимизации.

Задача 2.12

Исходные данные:

Организация произвела переоценку объекта основных средств. Первоначальная стоимость этого объекта 200 000 руб., сумма начисленной амортизации — 50 000 руб. При переоценке применен индекс 0,7. Срок полезного использования в бухгалтерском и налоговом учете составляет 4 года. Амортизация по объекту начисляется линейным способом.

Задание:

1. Составить бухгалтерские проводки по переоценке данного основного средства.

2. Отразить различия в бухгалтерском и налоговом учете с помощью ПБУ 18/02.

Задача 2.13

Исходные данные:

Организация произвела переоценку объекта основных средств. Первоначальная стоимость объекта составляла 200 000 руб., сумма начисленной амортизации — 50 000 руб. После переоценки первоначальная стоимость основного средства достигла 245 000 руб., амортизация — 61 250 руб. Срок полезного использования в бухгалтерском учете составляет 8 лет, в налоговом — 6 лет. Амортизация по объекту начисляется линейным способом.

Задание:

1. Составить бухгалтерские проводки по переоценке данного основного средства.

2. Отразить различия в бухгалтерском и налоговом учете с помощью ПБУ 18/02.

Задача 2.14

Исходные данные:

Учетной политикой ООО «Крокус» на 2010 г. предусмотрено единовременное списание 30% суммы произведенных в отчетном (налоговом) периоде капитальных вложений в порядке, предусмотренном п. 1.1 ст. 259 НК РФ.

В марте 2010 г. ООО «Крокус» приобрело оборудование на сумму 660 800 руб. (в том числе НДС 18%). Расходы по монтажу оборудования составили 50 200 руб. (без НДС). Монтаж был произведен в апреле 2010 г., и в этом же месяце оборудование было включено в состав основных средств.

Оборудование включено в третью амортизационную группу. Срок полезного использования оборудования установлен 4 года. Метод начисления амортизации — линейный.

Задание:

1. Составить бухгалтерские проводки по приобретению данных объектов и начислению амортизации за год.

2. Начислить в налоговом учете амортизационную премию и амортизацию за год.

3. Отразить различия в бухгалтерском и налоговом учете с помощью ПБУ 18/02.

Задача 2.15

Исходные данные:

Сумма фактических расходов на ремонт основных средств за предыдущие 3 года составила 80 000, 98 000 и 63 000 руб. соответственно. Исходя из наличия основных средств, графика их ремонта, их сметной стоимости предполагаемый объем ремонтных работ на 20__ г. составил 78 000 руб.

Задание:

1. Составить бухгалтерские проводки на создание резерва на ремонтные работы.

2. Проанализировать, как изменится резерв на ремонт основных средств в бухгалтерском и налоговом учете, если сметная стоимость ремонтных работ составит 95 000 руб.

3. Отразить различия в бухгалтерском и налоговом учете с помощью ПБУ 18/02.

Задача 2.16

Исходные данные:

Фактические затраты на ремонт основных средств организации торговли составили 340 000 руб. Резерв на ремонт основных средств не начисляется ни в бухгалтерском, ни в налоговом учете.

Задание:

1. Составить бухгалтерские проводки на проведение ремонтных работ (с применением счета 97 «Расходы будущих периодов» и без его применения).

2. Проанализируйте причину применения счета 97, если в налоговом учете отсутствует понятие расходов будущих периодов.

3. Отразить различия в бухгалтерском и налоговом учете с помощью ПБУ 18/02.

Задача 2.17

Исходные данные:

Организация в январе 2008 г. приобрела объект основных средств. Первоначальная стоимость объекта — 450 000 руб. Срок полезного использования — 5 лет. Метод начисления амортизации — линейный.

В январе 2010 г. была проведена модернизация объекта на сумму 45 000 руб.

Задание:

1. Составить бухгалтерские проводки на проведение модернизации.

2. Рассчитать амортизацию после модернизации в бухгалтерском и налоговом учете, если срок полезного использования не изменился и если срок полезного использования увеличился на 3 года.

3. Отразить различия в бухгалтерском и налоговом учете с помощью ПБУ 18/02.

Задача 2.18

Исходные данные:

На балансе организации на 1 января 2010 г. числится основное средство с первоначальной стоимостью 200 000 руб. и исходным сроком полезного использования 5 лет. Для целей налогового учета объект включен в третью амортизационную группу (имущество со сроком полезного использования от 3 до 5 лет включительно).

Основное средство эксплуатируется в организации уже больше 5 лет, т. е. в течение срока, превышающего срок полезного использования. В соответствии с учетной политикой организации в бухгалтерском учете и налоговом учете амортизация по всем объектам основных средств начисляется линейным методом.

В январе 2010 г. организация провела модернизацию основного средства, расходы по которой составили 100 000 руб. (без НДС). Организация увеличила срок полезного использования модернизированного основного средства на 4 года (48 мес.).

Задание:

1. Составить бухгалтерские проводки на проведение модернизации.

2. Рассчитать амортизацию после модернизации в бухгалтерском и налоговом учете.

3. Отразить различия в бухгалтерском и налоговом учете с помощью ПБУ 18/02.

Задача 2.19

Исходные данные:

ЗАО «Х» передает компьютер в качестве вклада в уставный капитал. Первоначальная стоимость компьютера — 130 000 руб., сумма начисленной амортизации к моменту передачи — 65 000 руб. По договоренности между учредителями компьютер оценен в 50 000 руб.

Задание:

1. Составить бухгалтерские проводки на передачу основного средства в качестве вклада в уставный капитал.

2. Отразить различия в бухгалтерском и налоговом учете с помощью ПБУ 18/02.

Задача 2.20

Исходные данные:

Организация в апреле 2008 г. реализует автомобиль. Цена реализации составляет 70 800 руб. (в том числе НДС 18%). Первоначальная

стоимость основного средства 150 000 руб., начисленная амортизация к моменту выбытия — 82 500 руб.

Срок полезного использования автомобиля — 60 мес.

Фактический срок использования — 33 мес.

Задание:

1. Составить бухгалтерские проводки на реализацию основного средства.

2. Отразить различия в бухгалтерском и налоговом учете с помощью ПБУ 18/02.

Задача 2.21

Исходные данные:

ЗАО «Х» передает безвозмездно ПБОЮЛ «Иванов» торговые стеллажи. Первоначальная стоимость торговых стеллажей — 245 000 руб., сумма начисленной амортизации к моменту передачи — 156 000 руб. Рыночная стоимость стеллажей составляет 109 740 руб.

Задание:

1. Составить бухгалтерские проводки на безвозмездную передачу основного средства.

2. Отразить различия в бухгалтерском и налоговом учете с помощью ПБУ 18/02.

Задача 2.22

ООО «Берег» закрепило в своей учетной политике для целей налогообложения, что с 01.01.2011 г. будет применять нелинейный метод амортизации.

На 01.01.2011 г. суммарный баланс второй амортизационной группы равен 440 000 руб. В январе никакие основные средства не поступали в компанию и никакие не выбывали.

На 01.04.2011 г. суммарный баланс третьей амортизационной группы составил 18 400 руб. В течение апреля никакие основные средства, относящиеся к третьей амортизационной группе, в эксплуатацию не вводились и не выбывали.

Задание:

Составить расчет амортизационных отчислений в налоговом учете.

Тесты

1. Нужно ли в учетной политике для целей налогообложения оговорить стоимостной критерий признания основного средства:
   1.1) нужно;
   1.2) не нужно;

1.3) нужно, если устанавливается иной стоимостной критерий, чем в бухгалтерском учете.

2. Как влияет источник поступления денежных средств для приобретений основных средств на амортизацию:
   2.1) не влияет;
   2.2) влияет на способы амортизации;
   2.3) влияет на необходимость начисления амортизации.
3. В январе 2010 г. организация А приобрела производственное оборудование и в этом же месяце ввела его в эксплуатацию. Первоначальная стоимость оборудования, по данным налогового учета, составила 120 000 руб. И в бухгалтерском и в налоговом учете срок полезного использования оборудования был установлен 5 лет. Амортизация начисляется линейным способом. Кроме того, в учетной политике для целей налогообложения указано, что в состав расходов отчетного периода включают расходы на капитальные вложения в размере 30% от первоначальной стоимости оборудования. Какую сумму организация А сможет включить в налоговый учет в состав расходов, связанных с производством и реализацией, за I квартал 2010 г.:
   3.1) 4000 руб.;
   3.2) 36 000 руб.;
   3.3) 38 800 руб.;
   3.4) 37 400 руб.
4. Что влияет на порядок формирования первоначальной стоимости основного средства в налоговом учете:
   4.1) источник поступления основного средства;
   4.2) контрагент;
   4.3) ни один из перечисленных факторов не влияет.
5. Амортизация нелинейным способом может начисляться:
   5.1) на любые основные средства;
   5.2) на любые основные средства, кроме относящихся к 8–10 амортизационным группам;
   5.3) такой способ в налоговом учете не используется.
6. В налоговом учете применение понижающих коэффициентов:
   6.1) невозможно;
   6.2) возможно для всех легковых автомобилей и автобусов;
   6.3) возможно по решению руководителя для любых основных средств.
7. Проценты по кредитам и займам до ввода в эксплуатацию основного средства в налоговом учете:

7.1) включаются в первоначальную стоимость;
7.2) не включаются в первоначальную стоимость;
7.3) включаются в первоначальную стоимость, если это закреплено в учетной политике для целей налогообложения.

8. В ноябре 2010 г. организация приобрела производственное оборудование и в этом же месяце ввела его в эксплуатацию. И в бухгалтерском и в налоговом учете первоначальная стоимость оборудования составила 180 000 руб., а срок полезного использования — 5 лет. Учетной политикой организации установлено, что амортизация по такому оборудованию в налоговом учете начисляется линейным способом, а бухгалтерском учете — способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования. Какую проводку бухгалтер организации должен сделать в декабре 2010 г.:
   8.1) Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 480 руб. — начислено постоянное налоговое обязательство;
   8.2) Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» К-т сч. 99 «Прибыли и убытки» 480 руб. — начислен постоянный налоговый актив;
   8.3) Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» К-т сч. 77 «Отложенные налоговые обязательства» 480 руб. — начислено отложенное налоговое обязательство;
   8.4) Д-т сч. 09 «Отложенные налоговые активы» Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 480 руб. — начислен отложенный налоговый актив.
9. Основное средство подарено взаимозависимой компании. Убыток от безвозмездной передачи в налоговом учете:
   9.1) не признается;
   9.2) признается в полном размере;
   9.3) зависит от степени зависимости компании.
10. Применение повышающихся коэффициентов в бухгалтерском учете:
   10.1) возможно при любом методе начисления амортизации;
   10.2) возможно только при методе уменьшаемого остатка;
   10.3) возможно при линейном методе.
11. Организация произвела уценку основного средства. Какую проводку бухгалтер должен сделать на стоимость уценки:
   11.1) проводку не составляют, так как не возникает разниц;
   11.2) Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» — начислено постоянное налоговое обязательство;

11.3) Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» К-т сч. 99 «Прибыли и убытки» — начислен постоянный налоговый актив;

11.4) Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» К-т сч. 77 «Отложенные налоговые обязательства» — начислено отложенное налоговое обязательство.

12. При получении основного средства в качестве вклада в уставный капитал учредитель передает организации налог на добавленную стоимость. Данный налог для целей налогового учета:

12.1) признается доходом организации;

12.2) признается расходом организации;

12.3) не признается ни доходом, ни расходом.

13. Учитываются ли результаты переоценки основных средств для целей налогового учета:

13.1) учитываются;

13.2) не учитываются;

13.3) учитываются только для основных средств 8–10 амортизационных групп.

14. Организация внесла в качестве вклада в уставный капитал основное средство. Вклад оценен в размере 200 000 руб., остаточная стоимость, по данным налогового учета, 230 000 руб. Как разница в 30 000 руб. будет учитываться в налоговом учете:

14.1) признается доходом организации;

14.2) признается расходом организации;

14.3) в налоговом учете не учитывается.

15. При увеличении уставного капитала было принято решение о внесении одним из участников объекта основных средств. По согласованию участников, стоимость объекта основных средств составила 45 000 руб. Рыночная стоимость объекта — 38 000 руб. Остаточная стоимость, по данным передающей стороны, 43 000 руб. Первоначальная стоимость объекта, по данным налогового учета, эмитента составляет:

15.1) 45 000 руб.;

15.2) 38 000 руб.;

15.3) 43 000 руб.;

15.4) 0 руб.

16. Организация получила безвозмездно от физического лица компьютер. Рыночная стоимость объекта 52 000 руб. Физическое лицо представило товарный и кассовый чеки на приобретение данного компьютера на сумму 50 000 руб. Первоначальная стоимость компьютера, по данным налогового учета:

16.1) 52 000 руб.;
16.2) 50 000 руб.;
16.3) 51 000 руб.;
16.4) 0 руб.

17. Организация приобрела производственное оборудование, которое относится к пятой амортизационной группе (срок полезного использования — от 7 до 10 лет, норма амортизации 2,7%). Организация приобрела 12.10.2010 г. основное средство, первоначальная стоимость которого 165 000 руб. В этом же месяце объект введен в эксплуатацию. Сумма амортизации нелинейным способом за декабрь 2010 г. составит:
17.1) 1964,29 руб.;
17.2) 4455,00 руб.;
17.3) 4334,72 руб.;
17.4) 4217,68 руб.

18. Организация применяет в бухгалтерском учете метод начисления амортизации по сумме чисел лет, в налоговом учете — линейный метод. Приобрели объект основных средств, который будет использоваться в условиях повышенной сменности. Может ли организация в налоговом учете для данного объекта применять повышающий коэффициент 2:
18.1) может только при применении способа уменьшающего остатка;
18.2) может;
18.3) не может.

19. Какие организации могут применять в налоговом учете амортизационную премию:
19.1) все, кто предусмотрит в учетной политике для целей налогообложения;
19.2) все, кроме субъектов малого бизнеса;
19.3) такого понятия нет в налоговом учете.

20. Расходы организации, связанные с модернизацией объекта основных средств, в налоговом учете:
20.1) не признаются расходами в налоговом учете;
20.2) признаются расходами отчетного периода;
20.3) признаются расходами будущего периода;
20.4) увеличивают первоначальную стоимость основного средства.

Глава 3
БУХГАЛТЕРСКИЙ И НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

3.1. Активы, признаваемые нематериальными активами в бухгалтерском и налоговом учете.
3.2. Бухгалтерский и налоговый учет поступления нематериальных активов. Определение первоначальной стоимости нематериальных активов.
3.3. Бухгалтерский и налоговый учет последующей оценки нематериальных активов.
3.4. Бухгалтерский и налоговый учет амортизации нематериальных активов.
3.5. НИОКР как объект бухгалтерского и налогового учета.
3.6. Бухгалтерский и налоговый учет выбытия нематериальных активов.

3.1. Активы, признаваемые нематериальными активами в бухгалтерском и налоговом учете

Нормативными документами, регламентирующими порядок учета нематериальных активов, являются:

- четвертая часть Гражданского кодекса РФ, регулирующая правила учета интеллектуальной деятельности и средств их индивидуализации;
- положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007, утвержденное приказом Минфина РФ от 27 декабря 2007 г. № 153н.

Согласно ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» объекты признаются нематериальными активами, если выполняются следующие критерии признания:

- объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем (т. е. объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации);
- организация имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем (т. е. организация имеет документы, подтверждающие существование актива и права организации на него), а также существует контроль над объектом (имеются ограничения доступа иных лиц к экономическим выгодам);
- возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов;
- объект предназначен для использования в течение длительного времени (более 12 мес. или обычного операционного цикла);
- организацией не предполагается продажа объекта (в течение 12 мес. или обычного операционного цикла);
- фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена;
- отсутствие у объекта материально-вещественной формы.

Для целей **налогового учета** нематериальными активами признаются приобретенные и (или) созданные налогоплательщиком результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на них), используемые в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации в течение длительного времени (продолжительностью свыше 12 мес.).

Для признания нематериального актива необходимо наличие способности приносить налогоплательщику экономические выгоды (доход), а также наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого нематериального актива и (или) исключительного права у налогоплательщика на результаты интеллектуальной деятельности (в том числе патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака).

Критерии отнесения к объектам нематериальных активов как в бухгалтерском, так и в налоговом учете одинаковые.

К нематериальным активам, в частности, **относятся**:

- исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;
- исключительное право автора и иного правообладателя на использование программы для ЭВМ, базы данных;

- исключительное право автора или 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.

К нематериальным активам не относятся:

- не давшие положительного результата научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;
- интеллектуальные и деловые качества работников организации, их квалификация и способность к труду.

При сопоставлении перечня нематериальных активов в налоговом учете с перечнем, применяемым в целях бухгалтерского учета, различия возникают только по поводу деловой репутации[1]. Для целей бухгалтерского учета деловая репутация является нематериальным активом и амортизируется линейным способом в течение 20 лет. А для целей налогового учета величину превышения цены покупки предприятия как имущественного комплекса над стоимостью его чистых активов следует рассматривать как надбавку к цене, уплачиваемую покупателем в ожидании будущих экономических выгод.

Надбавка, уплачиваемая покупателем предприятия как имущественного комплекса, признается расходом равномерно в течение пяти лет, начиная с месяца, следующего за месяцем государственной регистрации права собственности покупателя на предприятие как имущественный комплекс, а скидка, получаемая покупателем предприятия как имущественного комплекса, признается доходом в том месяце, в котором осуществлена государственная регистрация перехода права собственности на предприятие как имущественный комплекс.

Пример 3.1. ООО «X» приобрела ООО «Y» как имущественный комплекс. Балансовая стоимость активов ООО «Y» составляет 10 600 000 руб. Кредиторская задолженность — 13 100 000 руб. Продаж-

[1] Деловая репутация организации — разность между ценой покупки предприятия как единого имущественно-хозяйственного комплекса и стоимостью его чистых активов. Разница может быть либо положительной, либо отрицательной. Положительную деловую репутацию рассматривают как отдельный инвентарный объект, отрицательную — в полной сумме относят финансовый результат периода в составе прочих доходов.

ная стоимость ООО «Y» составляет 3 100 000 руб. Активы ООО «Y» состоят из основных средств, материально-производственных запасов, дебиторской задолженности.

В учете будут сделаны следующие проводки:

Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и пр. К-т сч. 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» 10 600 000 руб. — приходуются активы ООО «Y»;

Д-т сч. 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 68 «Расчеты по налогам и сборам» и пр. 13 100 000 руб. — принимаются обязательства ООО «Y»;

Д-т сч. 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» К-т сч. 51 «Расчетный счет» 3 100 000 руб. — уплачено за компанию ООО «Y»;

Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» К-т сч. 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» 5 600 000 руб. (13 100 000 руб. + + 3 100 000 руб. – 10 600 000 руб.) — определяется положительная деловая репутация;

Д-т сч. 04 «Нематериальные активы» К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» 5 600 000 руб. — принимается к учету положительная деловая репутация.

Начиная со следующего месяца за месяцем принятия к учету нематериального актива начинает начисляться амортизация:

Д-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы» К-т сч. 05 «Амортизация нематериальных активов» 23 333,33 руб. (5 600 000/20 лет × 12 мес.) — начислена амортизация по деловой репутации.

Регистр-расчет расходов, связанных с деловой репутацией

Наименование объекта	Надбавка, уплачиваемая покупателем предприятия как имущественного комплекса, руб.	Срок списания расходов, лет	Сумма признаваемых расходов в отчетном (налоговом) периоде, руб.
ООО «Y»	5 600 000,00	5	93 333,33

Так как сумма расходов в бухгалтерском и налоговом учете не совпадает, в учете необходимо отразить временные разницы:

Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» К-т сч. 77 «Отложенные налоговые обязательства» 14 000,00 руб.((93 333,33 – 23 333,33) × 20%) — сформировано отложенное налоговое обязательство.

Существует еще одно различие между бухгалтерским и налоговым учетом. Если стоимость нематериального актива менее 40 000 руб., то

в налоговом учете он учитывается в составе прочих расходов. В бухгалтерском учете нет стоимостного ограничения. Поэтому если организация приобретет нематериальный актив стоимостью менее 40 000 руб., то возникают временные разницы, на основании которых необходимо сформировать в учете отложенное налоговое обязательство, так как в бухгалтерском учете данный актив подлежит амортизации.

Пример 3.2. Организация приобрела исключительные права на программу ЭВМ за 19 200 руб. (НДС не облагается) сроком на 3 года. В бухгалтерском учете амортизация начисляется линейным способом.

Составляются следующие записи:

Д-т сч. 08 субсчет «Приобретение нематериальных активов» К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 19 200 руб. — приобретены исключительные права на компьютерную программу;

Д-т сч. 04 «Нематериальные активы» К-т сч. 08 субсчет «Приобретение нематериальных активов» 19 200 руб. — учтены в составе нематериальных активов исключительные права на компьютерную программу.

В налоговом учете расходы на приобретение нематериальных активов стоимостью менее 40 000 руб. признаются единовременно в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией. Поэтому дополнительно необходимо составить.

Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» К-т сч. 77 «Отложенные налоговые обязательства» 3840 руб. (19 200 × 20%) — начислено отложенное налоговое обязательство.

Начиная со следующего месяца в бухгалтерском учете будет начисляться амортизация по компьютерной программе:

Д-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы» К-т сч. 05 «Амортизация нематериальных активов» 533,33 руб. (19 200/3 года × 12 мес.) — начислена амортизация по компьютерной программе;

Д-т сч. 77 «Отложенные налоговые обязательства» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 106,67 руб. (533,33 руб. × 20%) — погашена часть отложенного налогового обязательства.

3.2. Бухгалтерский и налоговый учет поступления нематериальных активов. Определение первоначальной стоимости нематериальных активов

Объекты зачисляются в состав нематериальных активов на основании акта приемки по мере создания или поступления их на предприятие или окончания работ по доведению их до состояния, пригодного к использованию в запланированных целях.

При наличии охранного документа, выданного уполномоченным государственным органом и подтверждающего права на нематериальные активы, в качестве учетной единицы может быть указан охранный документ как эквивалент прав, вытекающих из этого охранного документа.

Нематериальные активы могут поступать в организацию следующими способами:

1) приобретение нематериальных активов за плату;
2) создание нематериальных активов самой организацией;
3) поступление нематериальных активов от учредителей в счет их вклада в уставный капитал организации;
4) безвозмездное получение нематериальных активов от других организаций и физических лиц;
5) поступление нематериальных активов в обмен на другое имущество.

К бухгалтерскому учету нематериальные активы принимаются на счет 04 «Нематериальные активы» по первоначальной стоимости, которая определяется в зависимости от способа их поступления.

3.2.1. Приобретение нематериальных активов за плату

Фактической (первоначальной) стоимостью нематериального актива признается сумма, исчисленная в денежном выражении, равная величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности, уплаченная или начисленная организацией при приобретении, создании актива и обеспечении условий для использования актива в запланированных целях.

Расходами на приобретение нематериального актива являются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации правообладателю (продавцу);
- таможенные пошлины и таможенные сборы;
- невозмещаемые суммы налогов, государственные, патентные и иные пошлины, уплачиваемые в связи с приобретением нематериального актива;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации и иным лицам, через которые приобретен нематериальный актив;
- суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением нематериального актива;
- иные расходы, непосредственно связанные с приобретением нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях.

Для целей налогового учета нематериальные активы принимаются также по первоначальной стоимости, которая складывается из расходов на приобретение. Но перечень расходов в бухгалтерском и налоговом учете немного различается: в налоговом учете в первоначальную стоимость не входят расходы, которые входят в бухгалтерском учете, такие как платежи за регистрацию прав; налоги, учитываемые в составе расходов; услуги нотариуса за регистрацию договора, по которому организация получает право собственности на нематериальные активы.

Если стоимость нематериального актива в бухгалтерском и налоговом учете совпадает, то информацию о первоначальной стоимости нематериального актива можно почерпнуть из карточки по форме № НМА-1, если нет — кроме карточки необходимо составить регистр налогового учета.

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

3.2.2. Создание нематериальных активов организацией

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

При создании нематериального актива в первоначальную стоимость включаются:

- суммы, уплачиваемые за выполнение работ или оказание услуг сторонним организациям по заказам, договорам подряда, договорам авторского заказа либо договорам на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ;
- расходы на оплату труда работников, непосредственно занятых при создании нематериального актива или при выполнении научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ по трудовому договору;
- страховые взносы;
- расходы на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других основных средств и иного имущества, амортизация основных средств и нематериальных активов, использованных непосредственно при создании нема-

териального актива, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется;

- иные расходы, непосредственно связанные с созданием нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях.

Не включаются в расходы на приобретение, создание нематериального актива:

- возмещаемые суммы налогов, за исключением случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации;
- общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением и созданием активов;
- расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам в предшествовавших отчетных периодах, которые были признаны прочими доходами и расходами.

Расходы по полученным займам и кредитам не являются расходами на приобретение, создание нематериальных активов, за исключением случаев, когда актив, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется, относится к инвестиционным.

В целях налогового учета стоимость нематериальных активов, созданных самой организацией, определяется как сумма фактических расходов на их создание, изготовление, в том числе материальных расходов, расходов на оплату труда, расходов на услуги сторонних организаций, патентные пошлины, связанные с получением патентов, свидетельств, за исключением сумм налогов, учитываемых в составе расходов в соответствии с Налоговым кодексом РФ.

В соответствии с подп. 1 и 45 п. 1 ст. 264 НК РФ суммы начислений взносов по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний и страховые взносы в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией. Поэтому данные расходы не включаются в первоначальную стоимость нематериального актива в налоговом учете.

Пример 3.3. Организация собственными силами создала базу данных клиентов. При создании базы данных организация понесла следующие расходы:

- заработная плата работникам, принимавшим участие в создании базы данных, составила 42 000 руб.;

- страховые взносы в ПФ РФ, ФСС РФ, ФФОМС и ТФОМС — 30%;
- взносы на социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний — 0,2%.

В учете будут сделаны следующие проводки:

Д-т сч. 08 субсчет «Создание нематериальных активов» К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» 42 000 руб. — начислена заработная плата работникам, принимавшим участие в создании базы данных;

Д-т сч. 08 субсчет «Создание нематериальных активов» К-т сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» 12 600 руб. (42 000 руб. × 30%) — начислены страховые взносы во внебюджетные фонды;

Д-т сч. 08 субсчет «Создание нематериальных активов» К-т сч. 69 субсчет «Расчеты с фондом социального страхования по взносам на социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» 84 руб. (42 000 руб. × 0,2%) — начислены взносы на социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний;

Д-т сч. 04 «Нематериальные активы» К-т сч. 08 субсчет «Приобретение нематериальных активов» 54 684 руб. (42 000 руб. + 12 600 руб. + + 84 руб.) — учтена в составе нематериальных активов база данных клиентов.

В налоговом учете необходимо составить регистр формирования первоначальной стоимости базы данных.

Налоговый регистр формирования первоначальной стоимости базы данных (руб.)

Дата операции	№ документа	Наименование первичных документов	Фактические затраты на создание нематериального актива, определяющие первоначальную стоимость нематериального актива для целей бухгалтерского учета	Сумма расходов на создание нематериального актива, включающиеся в первоначальную стоимость нематериального актива для целей налогового учета
XX.XX. 2010 г.	XX	Расчетная ведомость	42 000,00	42 000,00
XX.XX. 2010 г.	XX	Бухгалтерская справка	12 600,00	–
XX.XX. 2010 г.	XX	Бухгалтерская справка	84,00	–
ИТОГО			54 684,00	42 000,00

Итого первоначальная стоимость:
для бухгалтерского учета 54 684,00 руб.
для налогового учета 42 000,00 руб.

В налоговом учете страховые взносы и взносы на социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний признаются прочими расходами, поэтому сразу относятся на затраты. Поэтому возникает временная разница, приводящая к образованию отложенного налогового обязательства:

Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» К-т сч. 77 «Отложенные налоговые обязательства» 2536,80 руб. ((84,00 + 12 600,00) × 20%).

3.2.3. Поступление нематериальных активов от учредителей в счет их вклада в уставный капитал организации

В бухгалтерском учете фактическая (первоначальная) стоимость нематериальных активов, полученных в качестве вклада в уставный капитал, определяется их денежной оценкой, согласованной между учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации. В установленных законодательством случаях денежную оценку вклада должен подтвердить независимый оценщик. При этом независимая оценка обязательна в акционерных обществах независимо от стоимости нематериального актива, а в обществах с ограниченной ответственностью — если номинальная стоимость (увеличение номинальной стоимости) доли участника общества в уставном капитале общества, оплачиваемой неденежным вкладом, составляет более 20 000 руб.

При получении нематериального актива в уставный капитал должен быть сформирован пакет из следующих документов:

- учредительный договор;
- перечень объектов нематериальных активов;
- копии инвентарных карточек (форма № НМА-1) по объектам нематериальных активов, бывшим в эксплуатации;
- документация, подтверждающая существование нематериального актива;
- счет-фактура;
- акт независимого оценщика об оценке нематериального актива (при необходимости);
- акты о приеме-передаче объектов нематериальных активов.

В налоговом учете нематериальные активы, полученные в качестве вклада в уставный капитал, принимаются к учету по их остаточной стоимости. Остаточная стоимость определяется по данным налогового уче-

та передающей стороны на дату перехода права собственности с учетом дополнительных расходов, понесенных передающей стороной (при условии, что эти расходы определены в качестве вклада в уставный капитал). Если принимающая сторона не может документально подтвердить стоимость вносимого нематериального актива, то первоначальная стоимость признается равной нулю.

Если организация, получившая нематериальный актив, является плательщиком НДС и планирует применять полученный объект в операциях, облагаемых НДС, то сумму НДС она может принять к вычету после постановки объекта нематериального актива на учет.

Пример 3.4. В учредительном договоре указано, что один из учредителей вносит вклад в виде патента на изобретение. Согласованная оценка патента на изобретение составляет 17 500 руб. Учредитель не представил документы, подтверждающие стоимость патента.

В учете составляются следующие записи:

Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» К-т сч. 75 «Расчеты с учредителями» 17 500 руб. — отражается стоимость полученного от учредителя патента (в денежной оценке, согласованной учредителями);

Д-т сч. 04 «Нематериальные активы» К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» 17 500 руб. — учтен в составе нематериальных активов патент.

Поскольку учредитель не представил документы, подтверждающие стоимость патента, в налоговом учете первоначальная стоимость данного патента равна нулю. В момент принятия к учету различий не возникает, так как расходы в бухгалтерском учете будут только в момент начисления амортизации. Различия возникнут лишь по мере начисления амортизации.

Предположим, что амортизация по патенту начисляется линейным способом. Срок действия патента 3 года.

Д-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы» К-т сч. 05 «Амортизация нематериальных активов» 486,11 руб. (17 500/3 года × 12 мес.) — начислена амортизация по патенту на изобретение;

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 97,22 руб. (486,11 × 20%) — отражено постоянное налоговое обязательство.

3.2.4. Безвозмездное получение нематериальных активов от других организаций и физических лиц

Фактической (первоначальной) стоимостью нематериальных активов, полученных безвозмездно, признается их текущая рыночная стоимость

на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы.

Под текущей рыночной стоимостью нематериального актива понимается сумма денежных средств, которая могла бы быть получена в результате продажи объекта на дату определения текущей рыночной стоимости. В учете производятся следующие записи:

Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» К-т сч. 98 «Доходы будущих периодов» — отражается рыночная стоимость безвозмездно полученного объекта нематериального актива;

Д-т сч. 04 «Нематериальные активы» К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» — отражается постановка на учет нематериального актива по первоначальной стоимости.

Начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта нематериального актива к учету, по объекту начисляется амортизация:

Д-т счетов затрат К-т сч. 05 «Амортизация нематериальных активов» — начислена амортизация по нематериальному активу.

По мере начисления амортизации по объекту в учете делают запись:

Д-т сч. 98 «Доходы будущих периодов» К-т сч. 91/1 «Прочие доходы» — доходы будущих периодов списываются в доходы текущего периода.

В налоговом учете при получении нематериального актива безвозмездно оценка доходов осуществляется исходя из рыночных цен, определяемых с учетом положений ст. 40 НК РФ, но не ниже остаточной стоимости, по данным передающей стороны.

Если остаточная стоимость нематериального актива больше, чем его рыночная цена, то в налоговом учете первоначальной стоимостью таких объектов будет признаваться остаточная стоимость, подтвержденная передающей стороной.

Если рыночная цена полученных нематериальных активов превысит величину остаточной стоимости, по данным передающей стороны, то оценка объекта в налоговом учете будет совпадать с оценкой в бухгалтерском учете, так как определяется исходя из рыночной цены.

Информация о ценах должна быть подтверждена налогоплательщиком — получателем имущества (работ, услуг) документально или путем проведения независимой оценки. Доход признается на дату подписания сторонами акта приема-передачи имущества.

Организации, определяющие доходы и расходы методом начисления, датой получения дохода признают дату подписания сторонами акта приема-передачи объектов нематериального актива. Для организаций, определяющих свои доходы и расходы кассовым методом, датой признания внереализационного дохода является дата фактического получения имущества.

Пример 3.5. 10 марта 2010 г. ООО «Друг» безвозмездно получило правообладание программным продуктом. Объект нематериального актива поставлен на бухгалтерский и налоговый учет и введен в эксплуатацию 15 марта 2010 г.

Текущая рыночная стоимость программного продукта на дату перехода права собственности составляет 96 760 руб.

По данным налогового учета передающей стороны, первоначальная стоимость объекта — 156 000 руб., начисленная амортизация — 21 000 руб. Согласно договору правообладание программным продуктом переходит на срок 5 лет.

Согласно учетной политике амортизация начисляется линейным способом в бухгалтерском и налоговом учете.

10 марта 2010 г.

Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» К-т сч. 98 «Доходы будущих периодов» 96 760 руб. — отражено поступление объекта нематериального актива по договору дарения.

15 марта 2010 г.

Д-т сч. 04 «Нематериальные активы» К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» 96 760 руб. — отражена постановка на учет объекта нематериального актива.

Регистр-расчет формирования первоначальной стоимости объекта нематериального актива (руб.)

Дата операции	№ документа	Наименование первичных документов	Сумма стоимости для целей бухгалтерского учета, руб.	Сумма стоимости для целей налогового учета, руб.
15.03.2010 г.	XX	Договор дарения, акт приемки-передачи, регистр налогового учета	96 760,00	135 000,00
ИТОГО			96 760,00	135 000,00

Итого первоначальная стоимость:
для бухгалтерского учета 96 760,00 руб.;
для налогового учета 135 000,00 руб.

В бухгалтерском и налоговом учете первоначальная стоимость образована по-разному, но формировать разницы в учете необходимо будет только при начислении амортизации. Также различия будут в дате признания доходов и в величине дохода: для целей бухгалтерского учета стоимость безвозмездно полученных нематериальных активов

предварительно относится на счет учета доходов будущих периодов, а для целей налогообложения доход признается на дату документа, подтверждающего передачу нематериального актива на безвозмездной основе.

Ведомость учета внереализационных доходов в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав

№ п/п	Дата операции	№ документа	Наименование первичных документов	Сумма доходов, признаваемая в налоговом учете, руб.
1	10.03.2010 г.	XX	Договор дарения, акт приемки-передачи, регистр налогового учета	135 000,00
	ИТОГО			135 000,00

Так как в налоговом учете доход должен быть признан 10.03.2010 г. в размере 135 000,00 руб., а в бухгалтерском учете — в будущем по мере начисления амортизации и в размере 96760 руб., 10.03.2010 г. в бухгалтерском учете необходимо сделать дополнительные проводки:

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 7648,00 руб. ((135 000 — 96 760) × 20%) — начислено постоянное налоговое обязательство с разности в признанной величине дохода;

Д-т сч. 09 «Отложенные налоговые активы» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 19 352,00 руб. (96 760 × 20%) — начислены отложенные налоговые активы в связи с разной датой признания дохода.

30.04. 2010 г.:

Д-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы» К-т сч. 05 «Амортизация нематериальных активов» 1612,67 руб. (96 760 руб./60 мес.) — начисляется амортизация в бухгалтерском учете.

Одновременно с начислением амортизации в бухгалтерском учете:

Д-т сч. 98 «Доходы будущих периодов» К-т сч. 91/1 «Прочие доходы» 1612,67 руб. — признать доход по безвозмездно полученному имуществу.

Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» К-т сч. 09 «Отложенные налоговые активы» 322,53 руб. (1612,67 руб. × 20%) — уменьшена часть отложенного налогового актива.

Сумма амортизации в налоговом учете составляет 2250 руб. (135 000 руб./60 мес.). Следовательно, возникает еще разница в признании расходов, поэтому необходимо в бухгалтерском учете признать разницы:

Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» К-т сч. 99 «Прибыли и убытки» 127,47 руб. ((2250,00 – 1612,67) × 20%).

3.2.5. Поступление нематериальных активов в обмен на другое имущество

По договору мены каждая из сторон обязуется передать в собственность другой стороны один товар в обмен на другой. Каждая из сторон признается продавцом товара, который она обязуется передать, и покупателем товара, который она обязуется принять в обмен.

Если из договора мены не вытекает иное, товары, подлежащие обмену, предполагаются равноценными, а расходы на их передачу и принятие осуществляются в каждом случае стороной, несущей соответствующие обязанности.

В случае когда в соответствии с договором мены обмениваемые товары признаются неравноценными, сторона, обязанная передать товар, цена которого ниже цены товара, предоставляемого в обмен, должна оплатить разницу в ценах непосредственно до или после исполнения своей обязанности передать товар, если иной порядок оплаты не предусмотрен договором.

В соответствии со ст. 570 ГК РФ право собственности на обмениваемые товары переходит к сторонам, выступающим в качестве покупателей, одновременно после исполнения обязательств по передаче товара (работ, услуг). Вместе с тем в договоре может быть определен и особый порядок перехода права собственности.

Товарообменные операции состоят из двух частей:

- реализация имущества, передаваемого по договору мены;
- поступление имущества по договору мены.

Фактической (первоначальной) стоимостью нематериальных активов, полученных по договору мены, признается стоимость имущества, переданного в обмен или подлежащего передаче. Она определяется ценой, по которой в обычных условиях организация приобретает аналогичные товары (работы, услуги).

Вместе с тем в фактическую (первоначальную) стоимость объектов нематериальных активов, полученных по обмену, включаются фактические затраты на доведение их до состояния, пригодного к использованию по назначению, и другие расходы.

Для целей налогового учета обмен товарами, работами, услугами признается их реализацией. При совершении товарообменных операций необходимо проверять требования ст. 40 НК РФ. Согласно п. 2 этой статьи налоговые органы вправе проверить правильность применения цен по следующим сделкам:

- между взаимозависимыми лицами;
- товарообмен (бартер);
- экспорт, импорт товаров (работ, услуг);

- при отклонении цены сделки более чем на 20% (в сторону повышения или понижения) от рыночной цены.

Поэтому бухгалтер организации должен проверить, не отклоняется ли выручка от реализации товаров (работ, услуг) от рыночных цен, действующих в регионе, более чем на 20%.

Если такое отклонение обнаружится, для целей исчисления НДС и налога на прибыль принимается рыночная цена сделки. Как правило, сведения о ценах, действующих в данном регионе, запрашиваются в местном органе статистики.

Особенностью товарообменных операций является то, что вычету подлежат суммы НДС, которые указаны в счете-фактуре поставщика встречного товара (п. 2 ст. 171 и п. 1 ст. 172 НК РФ).

Реализация товаров (работ, услуг) по товарообменным (бартерным) операциям признается объектом обложения налогом на прибыль. Выручка по таким операциям относится к доходам от реализации. Согласно п. 4 ст. 274 НК РФ доходы, полученные в натуральной форме в результате реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав (включая товарообменные операции), учитываются исходя из цены сделки с учетом положений ст. 40 НК РФ.

Таким образом, в налоговом учете выручка определяется исходя не из стоимости товаров (работ, услуг), полученных или подлежащих получению организацией, а из стоимости товаров (работ, услуг), указанной сторонами сделки. Если стоимость, установленная сторонами, отклоняется от рыночной более чем на 20% в сторону повышения или понижения, то выручка признается равной рыночной стоимости товаров (работ, услуг), и возникает постоянная разница.

Фактической себестоимостью товаров (работ, услуг) признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость таких активов устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов. При невозможности установить стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, стоимость имущества, полученного организацией по договорам, предусматривающим оплату неденежными средствами, определяется исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретается аналогичное имущество.

3.3. Бухгалтерский и налоговый учет последующей оценки нематериальных активов

Согласно п. 16 ПБУ 14/2007 фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива, по которой он принят к бухгалтерскому уче-

ту, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации.

Изменение фактической (первоначальной) стоимости нематериального актива, по которой он принят к бухгалтерскому учету, допускается в случаях переоценки и обесценения нематериальных активов.

Процедура переоценки нематериальных активов во многом сходна с переоценкой основных средств. Коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать группы однородных нематериальных активов по текущей рыночной стоимости, определяемой исключительно по данным активного рынка указанных нематериальных активов. При принятии решения о переоценке нематериальных активов, входящих в однородную группу, следует учитывать, что в последующем данные активы должны переоцениваться регулярно, чтобы стоимость, по которой они отражаются в бухгалтерской отчетности, существенно не отличалась от текущей рыночной стоимости.

Переоценка нематериальных активов производится путем пересчета их остаточной стоимости.

Сумма дооценки нематериальных активов в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации. Сумма дооценки нематериального актива, равная сумме его уценки, проведенной в предыдущие отчетные годы и отнесенной на финансовый результат в качестве прочих расходов, зачисляется в финансовый результат в качестве прочих доходов.

Сумма уценки нематериального актива в результате переоценки относится на финансовый результат в качестве прочих расходов. Сумма уценки нематериального актива относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого актива, проведенной в предыдущие отчетные годы. Превышение суммы уценки нематериального актива над суммой его дооценки, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные годы, относится на финансовый результат в качестве прочих расходов.

При выбытии нематериального актива сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации.

Обесценение нематериальных активов введено ПБУ 14/2007. Нематериальные активы могут проверяться на обесценение в порядке, определенном Международными стандартами финансовой отчетности.

Обесценение может проводиться при наличии следующих факторов.

1. Выявление организацией возможных признаков обесценения актива.

Организация обязана на каждую отчетную дату выявлять наличие признаков возможного обесценения актива и в процессе их выявления должна рассмотреть внешние и внутренние факторы, которые могут повлиять на обесценение актива.

К внешним факторам, оказывающим влияние на обесценение актива, могут быть отнесены:

- уменьшение в течение периода рыночной стоимости актива на существенно более значительную величину, чем можно было ожидать по прошествии времени нормального использования актива;
- существенные изменения, имеющие отрицательные последствия для организации, в технологических, рыночных, экономических или юридических условиях деятельности, происшедшие в течение периода или ожидаемые в ближайшем будущем;
- увеличение рыночных процентных ставок в течение периода и высокая вероятность их влияния на ставку дисконтирования, которая используется при расчете ценности использования актива и существенно уменьшает его возмещаемую сумму.

Внутренними факторами, влияющими на обесценение актива, являются:

- признаки морального устаревания или физического повреждения актива;
- существенные изменения в способе использования актива, имеющие отрицательные последствия для организации, происшедшие в течение периода или ожидаемые в ближайшем будущем.

2. Определение возмещаемой суммы актива.

Возмещаемая сумма актива или генерирующей единицы определяется как наибольшая величина из двух следующих величин:

- справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу (чистой продажной стоимости);
- ценности его использования.

Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу (чистая продажная стоимость) — это сумма, которая может быть получена от продажи актива при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами, за вычетом затрат на продажу.

Затраты на продажу (на выбытие) — это дополнительные затраты, которые прямо связаны с выбытием актива или единицы, генерирующей денежные средства.

Ценность использования актива — это дисконтированная стоимость будущих потоков денежных средств, которые предполагается получить от актива (или единицы, генерирующей денежные средства).

Расчет ценности использования включает:

- оценку будущего притока и оттока денежных средств (прогноз) в связи с дальнейшим использованием актива и в результате его выбытия в конце срока службы;
- применение соответствующей ставки дисконта.

В ПБУ 14/2007 нет указания на то, как отражать в учете полученный убыток, но указано, что в бухгалтерской отчетности нематериальные активы должны быть показаны по фактической (первоначальной) стоимости или текущей рыночной стоимости с учетом сумм начисленной амортизации и убытков от обесценения на начало и конец отчетного года. Поэтому на обесценение составляется проводка:

Д-т сч. 91/2 «Прочие расходы» К-т сч. 04 «Нематериальные активы».

Нормами Налогового кодекса РФ не предусмотрено проведение переоценки и проверки обесценения нематериальных активов.

Пример 3.3.1. На балансе организации на 01.01.2010 г. ООО «АВС» числится исключительное право на программный продукт. Первоначальная стоимость нематериального актива — 620 000 руб. Начисленная амортизация — 310 000 руб. Срок полезного использования программы при принятии к учету был установлен продолжительностью семь лет. Согласно отчету оценщика рыночная цена аналогичных программных разработок составляет 400 000 руб. В учетной политике для целей бухгалтерского учета закреплено право переоценки нематериальных активов раз в три года.

Рассчитываем коэффициент пересчета как соотношение рыночной стоимости объекта к остаточной стоимости.

Коэффициент пересчета равен 400 000/(620 000 – 310 000) = 1,29.

Первоначальная стоимость после переоценки — 799 800 руб. (620 000 руб. × 1,29).

Накопленная амортизация — 399 900 руб. (310 000 руб. × 1,29).

Результаты переоценки отражаются в бухгалтерском учете в январе 2010 г. следующими проводками:

Д-т сч. 04 «Нематериальные активы» К-т сч. 83 «Добавочный капитал» 179 800 руб. (799 800 – 620 000) — отражена сумма дооценки программы;

Д-т сч. 83 «Добавочный капитал» К-т сч. 05 «Амортизация нематериальных активов» 89 900 руб. (399 900 – 310 000) — отражена сумма дооценки начисленной амортизации.

Амортизация в бухгалтерском учете после переоценки составит:

Д-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы» К-т сч. 05 «Амортизация нематериальных активов» 9521,43 руб. ((799 800 руб./84 мес.) — начислена амортизация за январь 2010 г.

Амортизация в налоговом учете рассчитана в регистре-расчете.

Так как переоценка в налоговом учете признаваться не будет, то в бухгалтерском учете необходимо сформировать постоянные разницы. В данном случае постоянные разницы будут приводить к постоянному налоговому обязательству:

Регистр-расчет амортизации нематериальных активов

Дата операции	Наименование объекта	Метод начисления амортизации	Первоначальная стоимость объекта, руб.	Срок полезного использования, мес.	Сумма амортизации по объекту, руб.
30.01.2010 г.	Исключительное право на программный продукт	Линейный	620 000	84	7380,95
	ИТОГО				7380,95

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 428,10 руб. ((9521,43 – 7380,95) × 20%) — начислено постоянное налоговое обязательство.

3.4. Бухгалтерский и налоговый учет амортизации нематериальных активов

3.4.1. Установление срока полезного использования

При принятии объекта нематериальных активов к учету организация установит срок полезного использования объекта. Сроком полезного использования является выраженный в месяцах период, в течение которого организация предполагает использовать нематериальный актив с целью получения экономической выгоды (или для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации).

Для отдельных видов нематериальных активов срок полезного использования может определяться исходя из количества продукции или иного натурального показателя объема работ, ожидаемого к получению в результате использования активов этого вида.

Нематериальные активы, по которым невозможно надежно определить срок полезного использования, считаются нематериальными активами с неопределенным сроком полезного использования.

Определение срока полезного использования нематериального актива производится исходя из:

- срока действия прав организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации и периода контроля над активом;
- ожидаемого срока использования актива, в течение которого организация предполагает получать экономические выгоды (или использовать в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации).

Срок полезного использования нематериального актива не может превышать срок деятельности организации.

Срок полезного использования нематериального актива ежегодно проверяется организацией на необходимость его уточнения. В случае существенного изменения продолжительности периода, в течение которого организация предполагает использовать актив, срок его полезного использования подлежит уточнению. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности как изменения в оценочных значениях.

В отношении нематериального актива с неопределенным сроком полезного использования организация ежегодно должна рассматривать наличие факторов, свидетельствующих о невозможности надежно определить срок полезного использования данного актива. В случае прекращения существования указанных факторов организация определяет срок полезного использования данного нематериального актива и способ его амортизации. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности как изменения в оценочных значениях.

Срок полезного использования нематериальных активов в налоговом учете определяется исходя из срока действия патента, свидетельства или из других ограничений сроков их использования в соответствии с действующим законодательством, а также исходя из срока полезного использования нематериальных активов, указанного в соответствующем договоре (п. 2 ст. 258 НК РФ).

Таким образом, порядок определения срока полезного использования охраняемых прав в налоговом учете такой же, как и в бухгалтерском учете, исключения касаются только нематериальных активов, по которым невозможно определить срок их полезного использования. По таким нематериальным активам в налоговом учете нормы амортизации устанавливаются в расчете на срок полезного исполь-

зования, равный 10 годам (но не более срока деятельности налогоплательщика), а в бухгалтерском учете по нематериальным активам с неопределенным сроком полезного использования (если предположение о 20-летнем сроке категорически отвергается) амортизация не начисляется.

3.4.2. Способы начисления амортизации нематериальных активов

В соответствии с п. 28 ПБУ 14/2007 амортизационные отчисления по нематериальным активам могут производиться одним из следующих способов:

- линейным способом;
- способом уменьшаемого остатка;
- способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Выбор способа определения амортизации нематериального актива производится организацией исходя из расчета ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования актива, включая финансовый результат от возможной продажи данного актива. В том случае, когда расчет ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования нематериального актива не является надежным, размер амортизационных отчислений по такому активу определяется линейным способом.

При использовании линейного способа ежемесячная сумма амортизационных отчислений рассчитывается исходя из фактической (первоначальной) стоимости или текущей рыночной стоимости (в случае переоценки) нематериального актива равномерно в течение срока полезного использования этого актива.

Способом уменьшаемого остатка ежемесячная сумма амортизационных отчислений рассчитывается исходя из остаточной стоимости (фактической (первоначальной) стоимости или текущей рыночной стоимости (в случае переоценки) за минусом начисленной амортизации) нематериального актива на начало месяца, умноженной на дробь, в числителе которой установленный организацией коэффициент (не выше 3), а в знаменателе — оставшийся срок полезного использования в месяцах.

Ежемесячная сумма амортизационных отчислений при использовании способа списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) подсчитывается исходя из натурального показателя объема продукции (работ) за месяц и соотношения фактической (первоначальной) стоимости нематериального актива и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования нематери-

ального актива. Порядок начисления амортизации по нематериальным активам аналогичен порядку начисления амортизации по основным средствам.

Согласно п. 30 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» способ определения амортизации нематериального актива ежегодно проверяется организацией на необходимость его уточнения. Если расчет ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования нематериального актива существенно изменился, способ определения амортизации такого актива должен быть изменен соответственно. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности на начало отчетного года как изменения в оценочных значениях.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам начинаются с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого актива к бухгалтерскому учету, и начисляются до полного погашения стоимости либо списания этого актива с бухгалтерского учета.

В течение срока полезного использования нематериальных активов начисление амортизационных отчислений не приостанавливается.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам прекращаются с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости или списания этого актива с бухгалтерского учета.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам отражаются в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся, и начисляются независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде.

Для целей налогового учета налогоплательщики вправе выбрать один из следующих методов начисления амортизации:

1) линейный метод;
2) нелинейный метод.

Метод начисления амортизации устанавливается налогоплательщиком самостоятельно применительно ко всем объектам амортизируемого имущества (за исключением объектов, амортизация по которым начисляется линейным методом в соответствии с Налоговым кодексом РФ) и отражается в учетной политике для целей налогообложения (порядок начисления амортизации основных средств см. в главе 2.4).

Пример 3.6. Организация в октябре 2010 г. зарегистрировала исключительные права на полезную модель, получен патент. В этом же месяце объект нематериальных активов введен в эксплуатацию. Первоначальная стоимость нематериального актива составила 162 000 руб. Срок

полезного использования — 5 лет. В учетной политике для целей бухгалтерского учета предусмотрено начисление амортизации по нематериальным активам линейным способом, а в налоговом учете для всего амортизируемого имущества — нелинейным. Данный объект относится к третьей амортизационной группе. Это единственный объект данной группы.

Расчеты:

Линейный способ в бухгалтерском учете:

Годовая норма амортизации = 1/5 лет = 0,20.

Ежемесячные амортизационные отчисления = 162 000 × 0,20/12 мес. = = 2700,00 руб.

Д-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы» К-т сч. 05 «Амортизация нематериальных активов» 2700,00 руб. — начислена амортизация по патенту на полезную модель.

В налоговом учете проводки не составляются, но необходимо составить регистр-расчет амортизации амортизируемого имущества:

Регистр-расчет амортизации амортизируемого имущества за ноябрь 2010 г.

Амортизационная группа	Суммарный баланс, руб.	Метод начисления амортизации	Применение повышающего (понижающего) коэффициента	Норма амортизации, %	Сумма амортизации по группе, руб.
Третья амортизационная группа	162 000,00	Нелинейный	Нет	5,6	9072,00

На разницу между начисленной амортизацией в бухгалтерском и налоговом учете необходимо составить проводку:

Д-т сч. 68 «Расчет по налогам и сборам» К-т сч. 77 «Отложенные налоговые обязательства» 1274,40 руб. ((9072,00 – 2700,00) × 20%) — начислено отложенное налоговое обязательство.

3.5. НИОКР как объект бухгалтерского и налогового учета

Согласно ст. 2 Закона № 127-ФЗ научной (научно-исследовательской) деятельностью является деятельность, направленная на получение и применение новых знаний, включая фундаментальные и прикладные научные исследования. Научно-техническая деятельность направ-

лена на получение, применение новых знаний для решения имеющихся проблем, обеспечения функционирования науки, техники и производства как единой системы. Экспериментальные разработки основываются на приобретенных знаниях или практическом опыте и направлены на создание новых материалов, продуктов, процессов, устройств, услуг, систем или методов и их дальнейшее совершенствование.

Ввиду того что понятие опытно-конструкторских и технологических работ специально не расшифровано, обратимся к нормам гражданского законодательства.

В силу п. 1 ст. 769 ГК РФ по договору на выполнение научно-исследовательских работ исполнитель обязуется провести обусловленные техническим заданием заказчика научные исследования, а по договору на выполнение опытно-конструкторских и технологических работ разработать образец нового изделия, конструкторскую документацию на него или новую технологию.

Таким образом, для целей бухгалтерского учета НИОКР разделяется на два вида работ: научные исследования и разработки нового продукта. По результатам первых составляется научный отчет, результатом вторых могут быть образец нового изделия, конструкторская документация на него или новая технология. При этом на содержание НИОКР, признаваемых для целей бухгалтерского учета, не налагается каких-либо ограничений.

Расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- сумма расхода может быть определена и подтверждена;
- имеется документальное подтверждение выполнения работ (акт приемки выполненных работ и т. п.);
- использование результатов работ для производственных и (или) управленческих нужд приведет к получению будущих экономических выгод (дохода);
- использование результатов научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ может быть продемонстрировано.

В случае невыполнения хотя бы одного из вышеуказанных условий расходы организации, связанные с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, признаются прочими расходами отчетного периода. Признаются прочими расходами отчетного периода также расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам, которые не дали положительного результата.

Расходами на НИОКР, отражаемыми в бухгалтерском учете в соответствии с требованиями ПБУ 17/02, не признаются затраты, связанные с совершенствованием технологии и организации производства, с улучшением качества продукции, изменением дизайна продукции и других эксплуатационных свойств, осуществляемые в ходе производственного (технологического) процесса.

Для целей налогового учета расходами на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки признаются расходы, относящиеся к созданию новой или усовершенствованию производимой продукции (товаров, работ, услуг), в частности расходы на изобретательство, а также расходы на формирование Российского фонда технологического развития, иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования НИОКР, зарегистрированных в порядке, предусмотренном Федеральным законом «О науке и государственной научно-технической политике».

Расходы на НИОКР в налоговом учете признаются при соблюдении следующих условий:

- работы (их отдельные этапы) завершены;
- акты сдачи-приемки (или внутренний документ, если работы проводятся самостоятельно) подписаны.

И в бухгалтерском, и в налоговом учете порядок списания расходов на НИОКР зависит от того, получен ли результат их выполнения и каков этот результат.

Признание расходов на НИОКР

Результат НИОКР	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
Получен положительный результат	Списание расходов на НИОКР осуществляется в течение срока, определенного организацией самостоятельно исходя из ожидаемого срока использования полученного результата, в течение которого организация может получать экономические выгоды (доход), но не более 5 лет (и не более срока деятельности организации)	Расходы списываются в течение одного года. Расходы, произведенные организациями, зарегистрированными и работающими на территориях особых экономических зон, созданных в соответствии с законодательством РФ, признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат. Расходы по перечню, установленному Правительством РФ, признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, и включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат с коэффициентом 1,5

Продолжение

Результат НИОКР	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
НИОКР не дали положительного результата	Расходы признаются прочими расходами отчетного периода, причем если расходы по НИОКР в предшествовавших отчетных периодах были признаны прочими расходами, то они не могут быть признаны внеоборотными активами в последующих отчетных периодах	Расходы подлежат включению в состав прочих расходов в течение одного года в размере фактически осуществленных расходов

В бухгалтерском учете расходы на НИОКР, давшие положительный результат, подлежат списанию на расходы по обычным видам деятельности с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором было начато фактическое применение полученных результатов от выполнения НИОКР в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) либо для управленческих нужд организации. При этом списание расходов производится либо до полного их погашения, либо до прекращения использования результата НИОКР. В соответствии с п. 11 ПБУ 17/02 списание расходов на НИОКР производится линейным способом или пропорционально объему продукции (работ, услуг), причем выбор способа списания расходов осуществляется применительно к каждой работе отдельно.

В налоговом учете расходы на НИОКР, давшие положительный результат, равномерно включаются в состав прочих расходов в течение одного года при условии использования указанных исследований и разработок в производстве и (или) при реализации товаров (выполнении работ, оказании услуг) с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором завершены такие исследования (отдельные этапы исследований). Списание расходов, как уже отмечено выше, производится до полного их погашения. В налоговом учете предусмотрен только линейный метод списания расходов на НИОКР, предполагающий равномерное списание расходов (п. 2 ст. 262 НК РФ).

Пример 3.7. Организация «Здоровье» занимается производством и реализацией пищевых добавок. В период с 1 января 2010 г. по 31 марта 2010 г. организация проводила научно-исследовательские работы по разработке новых пищевых добавок. Затраты за данный период составили:

	январь	февраль	март
Стоимость использованных материалов, руб.	86 200	46 200	81 300
Затраты на заработную плату сотрудникам, занятым при выполнении научно-исследовательских работ, и соответствующая сумма страховых взносов, а также взносы по обязательному страхованию от несчастных случаев, руб.	285 600	285 600	285 600
Амортизация основных средств, используемых при выполнении работ, руб.	20 000	20 800	20 800
Услуги сторонней организации, руб.		302 000	
Расходы на сертификацию новой добавки, руб.			43 600

Научно-исследовательские разработки завершены в марте 2010 г. Акт о завершении разработок по созданию пищевых добавок и оценке добавок составлен 31.03.2010 г. Организация получила положительный результат, в соответствии с учетной политикой для целей бухгалтерского учета «расходы по НИОКР списываются линейным способом в течение 5 лет».

Налоговый регистр по учету расходов на НИОКР

Период заполнения январь 2010 г. – март 2010 г.

№ п/п	Дата	Вид расхода	Подтверждающий документ	Сумма, руб.	Принимаемая для целей бухгалтерского учета, руб.	Принимаемая для целей налогового учета, руб.
1	31.01. 2010	Материальные расходы	Требование накладная	86 200	86 200	86 200
2	31.01. 2010	Заработная плата	Расчетная ведомость	285 600	285 600	285 600
3	31.01. 2010	Амортизационные отчисления	Ведомость начисления амортизации	20 000	20 000	20 000
4	28.02. 2010	Материальные расходы	Требование накладная	46 200	46 200	46 200
5	28.02. 2010	Заработная плата	Расчетная ведомость	285 600	285 600	285 600
6	28.02. 2010	Амортизационные отчисления	Ведомость начисления амортизации	20 800	20 800	20 800

Продолжение

№ п/п	Дата	Вид расхода	Подтверждающий документ	Сумма, руб.	Принимаемая для целей бухгалтерского учета, руб.	Принимаемая для целей налогового учета, руб.
7	28.02. 2010	Прочие расходы	Акт об оказании услуг	302 000	302 000	302 000
8	31.03. 2010	Материальные расходы	Требование накладная	81 300	81 300	81 300
9	31.03. 2010	Заработная плата	Расчетная ведомость	285 600	285 600	285 600
10	31.03. 2010	Амортизационные отчисления	Ведомость начисления амортизации	20 800	20 800	20 800
11	31.03. 2010	Прочие расходы	Акт об оказании услуг	43 600	43 600	43 600
		ИТОГО		1 477 700	1 477 700	1 477 700

Налоговый регистр списания расходов на НИОКР (давшие положительный результат)

Период заполнения апрель 2010 г.

№ п/п	Показатель	Учитываемые для целей бухгалтерского учета	Учитываемые для целей налогового учета
1	Общая сумма расходов, руб.	1 477 700	1 477 700
2	Месяц, начиная с которого списываются НИОКР	Апрель 2010 г.	Апрель 2010 г.
3	Количество месяцев, в течение которых списываются НИОКР	60 мес.	12 мес.
4	Метод списания	Линейный	Линейный
5	Сумма, признаваемая в отчетном периоде, руб.	24 628,33	123 141,66

Так как сумма расходов в бухгалтерском и налоговом учете различается, в учете необходимо дополнительно начислить отложенные налоговые обязательства:

Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» К-т сч. 77 «Отложенные налоговые обязательства» 19 702,67 руб. ((123141,66 – 24628,33) × × 20%) – начислены отложенные налоговые обязательства.

3.6. Бухгалтерский и налоговый учет выбытия нематериальных активов

Выбытие нематериального актива имеет место в случае: прекращения срока действия права организации на результат интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации; передачи по договору об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации; перехода исключительного права к другим лицам без договора (в том числе в порядке универсального правопреемства и при обращении взыскания на данный нематериальный актив); прекращения использования вследствие морального износа; передачи в виде вклада в уставный капитал другой организации, паевой фонд; передачи по договору мены, дарения; внесения в счет вклада по договору о совместной деятельности; выявления недостачи активов при их инвентаризации; в иных случаях.

3.6.1. Передача по договору об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации

Поступления от продажи объектов нематериальных активов признаются прочими доходами. На основании документов, подтверждающих продажу нематериального актива, в учете делают следующие записи:

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К-т сч. 91/1 «Прочие доходы» — отражена выручка от продажи нематериального актива;

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» — начислен НДС в бюджет с выручки от продаж;

Д-т сч. 05 «Амортизация нематериальных активов» К-т сч. 04 «Нематериальные активы» — отражено списание начисленной амортизации;

Д-т сч. 91/2 «Прочие расходы» К-т сч. 04 «Нематериальные активы» — отражено списание остаточной стоимости выбывающего нематериального актива.

В результате продажи нематериального актива могут возникнуть как прибыли, так и убытки.

Определение прибыли (убытка) от реализации амортизируемого имущества осуществляется на основании аналитического учета по каждому объекту на дату признания дохода (расхода).

Аналитический учет операций должен содержать информацию:

- о первоначальной стоимости нематериального актива, реализованного (выбывшего) в отчетном (налоговом) периоде;
- о способах начисления и сумме начисленной амортизации за период с начала начисления до конца месяца, в котором такое имущество реализовано (выбыло);
- о цене реализации нематериального актива, исходя из условий договора купли-продажи;
- о дате приобретения и дате реализации (выбытия) имущества;
- о понесенных налогоплательщиком расходах, связанных с реализацией (выбытием) амортизируемого имущества.

При реализации амортизируемых нематериальных активов налогоплательщик в соответствии с п. 1 ст. 268 НК РФ имеет право уменьшить доходы от реализации на остаточную стоимость реализуемого имущества и на сумму расходов, связанных с его реализацией.

Дата получения дохода от реализации объекта нематериальных активов определяется в зависимости от применяемого метода определения доходов и расходов.

При методе начисления датой получения дохода от реализации объекта нематериальных активов для целей налогообложения прибыли согласно ст. 271 НК РФ признается дата реализации объекта независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) или имущественных прав в их оплату.

Расходы, связанные с реализацией объекта нематериальных активов и принимаемые для целей налогообложения прибыли, согласно ст. 272 НК РФ признаются в том периоде, к которому они относятся, независимо от фактической выплаты денежных средств и иной формы их оплаты.

Прибыль или убыток по операциям реализации объекта нематериальных активов определяется на дату совершения операции. Прибыль от реализации включается в налоговую базу по налогу на прибыль в том отчетном периоде, в котором был реализован объект.

Если при реализации объекта нематериальных активов организацией получен убыток, т. е. выручка от реализации меньше остаточной стоимости нематериального актива и расходов, связанных с его реализацией, то результатом от реализации будет убыток, который в целях налогообложения учитывается особым образом.

Полученный убыток включается в состав прочих расходов налогоплательщика равными долями в течение срока, определяемого как разница между сроком полезного использования этого имущества и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации, включая месяц, в котором имущество было реализовано.

Пример 3.8. ООО «Х» продает исключительное право на селекционные достижения. Первоначальная стоимость нематериального актива 112 100 руб. и в бухгалтерском и в налоговом учете. Срок патента 36 мес. Фактический срок использования — 10 мес. Способ начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете — линейный. Накопленная амортизация — 31 139 руб. Стоимость реализации патента составляет 94 400 руб. (в том числе НДС 18%).

В учете составляются следующие записи:

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К-т сч. 91/1 «Прочие доходы» 94 400 руб. — отражена выручка от продажи патента на селекционные достижения;

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 14 400 руб. (94 400 руб. × 18/118) — начислен НДС в бюджет с выручки от продаж;

Д-т сч. 05 «Амортизация нематериальных активов» К-т сч. 04 «Нематериальные активы» 31 139 руб. — отражено списание начисленной амортизации;

Д-т сч. 91/2 «Прочие расходы» К-т сч. 04 «Нематериальные активы» 80 961 руб. — отражено списание остаточной стоимости выбывающего патента.

Регистр учета прибыли (убытка) по реализованным объектам нематериальных активов

Наименование объекта Исключительное право на селекционные достижения

№ п/п	Наименование показателя	Источник информации	Сумма,руб.
1	Первоначальная стоимость	Налоговый регистр формирования первоначальной стоимости нематериального актива	112 100,00
2	Сумма начисленной амортизации	Регистр-расчет амортизации нематериального актива	31 139,00
3	Остаточная стоимость на момент выбытия	Стр. 1 — стр. 2	80 961,00
4	Выручка от реализации без НДС	Договор купли-продажи, счет-фактура	80 000,00
5	Прибыль (убыток) от реализации	Стр. 4 — стр. 3	–961,00

От реализации данного нематериального актива ООО «Х» получила убыток 961,00 руб. Данный убыток будет признаваться в налого-

вом учете в составе прочих расходов равными долями в течение 26 мес. (36 мес. – 10 мес.). Так как сумма убытка в бухгалтерском и налоговом учете совпадает, но признаваться будет в течение разного времени, в учете необходимо будет отразить временные разницы:

Д-т сч. 09 «Отложенные налоговые активы» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 192,20 руб. (961,00 руб. × 20%) — сформирован отложенный налоговый актив.

3.6.2. Безвозмездная передача нематериальных активов

Учет безвозмездной передачи нематериальных активов во многом аналогичен учету основных средств.

Расходы, связанные с безвозмездной передачей нематериальных активов, признаются прочими расходами в бухгалтерском учете. При безвозмездной передаче необходимо начислить НДС с рыночной стоимости данного нематериального актива.

Как и в случае с основными средствами, в налоговом учете стоимость безвозмездно переданного имущества и расходы, которые несет организация при такой передаче, не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

Пример 3.9. Организация безвозмездно передала исключительные права на программный продукт. Первоначальная стоимость программного продукта — 145 000,00 руб., начисленная амортизация к моменту выбытия — 63 500,00 руб. Рыночная стоимость данного объекта — 81 500,00 руб.

Д-т сч. 05 «Амортизация нематериальных активов» К-т сч. 04 «Нематериальные активы» 63 500,00 руб. — отражено списание начисленной амортизации;

Д-т сч. 91/2 «Прочие расходы» К-т сч. 04 «Нематериальные активы» 81 500,00 руб. — отражено списание остаточной стоимости выбывающего программного продукта;

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 12 432,20 руб. (81 500,00 руб. × 18/118) — начислен НДС в бюджет с рыночной стоимости программного продукта.

Регистр учета расходов по безвозмездно переданным нематериальным активам

Наименование объекта исключительные права на программы ЭВМ
Дата принятия к налоговому учету XX.XX.XXXX г.
Номер амортизационной группы 4
Дата безвозмездной передачи XX.XX.XXXX г.

№ п/п	Наименование показателя	Источник информации	Сумма, руб.
1	Первоначальная стоимость	Налоговый регистр формирования первоначальной стоимости нематериального актива	145 000,00
2	Сумма начисленной амортизации	Регистр-расчет амортизации нематериальных активов	63 500,00
3	Остаточная стоимость на момент выбытия	Стр. 1 — стр. 2	81 500,00
4	НДС	Счет-фактура	12 432,20
5	Расходы, не признаваемые для целей налогообложения	Стр. 3 + стр. 4	93 932,20

Так как для целей бухгалтерского учета данные расходы признаются в обычном порядке, а для целей налогового учета — не признаются, необходимо отразить в учете постоянное налоговое обязательство:

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 18 786,44 руб. (93 932,20 × 20%) — начислено постоянное налоговое обязательство.

3.6.3. Передача нематериальных активов в качестве вклада в уставный капитал

Учет передачи нематериальных активов в качестве вклада в уставный капитал аналогичен учету основных средств. При передаче нематериального актива в качестве вклада в уставный капитал налогоплательщик обязан восстановить ранее принятый к вычету НДС по передаваемому нематериальному активу в сумме, пропорциональной его остаточной стоимости.

В налоговом учете у налогоплательщика-акционера (участника, пайщика) не возникает прибыли (убытка) при передаче имущества (имущественных прав) в качестве оплаты размещаемых акций (долей, паев).

Кроме того, для целей налогового учета стоимость приобретаемых акций (долей, паев) для целей настоящей главы признается равной остаточной стоимости вносимого нематериального актива, определяемой по данным налогового учета на дату перехода права собственности на указанный нематериальный актив, с учетом дополнительных расходов, которые для целей налогообложения признаются у передающей стороны при таком внесении.

Контрольные вопросы и задания

1. Дайте определения следующих терминов: «нематериальные активы», «первоначальная стоимость», «остаточная стоимость», «рыночная стоимость», «амортизация нематериальных активов», «суммарный баланс».
2. Назовите критерии отнесения объекта к нематериальным активам в бухгалтерском и налоговом учете.
3. Перечислите, какие объекты признаются нематериальными активами в бухгалтерском учете и не признаются в налоговом, и наоборот.
4. Каковы существенные различия формирования первоначальной стоимости нематериальных активов в бухгалтерском и налоговом учете?
5. Обязательна ли переоценка нематериальных активов в бухгалтерском учете? Как переоценка влияет на стоимость нематериального актива? Какие различия и в какой момент возникают в бухгалтерском и налоговом учете по переоцененным объектам нематериальных активов?
6. Назовите методы начисления амортизации нематериальных активов. В чем их сущность?
7. Каковы различия в бухгалтерском и налоговом учете при определении срока полезного использования нематериального актива?
8. Каков порядок начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете по нематериальным активам с неопределенным сроком полезного использования?
9. Как определяется финансовый результат при выбытии нематериального актива и каков порядок его списания в бухгалтерском и налоговом учете?
10. Как в бухгалтерском и налоговом учете отражается безвозмездная передача нематериальных активов?
11. Назовите основные различия в бухгалтерском и налоговом учете, возникающие при выбытии нематериальных активов.
12. Каковы особенности принятия затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки в бухгалтерском и налоговом учете?

Задача 3.1

Исходные данные:

Организация приобрела исключительные права на полезную модель за 18 600 руб. (НДС не облагается) сроком на 5 лет. В бухгалтерском учете амортизация начисляется линейным способом.

Задание:

1. Составить бухгалтерские проводки на приобретение исключительного права на полезную модель.

2. Отразить различия в бухгалтерском и налоговом учете с помощью ПБУ 18/02.

Задача 3.2

Исходные данные:

Организация «X» приобрела организацию «Y» как имущественный комплекс. Балансовая стоимость активов организации «Y» — 8 500 000 руб. Краткосрочная кредиторская задолженность составляет 9 200 000 руб. Активы предприятия состоят из основных средств, материально-производственных запасов, незавершенного производства, имущественных прав, финансовых вложений. Продажная цена предприятия (без НДС) составляет 2 000 000 руб.

Задание:

1. Составить бухгалтерские проводки на приобретение организации «Y» как имущественного комплекса.

2. Составить необходимые регистры налогового учета.

3. Отразить различия в бухгалтерском и налоговом учете с помощью ПБУ 18/02.

Задача 3.3

Исходные данные:

С января по апрель 2010 г. ЗАО «КРУГ» выполняло опытно-конструкторские работы, которые предполагало использовать в собственном производстве.

Часть работ для ЗАО «КРУГ» проводила сторонняя организация. Стоимость этих работ согласно договору — 295 000 руб. (в том числе НДС 18%). Затраты на опытно-конструкторские работы, выполненные собственными силами (стоимость израсходованных материалов, заработная плата, отчисления единого социального налога и сбора на обязательное страхование от несчастных случаев, амортизация оборудования, прочие расходы), составили 860 000 руб. В апреле 2010 г. при подведении итогов работ признано, что получен промышленный образец, подлежащий правовой охране.

В мае 2010 г. организация подала заявку на получение патента на промышленный образец. Патент выдан организации в августе 2010 г. Расходы, связанные с получением патента (патентная пошлина, услуги патентного поверенного, экспертиза заявки на выдачу патента), составили 45 000 руб.

Задание:

1. Составить бухгалтерские проводки на создание промышленного образца.

2. Отразить различия в бухгалтерском и налоговом учете с помощью ПБУ 18/02.

Задача 3.4

Исходные данные:

Производственная организация получила по договору дарения от физического лица исключительные имущественные права на созданную им компьютерную программу, которую предполагается использовать в производственных целях. Рыночная стоимость полученных прав, определенная независимым оценщиком, равна 340 000 руб. Предполагаемый срок полезного использования программы составляет 5 лет. Амортизация в соответствии с принятой учетной политикой начисляется: в бухгалтерском учете — линейным способом, в налоговом учете — также линейным способом. Документы, подтверждающие стоимость исключительных прав на компьютерную программу по данным передающей стороны, отсутствуют.

Задание:

1. Составить бухгалтерские проводки на получение нематериального актива по договору дарения.

2. Составить необходимые регистры налогового учета.

3. Отразить различия в бухгалтерском и налоговом учете с помощью ПБУ 18/02.

Задача 3.5

Исходные данные:

В организацию поступил безвозмездно объект нематериальных активов от учредителя, чья доля в уставном капитале составляет 70%. Рыночная стоимость данного нематериального актива на дату принятия к учету составила 120 000 руб. Организация установила срок полезного использования объекта 5 лет. Объект используется для общехозяйственных нужд. Амортизация в соответствии с принятой учетной политикой начисляется: в бухгалтерском учете — линейным способом, в налоговом учете — тоже линейным способом. Документы, подтверждающие стоимость нематериального актива по данным передающей стороны, отсутствуют.

Задание:

1. Составить бухгалтерские проводки на получение нематериального актива по договору дарения.

2. Составить необходимые регистры налогового учета.

3. Отразить различия в бухгалтерском и налоговом учете с помощью ПБУ 18/02.

Задача 3.6

Исходные данные:

Организация получила от учредителя в качестве вклада в уставный капитал патент на изобретение. Остаточная стоимость, по данным налогового учета учредителя, 50 000 руб. Согласованная оценка учредителей (подтвержденная актом эксперта) — 67 000 руб. Срок полезного использования патента на изобретение установлен в 10 лет. Амортизация в соответствии с принятой учетной политикой начисляется: в бухгалтерском учете — линейным способом, в налоговом учете — линейным способом.

Задание:

1. Составить бухгалтерские проводки на получение нематериального актива в качестве вклада в уставный капитал.

2. Отразить различия в бухгалтерском и налоговом учете с помощью ПБУ 18/02.

Задача 3.7

Исходные данные:

Организацией в октябре 2010 г. зарегистрированы исключительные права на полезную модель, получен патент. В этом же месяце объект нематериальных активов введен в эксплуатацию. Первоначальная стоимость исключительного права на полезную модель составляет 375 000 руб. Срок полезного использования — 5 лет (60 мес.). В соответствии с учетной политикой амортизация начисляется для целей бухгалтерского учета по нематериальным активам способом уменьшаемого остатка, для целей налогового учета по всему амортизируемому имуществу — линейным способом.

Задание:

1. Рассчитать и составить бухгалтерские проводки на амортизацию нематериального актива.

2. Отразить различия в бухгалтерском и налоговом учете с помощью ПБУ 18/02.

Задача 3.8

Исходные данные:

ООО «Друг» безвозмездно передает другой организации созданную в 2008 г. программу для ЭВМ (передает право собственности по лицензионному соглашению), учтенную в составе нематериальных активов. Первоначальная стоимость программы составляет 56 000 руб., сумма

начисленной амортизации — 21 000 руб. Рыночная стоимость данной компьютерной программы на момент передачи составляет 96 760 руб. (в том числе НДС 18%).

Задание:

1. Составить бухгалтерские проводки на безвозмездную передачу объекта нематериального актива.

2. Отразить различия в бухгалтерском и налоговом учете с помощью ПБУ 18/02.

Задача 3.9

Исходные данные:

Согласно учредительному договору исключительные права на товарный знак, используемый организацией-правообладателем, были переданы сторонней организации в качестве вклада в уставный капитал. Первоначальная стоимость товарного знака в учете учредителя равна 169 000 руб. Начисленная амортизация к моменту выбытия — 135 200 руб. Налог на добавленную стоимость, уплаченный при приобретении товарного знака, составил 30 420 руб. Согласованная оценка учредителей исключительного права на товарный знак составляет 53 200 руб.

Задание:

1. Составить бухгалтерские проводки на вклад в уставный капитал объекта нематериального актива.

2. Отразить различия в бухгалтерском и налоговом учете с помощью ПБУ 18/02.

Задача 3.10

Исходные данные:

Организация занимается производством и реализацией промышленных фильтров. В период с мая 2010 г. по октябрь 2010 г. организация проводила научно-исследовательские работы по изысканию новых фильтрующих материалов. Затраты на данные НИОКР составили (руб.):

	Май 2010 г. – октябрь 2010 г.
Стоимость использованных материалов	146 000,00
Затраты на заработную плату сотрудникам, занятым при выполнении научно-исследовательских работ, и соответствующая сумма страховых взносов, а также взносы по обязательному страхованию от несчастных случаев	650 000,00

	Май 2010 г. – октябрь 2010 г.
Амортизация основных средств, используемых при выполнении работ	98 560,00
Аренда основных средств	76 200,00
Услуги сторонней организации	19 620,00
Прочие расходы	–

Научно-исследовательские разработки завершены в октябре 2010 г. Акт о завершении разработок составлен 30.10.2010 г.

Задание:

1. Составить бухгалтерские проводки на создание научно-исследовательских разработок, рассмотрев варианты:

а) получен положительный результат научно-исследовательских разработок, в соответствии с учетной политикой для целей бухгалтерского учета «расходы по НИОКР списываются линейным способом в течение 5 лет»;

б) получен отрицательный результат от НИОКР;

в) получен положительный результат научно-исследовательских разработок, в соответствии с учетной политикой для целей бухгалтерского учета «расходы на НИОКР списываются пропорционально объему реализованной продукции». Предполагается, что объем продукции за весь срок использования НИОКР составит 600 000 шт. В первый год продано 40 000 шт., во второй — 86 200 шт., в третий — 236 200 шт., в четвертый — 237 600 шт.

2. Заполнить регистры налогового учета

3. Отразить различия в бухгалтерском и налоговом учете с помощью ПБУ 18/02.

Налоговый регистр по учету расходов на НИОКР

Период заполнения _____

№ п/п	**Дата**	**Вид расхода**	**Подтверждающий документ**	**Сумма, руб.**	**Принимаемая для целей б/у**	**Принимаемая для целей н/у**
1	2	3	4	5	6	7

Ответственный за составление _____

Налоговый регистр списания расходов на НИОКР (давшие положительный результат)

Период заполнения _____

№ п/п	Показатель	Учитываемые для целей бухгалтерского учета	Учитываемые для целей налогового учета
1	Общая сумма расходов		
2	Месяц, начиная с которого списываются НИОКР		
3	Количество месяцев, в течение которых списываются НИОКР		
4	Метод списания		
5	Сумма, признаваемая в отчетном периоде		

Ответственный за составление _____

Налоговый регистр списания расходов на НИОКР (не давшие положительный результат)

Период заполнения _____

№ п/п	Показатель	Учитываемые для целей бухгалтерского учета	Учитываемые для целей налогового учета
1	Общая сумма расходов		
2	Месяц, начиная с которого списываются НИОКР		
3	Количество месяцев, в течение которых списываются НИОКР		
5	Сумма, признаваемая в отчетном периоде		

Ответственный за составление _____

Тесты

1. Какие из перечисленных объектов не признаются в налоговом учете нематериальными активами:
   1.1) ноу-хау;
   1.2) секретная формула;
   1.3) деловая репутация.
2. Организация приобрела право пользования программным продуктом. Данный актив признается:

2.1) в бухгалтерском и налоговом учете нематериальным активом;
2.2) в бухгалтерском учете — расходом будущих периодов, в налоговом — расходом отчетного периода;
2.3) в бухгалтерском и налоговом учете — расходами отчетного периода.

3. Организация приобрела исключительные права на базу данных за 26 500 руб. (НДС не облагается) сроком на 2 года. При принятии нематериального актива к учету организация должна отразить в учете:
3.1) отложенные налоговые активы;
3.2) постоянные налоговые обязательства;
3.3) отложенные налоговые обязательства;
3.4) различий не возникает, поэтому проводки по ПБУ 18/02 составлять не нужно.
4. В течение какого срока начисляется амортизация по объектам нематериальных активов с неопределенным сроком использования в бухгалтерском учете:
4.1) амортизация не начисляется;
4.2) 20 лет;
4.3) 10 лет.
5. В течение какого срока начисляется амортизация по объектам нематериальных активов с неопределенным сроком использования в налоговом учете:
5.1) амортизация не начисляется;
5.2) 20 лет;
5.3) 10 лет.
6. Начисляется ли амортизация по нематериальному активу, приобретенному за счет бюджетных ассигнований:
6.1) начисляется;
6.2) не начисляется.
7. Производственная организация получила безвозмездно от физического лица исключительные имущественные права на созданную им компьютерную программу, которую предполагается использовать в производственных целях. Рыночная стоимость полученных прав составляет 106 000 руб. Документы физическое лицо не представило. По какой стоимости данный объект будет учитываться в налоговом учете:
7.1) 0 руб.;
7.2) 106 000 руб.;
7.3) 21 200 руб.

8. Организация получила по договору дарения от сторонней организации право собственности на товарный знак. В налоговом учете амортизация по данному товарному знаку:
   8.1) начисляется;
   8.2) никогда не начисляется;
   8.3) не начисляется, если товарный знак не используется для производственной деятельности.
9. Организация приобрела нематериальный актив, по которому нельзя определить срок полезного использования. При начислении амортизации в бухгалтерском и налоговом учете возникают разницы, которые приводят к:
   9.1) отложенному налоговому активу;
   9.2) отложенному налоговому обязательству;
   9.3) постоянному налоговому активу;
   9.4) постоянному налоговому обязательству.
10. Интернет-магазин владеет программным обеспечением собственной разработки, используя его для обработки заказов покупателей. Первоначальная стоимость программного обеспечения составляет 95 000 руб. В учетной политике предусмотрено переоценивать нематериальные активы один раз в год. После переоценки стоимость объекта увеличилась до 103 000 руб. Как результат переоценки повлияет на налог на прибыль:
   10.1) переоценка увеличит первоначальную стоимость объекта;
   10.2) результат переоценки должен учитываться в доходах при налогообложении;
   10.3) переоценка не несет налоговых последствий.
11. Как результат обесценения влияет на налоговый учет:
   11.1) обесценение уменьшит первоначальную стоимость объекта;
   11.2) результат обесценения должен учитываться в расходах при налогообложении;
   11.3) обесценение нематериального актива не несет налоговых последствий.
12. В бухгалтерском учете расходы на НИОКР, давшие положительный результат, списываются в течение трех лет, в налоговом учете — в соответствии со сроком, указанным в Налоговом кодексе. Какие возникают разницы:
   12.1) в данном случае разница не возникает;
   12.2) постоянные разницы;
   12.3) временные разницы.

13. В течение какого срока должны списать расходы на НИОКР, давшие положительный результат в налоговом учете:
    13.1) в течение 1 года;
    13.2) в течение 2 лет;
    13.3) в течение 5 лет.
14. Организация приобрела предприятие как имущественный комплекс. Превышение цены покупки предприятия как имущественного комплекса над стоимостью его чистых активов составило 5900 млн руб. Какие возникают разницы между бухгалтерским и налоговым учетом:
    14.1) разницы не возникают;
    14.2) постоянные разницы;
    14.3) временные разницы.
15. Организация передала право собственности по лицензионному соглашению на исключительные права на программу ЭВМ за 147 500 руб. (в том числе НДС 18%). Первоначальная стоимость — 345 700 руб., начисленная амортизация — 205 000 руб. Какую проводку по ПБУ 18/02 бухгалтер должен сделать в момент продажи:
    15.1) Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 3140 руб. — начислено постоянное налоговое обязательство;
    15.2) Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» К-т сч. 99 «Прибыли и убытки» 3140 руб. — начислен постоянный налоговый актив;
    15.3) Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» К-т сч. 77 «Отложенные налоговые обязательства» 3140 руб. — начислено отложенное налоговое обязательство;
    15.4) Д-т сч. 09 «Отложенные налоговые активы» Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 3140 руб. — начислен отложенный налоговый актив.
16. ООО «АВС» передает безвозмездно своему учредителю исключительное право на товарный знак. Текущая рыночная стоимость этого актива равна 195 000 руб. Первоначальная стоимость права на товарный знак — 290 000 руб. Начисленная амортизация к моменту выбытия — 175 000 руб. В налоговом учете убыток от безвозмездной передачи признается в размере:
    16.1) 0 руб.;
    16.2) 115 000 руб.;
    16.3) 144 746 руб.;
    16.4) 195 000 руб.

17. Учитываются ли результаты переоценки нематериальных активов для целей налогового учета:
    17.1) учитываются;
    17.2) не учитываются;
    17.3) учитывается только обесценение нематериального актива.
18. Как учитывается убыток от реализации нематериального актива для целей налогового учета:
    18.1) убыток списывается в течение оставшегося срока использования нематериального актива;
    18.2) убыток учитывается в отчетном (налоговом) периоде реализации;
    18.3) убыток не учитывается для целей налогового учета.
19. ООО «Х» безвозмездно получило от своего учредителя, доля которого в уставном капитале фирмы составляет 75%, исключительное право на использование изобретения. Передача оформлена лицензионным договором сроком на 1 год. Рыночная стоимость исключительного права составляет 250 000 руб. Учредитель представил документы о стоимости данного права в размере 100 000 руб. Какая первоначальная стоимость нематериального актива в налоговом учете:
    19.1) 0 руб.;
    19.2) 100 000 руб.;
    19.3) 150 000 руб.;
    19.4) 250 000 руб.
20. На балансе организации числится исключительное право на изобретение. Может ли организация установить разные сроки полезного использования для целей бухгалтерского и налогового учета:
    20.1) может, поскольку срок полезного использования — это выбор организации;
    20.2) не может: срок полезного использования и в бухгалтерском и в налоговом учете вытекает из охранного документа;
    20.3) не может, так как срок полезного использования в бухгалтерском и налоговом учете всегда совпадает.

Глава 4
БУХГАЛТЕРСКИЙ И НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

4.1. Формирование стоимости материально-производственных запасов в бухгалтерском и налоговом учете. Особенности налогового учета товаров.
4.2. Резерв под снижение стоимости материальных ценностей и его налоговые последствия.
4.3. Оценка материально-производственных запасов при выбытии в бухгалтерском и налоговом учете.
4.4. Бухгалтерский и налоговый учет возвратных отходов.

4.1. Формирование стоимости материально-производственных запасов в бухгалтерском и налоговом учете. Особенности налогового учета товаров

Нормативными документами, регламентирующими порядок бухгалтерского и налогового учета материально-производственных запасов организации, являются:

- Налоговый кодекс РФ;
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденное Приказом Минфина России от 09.06.2001 г. № 44н;
- Методические указания по учету материально-производственных запасов, утвержденные Приказом Минфина России от 28.12.2001 г. № 119н.

Под **материально-производственными запасами (МПЗ)** следует понимать активы: используемые в качестве сырья, материалов и т. п. при производстве продукции, предназначенной для реализации (выполнения работ, оказания услуг); используемые для управленческих нужд организации или продажи.

В ПБУ 5/01 среди видов материально-производственных запасов выделяют:

- готовую продукцию, являющуюся конечным результатом производственного цикла и предназначенную для продажи;
- товары, приобретенные или полученные от других юридических или физических лиц и предназначенные для продажи.

К МПЗ не относятся активы, используемые при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации более чем 12 мес. или обычный операционный цикл (если он превышает 12 мес.), а также активы, характеризуемые как незавершенное производство.

В зависимости от роли в процессе производства материалы можно подразделить на следующие две группы.

1. *Сырье и основные материалы.* Это предметы труда, которые составляют основу продукта. К сырью относится продукция добывающих отраслей и сельского хозяйства. К группе основных материалов относятся полуфабрикаты, получаемые от предприятий смежников (например, детали).
2. *Вспомогательные материалы.* Они не образуют вещественную основу продукта, главная их задача — придание новых качеств продукту, обслуживание и уход за орудиями труда, обеспечение нормальных условий процесса труда.

Для целей налогового учета применяется более широкое понятие «материальные расходы». К материальным расходам, в частности, относятся следующие затраты налогоплательщика:

1) на приобретение сырья и (или) материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг);
2) на приобретение материалов, используемых:
   - для упаковки и иной подготовки произведенных и (или) реализуемых товаров (включая предпродажную подготовку);
   - на другие производственные и хозяйственные нужды (проведение испытаний, контроля, содержание, эксплуатацию основных средств и иные подобные цели);

3) на приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и других средств индивидуальной и коллективной защиты, предусмотренных законодательством Российской Федерации, и другого имущества, не являющихся амортизируемым имуществом. Стоимость такого имущества включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию;
4) на приобретение комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, и (или) полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке у налогоплательщика;
5) на приобретение топлива, воды, энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, выработку (в том числе самим налогоплательщиком для производственных нужд) всех видов энергии, отопление зданий, а также расходы на производство и (или) приобретение мощности, расходы на трансформацию и передачу энергии;
6) на приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями, а также на выполнение этих работ (оказание услуг) структурными подразделениями налогоплательщика.

К работам (услугам) производственного характера относятся: выполнение отдельных операций по производству (изготовлению) продукции, выполнению работ, оказанию услуг, обработке сырья (материалов), контроль за соблюдением установленных технологических процессов, техническое обслуживание основных средств и другие подобные работы.

К работам (услугам) производственного характера также относятся транспортные услуги сторонних организаций (включая индивидуальных предпринимателей) и (или) структурных подразделений самого налогоплательщика по перевозкам грузов внутри организации, в частности перемещение сырья (материалов), инструментов, деталей, заготовок, других видов грузов с базисного (центрального) склада в цеха (отделения) и доставка готовой продукции в соответствии с условиями договоров (контрактов);

7) связанные с содержанием и эксплуатацией основных средств и иного имущества природоохранного назначения (в том числе расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией очистных сооружений, золоуловителей, фильтров и других природоохранных объектов, расходы на захоронение экологически опасных отходов, расходы на приобретение услуг сторонних организаций по приему, хранению и уничтожению экологически опасных отходов, очистке сточных вод,

формированием санитарно-защитных зон в соответствии с действующими государственными санитарно-эпидемиологическими правилами и нормативами, платежи за предельно допустимые выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в природную среду и другие аналогичные расходы).

К материальным расходам для целей налогообложения приравниваются:

- расходы на рекультивацию земель и иные природоохранные мероприятия, если иное не установлено ст. 261 НК РФ;
- потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке материально-производственных запасов в пределах норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном Правительством Российской Федерации;
- технологические потери при производстве и (или) транспортировке. Технологическими потерями признаются потери при производстве и (или) транспортировке товаров (работ, услуг), обусловленные технологическими особенностями производственного цикла и (или) процесса транспортировки, а также физико-химическими характеристиками применяемого сырья;
- расходы на горно-подготовительные работы при добыче полезных ископаемых, по эксплуатационным вскрышным работам на карьерах и нарезным работам при подземных разработках в пределах горного отвода горнорудных предприятий.

Так как понятие «материальные расходы» более широкое, в данной главе мы будем иметь в виду материально-производственные запасы. Производственные запасы принимаются к бухгалтерскому и налоговому учету по фактической себестоимости, формирование которой зависит от источника поступления МПЗ на предприятие.

4.1.1. Приобретение материально-производственных запасов за плату

Фактической себестоимостью материально-производственных запасов, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

К фактическим затратам на приобретение материально-производственных запасов относятся:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);

- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением материально-производственных запасов;
- таможенные пошлины;
- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением единицы материально-производственных запасов;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены материально-производственные запасы;
- затраты по заготовке и доставке материально-производственных запасов до места их использования, включая расходы по страхованию. Данные затраты включают, в частности, затраты по заготовке и доставке материально-производственных запасов; затраты по содержанию заготовительно-складского подразделения организации, затраты за услуги транспорта по доставке материально-производственных запасов до места их использования, если они не включены в цену материально-производственных запасов, установленную договором; начисленные проценты по кредитам, предоставленным поставщиками (коммерческий кредит); начисленные до принятия к бухгалтерскому учету материально-производственных запасов проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения этих запасов;
- затраты по доведению материально-производственных запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Данные затраты включают затраты организации по подработке, сортировке, фасовке и улучшению технических характеристик полученных запасов, не связанные с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материально-производственных запасов.

Не включаются в фактические затраты на приобретение материально-производственных запасов общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением материально-производственных запасов.

В налоговом учете стоимость материально-производственных запасов, включаемых в материальные расходы, определяется исходя из цен их приобретения (без учета налога на добавленную стоимость и акцизов, за исключением случаев, предусмотренных Налоговым кодексом), включая комиссионные вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку и иные затраты, связанные с приобретением материально-производственных запасов.

Перечень затрат, которые формируют стоимость материально-производственных запасов, используемых в процессе производства, выполнения работ и оказании услуг, в налоговом учете примерно совпадает с порядком формирования себестоимости материально-производственных запасов в бухгалтерском учете. При этом в налоговом и бухгалтерском учете перечень расходов остается открытым. Это позволяет налогоплательщику, пользуясь положениями п. 4 ст. 252 НК РФ, принять в учетной политике в целях налогообложения и ведения бухгалтерского учета одинаковый порядок формирования стоимости материально-производственных запасов.

В отличие от бухгалтерского учета порядок определения стоимости материально-производственных запасов, установленный п. 2 ст. 254 НК РФ, распространяется на материально-производственные запасы, которые в соответствии с этой статьей относятся к материальным расходам. В составе материальных расходов отсутствуют расходы на приобретение товаров в торговле.

В Налоговом кодексе нет статьи прямого действия, которая устанавливала бы порядок формирования стоимости покупных товаров, предназначенных для перепродажи.

Согласно ст. 268 и 320 НК РФ первоначальную стоимость реализуемых товаров формируют только те расходы, которые включены в цену товара по условиям договора.

Все остальные расходы (за исключением расходов по доставке товаров) признаются косвенными и относятся к уменьшению доходов от реализации в том периоде, в котором они совершены. Например, таможенные пошлины: в бухгалтерском учете они включаются в стоимость товара и относятся на расход по мере реализации товаров, в налоговом — ввозные таможенные пошлины включаются в расход единовременно, в момент оплаты.

Следовательно, у российской организации-импортера (учитывающей доходы и расходы методом начисления), реализующей покупные товары, в общем случае стоимость импортного товара в бухгалтерском и налоговом учете неэквивалентна, за исключением возможных отдельных вариантов, связанных с условиями поставки и учетной политикой.

Пример 4.1. Российская организация заключила договор купли-продажи с немецкой фирмой. В договоре указано, что продавец обязан поставить товар перевозчику. Право собственности переходит одновременно с риском случайной гибели на дату передачи товаров железнодорожному перевозчику. Расходы по доставке до России оплачивает немецкая сторона. Стоимость товаров 10 000 евро, количество — 100 ед.

Учетной политикой организации предусмотрено, что для формировании фактической себестоимости импортных товаров используется счет 41 «Товары» субсчет «Формирование фактической себестоимости импортных товаров». В установленный срок иностранный продавец передал товар перевозчику. В подтверждение исполнения своих обязанностей немецкая фирма передала железнодорожную накладную и инвойс. Импортер заключил договор страхования. На основании договора страхования, страхового полиса начисляется страховая премия 200 евро. Расходы по доставке товаров от железнодорожной станции до склада покупателя составили 11 800 руб. (в том числе НДС 18%).

В учете импортера делаются следующие записи:

Д-т сч. 41 «Товары» субсчет «Формирование фактической себестоимости импортных товаров» К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и заказчиками» 356 000 руб. (10 000 евро по курсу ЦБ 35,6 руб./евро) — перешло право собственности на товары;

Д-т сч. 41 «Товары» субсчет «Формирование фактической себестоимости импортных товаров» К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» 7120 руб. (200 евро по курсу ЦБ 35,6 руб./евро) — начислена страховая премия.

На границе были уплачены таможенные сборы, пошлина и НДС. Таможенная стоимость, заявленная импортером, составила 10 200 евро. Курс евро на дату оформления ГТД — 35,40 руб./евро. Таможенная стоимость в рублях — 361 080 руб.

Д-т сч. 41 «Товары» субсчет «Формирование фактической себестоимости импортных товаров» К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» 1000 руб. — начислен сбор за таможенное оформление;

Д-т сч. 41 «Товары» субсчет «Формирование фактической себестоимости импортных товаров» К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» 36 108 руб. — начислена таможенная пошлина (10% от таможенной стоимости);

Д-т сч. 19 «НДС по приобретенным ценностям» К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» 71 494 руб. ((361 080 + 36 108) × × 18%) — начислен НДС;

Д-т сч. 44 «Расходы на продажу» К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» 10 000 руб. — начислено перевозчику товара на территории России;

Д-т сч. 19 «НДС по приобретенным ценностям» К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» 1800 руб. — НДС по услугам перевозчика.

На счете 41 «Товары» субсчет «Формирование фактической себестоимости импортных товаров» сформировалась себестоимость 100 ед. товаров. Себестоимость 1 ед. составила 4002,28 руб. ((356 000 + 7120 + + 1000 + 36108)/100).

Для формирования себестоимости товара в налоговом учете составим налоговый регистр.

Регистр-расчет формирования фактической стоимости импортного товара

№ п/п	Дата	Показатель	Сумма	Фактическая стоимость импортного товара для целей налогового учета
1	XX.XX.2010 г.	Стоимость товара по договору	356 000,00	356 000,00
2	XX.XX.2010 г.	Страховая премия	7120,00	–
3	XX.XX.2010 г.	Таможенный сбор за таможенное оформление	1000,00	–
4	XX.XX.2010 г.	Таможенная пошлина	36 108,00	–
5	XX.XX.2010 г.	Доставка товаров по территории России	10 000,00	–
		Итого		356 000,00

Себестоимость одной единицы:
для бухгалтерского учета 4002,28 руб.;
для налогового учета 3560,00 руб.

Расходы, которые для целей налогового учета не вошли в фактическую себестоимость импортного товара (страховая премия, сбор за таможенное оформление, таможенная пошлина), являются расходами отчетного периода, поэтому в учете необходимо сформировать временную разницу:

Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» К-т сч. 77 «Отложенные налоговые обязательства» 8845,60 руб. ((7120 + 1000 + 36 108) × 20%) — отражено в учете отложенное налоговое обязательство, расходы по доставке в расчет не входят, так как для целей бухгалтерского учета они являются также расходами отчетного периода.

Погашение отложенного налогового обязательства будет осуществляться по мере реализации данного товара.

4.1.2. Получение материально-производственных запасов безвозмездно

Фактическая себестоимость производственных запасов, полученных организацией по договору дарения (безвозмездно), определяется в бухгалтерском учете исходя из их текущей рыночной стоимости на дату оприходования. Рыночная стоимость полученных безвозмездно активов определяется организацией на основе действующих на дату их принятия к бухгалтерскому учету цен на данный или аналогичный вид активов. Данные о ценах, действующих на дату принятия к бухгалтерскому учету, должны быть подтверждены документально или путем проведения экспертизы.

При получении материалов безвозмездно составляется запись:

Д-т сч. 10 «Материалы» К-т сч. 98 «Доходы будущих периодов».

Суммы, учтенные на счете 98 «Доходы будущих периодов» по безвозмездно полученным материальным ценностям, списываются в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» по мере списания этих ценностей и перемещения на производство.

При расчете налога на прибыль имущество (работы, услуги) или имущественные права считаются полученными безвозмездно, если получение этого имущества (работ, услуг) или имущественных прав не связано с возникновением у получателя обязанности передать имущество (имущественные права) передающему лицу (выполнить для передающего лица работы, оказать передающему лицу услуги).

При получении материально-производственных запасов безвозмездно оценка доходов осуществляется исходя из рыночных цен, определяемых с учетом положений ст. 40 НК РФ, но не ниже определяемых в соответствии с главой 25 НК РФ затрат на производство (приобретение). Информация о ценах должна быть подтверждена налогоплательщиком-получателем документально или путем проведения независимой оценки (п. 8 ст. 250 НК РФ).

Таким образом порядок определения стоимости материалов, полученных безвозмездно, в налоговом и бухгалтерском учете примерно совпадает, но различия будут в признании доходов.

Пример 4.2. Организация получила безвозмездно материалы. Рыночная стоимость данных материалов составляет 20 000 руб.

В бухгалтерском учете будут сделаны проводки:

Д-т сч. 10 «Материалы» К-т сч. 98 «Доходы будущих периодов» 20 000 руб. — получены безвозмездно материалы.

В налоговом учете необходимо будет заплатить налог на прибыль в текущем месяце сразу со всей стоимости материалов:

Д-т сч. 09 «Отложенные налоговые активы» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 4000 руб. (20 000 × 20%) — сформирован отложенный налоговый актив.

В следующем месяце материалы на сумму 10 000 руб. передали в производство:

Д-т сч. 20 «Основное производств» К-т сч. 10 «Материалы» 10 000 руб. — передали материалы в производство;

Д-т сч. 98 «Доходы будущих периодов» К-т сч. 91/1 «Прочие доходы» 10 000 руб. — признали доходы;

Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» К-т сч. 09 «Отложенные налоговые активы» 2000 руб. (10 000 × 20%) — погашена часть отложенного налогового актива.

4.1.3. Материально-производственные запасы, полученные при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств и в виде излишков, которые выявлены в результате инвентаризации

При проведении и оформлении результатов следует руководствоваться положениями следующих нормативно-правовых актов:

- Федерального закона от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»;
- Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 г. № 34н;
- Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденных Приказом Минфина России от 13.06.1995 г. № 49.

Главная цель инвентаризации — обеспечение достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации. Это самый эффективный способ документально подтвердить наличие, состояние и оценку имущества и обязательств организации. Только в ходе инвентаризации можно выявить излишки или недостачи имущества, установить фактическое состояние объектов, оценить действительность отраженной в учете задолженности, а также иметь все необходимые основания для отражения в учете необходимых корректировок.

Результаты инвентаризации рассматриваются на заседании инвентаризационной комиссии. Инвентаризационная комиссия выявляет причины недостач и излишков. По фактам образования излишков или недостач необходимо получить подробные объяснения от материально ответственных лиц.

Заседание инвентаризационной комиссии оформляется протоколом, в котором фиксируются выводы, решения и предложения по результатам проведенной инвентаризации, проверки состояния складского хозяйства и обеспечения сохранности материальных ценностей. Кроме того, в протоколе приводятся сведения о производственных запасах, пришедших в негодность, с указанием причин порчи и виновных в этом лиц. На заседании инвентаризационной комиссии утверждается заключительный акт инвентаризации.

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета отражаются в порядке, предусмотренном действующими нормативными документами.

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором инвентаризация была закончена, а результаты годовой инвентаризации — в годовом бухгалтерском отчете.

В соответствии с п. 3 ст. 12 Федерального закона от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета отражаются на счетах бухгалтерского учета в следующем порядке: излишек имущества приходуется, и соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты организации.

Таким образом, выявленные излишки материальных ценностей и другого имущества в соответствии с бухгалтерским законодательством подлежат оприходованию и зачислению на финансовые результаты.

Согласно ст. 250 НК РФ внереализационными доходами налогоплательщика признаются, в частности, доходы:

- в виде стоимости полученных материалов или иного имущества при демонтаже или разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств (п. 13 ст. 250 НК РФ);
- в виде стоимости излишков товарно-материальных ценностей и прочего имущества, которые выявлены в результате инвентаризации (п. 20 ст. 250 НК РФ).

Стоимость материально-производственных запасов, прочего имущества в виде излишков, выявленных в ходе инвентаризации, и (или) имущества, полученного при демонтаже или разборке выводимых из эксплуатации основных средств, а также при ремонте основных средств, определяется как сумма дохода, учтенного налогоплательщиком в порядке, предусмотренном п. 13 и 20 ст. 250 НК РФ.

Таким образом, различий между бухгалтерским и налоговым учетом в данном аспекте не выявлено.

4.1.4. Материально-производственные запасы, полученные в качестве вклада в уставный капитал

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Передавая материалы в уставный капитал, передающая сторона обязана восстановить сумму налога на добавленную стоимость. Вычет производится принимающей стороной после принятия на учет материалов, полученных в качестве оплаты взноса в уставный капитал (п. 8 ст. 172 НК РФ).

В отличие от бухгалтерского учета в налоговом учете стоимость материально-производственных запасов, полученных в качестве вклада в уставный капитал, не зависит от их оценки, согласованной учредителями.

Налоговая стоимость такого имущества будет зависеть от того, кто является передающей стороной, и от данных учета передающей стороны.

Если учредителем является российская организация, стоимость полученных в счет вклада в уставный капитал материалов определяется по их стоимости согласно данным налогового учета учредителя на дату перехода права собственности.

Стоимость передаваемых материалов может быть увеличена на сумму дополнительных расходов, которые понес учредитель при передаче вклада. Однако в учредительных документах должно быть указано, что такие расходы также являются вкладом учредителя. В противном случае они не учитываются в стоимости передаваемого имущества.

Получающая сторона должна иметь на руках документы, подтверждающие стоимость материалов, вносимых в качестве вклада в уставный капитал. Если же получающая сторона не может документально подтвердить стоимость вносимых материалов, то в налоговом учете она признается равной нулю.

Если учредитель, вносящий свой вклад в уставный капитал материалами, применяет специальный режим налогообложения, у принимающей стороны возникают проблемы с определением налоговой стоимости вносимого имущества, так как «спецрежимники» не ведут налоговый учет для целей налогообложения прибыли.

При внесении материалов иностранными организациями его стоимостью в налоговом учете признаются документально подтвержденные расходы на их приобретение (создание) в государстве, налоговым резидентом которого является передающая сторона.

Причем эта стоимость не должна превышать рыночную стоимость данных материалов, подтвержденную независимым оценщиком, действующим в соответствии с законодательством государства, резидентом которого является учредитель.

Пример 4.3. Организация в качестве вклада в уставный капитал получила от одного из учредителей материалы, независимая оценка экспертом которых составила 120 000 руб., в том числе НДС. Фактическая себестоимость материалов по данным бухгалтерского и налогового учета передающей стороны — 100 000 руб. Передавая материалы, учредитель восстановил сумму налога в размере 18 000 руб. и отразил ее в акте приема-передачи материалов.

В бухгалтерском учете принимающей организации будут оформлены следующие операции:

Д-т сч. 10 «Материалы» К-т сч. 75 «Расчеты с учредителями» 120 000 руб. — внесен вклад в уставный капитал материалами;

Д-т сч. 19 «НДС по приобретенным ценностям» К-т сч. 83 «Добавочный капитал» 18 000 руб. — учтен НДС по полученному имуществу;

Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» К-т сч. 19 «НДС по приобретенным ценностям» 18 000 руб. — НДС принят к вычету.

Налоговый регистр формирования первоначальной стоимости материалов, полученных в качестве вклада в уставный капитал (руб.)

Дата операции	№ документа	Наименование первичных документов	Оценка независимым экспертом	Фактическая стоимость материалов по данным передающей стороны
ХХ.ХХ. ХХХХ г.	ХХ	Акт приемки-передачи	120 000,00	100 000,00
ИТОГО			120 000,00	100 000,00

Итого себестоимость материалов:
для бухгалтерского учета: 120 000,00 руб.;
для налогового учета: 100 000,00 руб.

Данные различия приведут к образованию постоянных разниц и постоянного налогового обязательства при передаче данных материалов в производство:

Д-т сч. 20 «Основное производство» К-т сч. 10 «Материалы» 120 000 руб. — переданы материалы в производство;

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 4000 руб. ((120 000,00 – 100 000,00) × 20%) — начислено постоянное налоговое обязательство.

4.2. Резерв под снижение стоимости материальных ценностей и его налоговые последствия

В общем случае фактическая себестоимость материально-производственных запасов не подлежит изменению, но если по материально-производственным запасам рыночная цена снизилась или они морально устарели либо полностью или частично потеряли свои первоначальные качества, то в бухгалтерском учете начисляется резерв под снижение стоимости материальных ценностей.

Резерв создается на разницу между текущей рыночной стоимостью материально-производственных запасов и их себестоимостью, по которой они приняты к учету.

Резерв формируется по каждой единице материально-производственных запасов, принятой к учету, а также по отдельным их видам (группам) — партии товара, номенклатурному номеру материала и т. д. Не допускается создание резервов под снижение стоимости материальных ценностей по таким укрупненным группам (видам) материально-производственных запасов, как основные материалы, вспомогательные материалы, готовая продукция, товары, запасы определенного операционного или географического сегмента и т. п.

Текущая рыночная стоимость и величина созданного резерва должны быть подтверждены расчетом. Расчет текущей рыночной цены можно проводить на основе информации, доступной до даты подписания бухгалтерской отчетности.

Налоговый кодекс РФ не содержит положений, допускающих переоценку материально-производственных запасов в целях налогообложения, поэтому резерв под снижение стоимости материальных ценностей не учитывается в налоговом учете.

Пример 4.4. На складе по состоянию на 31.12.2010 г. имеется в наличии кирпич 1200 шт. по 25 руб. на общую сумму 30 000 руб. Во время перевозки 250 шт. кирпича получили сколы, соответственно, стало очевидно, что текущая рыночная стоимость остатка товара снизилась. Специалисты эксплуатационно-технического отдела уведомили руководство организации о том, что текущая рыночная стоимость данного кирпича составляет 13 руб. за 1 шт. Был составлен приказ на уценку 250 шт. кирпича на 12 руб. (25 руб. – 13 руб.).

В учете в декабре 2010 г. сделаны следующие проводки:

Д-т сч. 91/2 «Прочие расходы» К-т сч. 14 «Резерв под снижение материальных ценностей» 3000 руб. (250 шт. × 12 руб.) — сформирован резерв под снижение стоимости кирпичей;

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 600 руб. (3000 × 20%) — начислено постоянное налоговое обязательство.

4.3. Оценка материально-производственных запасов при выбытии в бухгалтерском и налоговом учете

Определение фактической себестоимости материальных ресурсов в бухгалтерском учете, списываемых на производство, разрешается производить следующими способами оценки запасов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени закупок (способ ФИФО).

Применение одного из указанных способов по группе (виду) материально-производственных запасов производится исходя из допущения последовательности применения учетной политики.

Материально-производственные запасы, используемые организацией в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и т. п.), или запасы, которые не могут обычным образом заменять друг друга, могут оцениваться по себестоимости каждой единицы таких запасов.

Оценка материально-производственных запасов по средней себестоимости производится по каждой группе (виду) запасов путем деления общей себестоимости группы (вида) запасов на их количество, складывающихся соответственно из себестоимости и количества остатка на начало месяца и поступивших запасов в течение данного месяца.

Оценка по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ФИФО) основана на допущении, что материально-производственные запасы используются в течение месяца и иного периода в последовательности их приобретения (поступления), т. е. запасы, первыми поступающие в производство (продажу), должны быть оценены по себестоимости первых по времени приобретений с учетом себестоимости запасов, числящихся на начало месяца. При применении этого способа оценка материально-производственных запасов, находящихся в запасе (на складе) на конец месяца, производится по фактической себестоимости последних по времени приобретений, а в себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг учитывается себестоимость ранних по времени приобретений.

По каждой группе (виду) материально-производственных запасов в течение отчетного года применяется один способ оценки.

Оценка материально-производственных запасов на конец отчетного периода (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) производится в зависимости от принятого способа оценки запасов при их выбытии, т. е. по себестоимости каждой единицы запасов, средней себестоимости или себестоимости первых по времени приобретений.

В налоговом учете при определении размера материальных расходов при списании сырья и материалов, используемых при производстве (изготовлении) товаров (выполнении работ, оказании услуг), в соответствии с принятой организацией учетной политикой для целей налогообложения применяется один из следующих методов оценки указанного сырья и материалов:

- метод оценки по стоимости единицы запасов;
- метод оценки по средней стоимости;
- метод оценки по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО);
- метод оценки по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО).

Однако, указывая на способы оценки списания в производство сырья и материалов, НК РФ не устанавливает порядка их определения с целью налогообложения (т. е. не дает конкретного алгоритма расчета). Поэтому налогоплательщик должен руководствоваться п. 1 ст. 11 первой части НК и применять эти понятия в том значении, в котором они используются при ведении бухгалтерского учета.

Пример 4.5. ООО «АВС» в течение месяца приобрела 4 партии товаров: 50 ед. — по 110 руб., 50 ед. — по 120 руб., 100 ед. — по 130 руб., 150 ед. — по 140 руб. На начало месяца остаток данных товаров на складе составил 50 ед. по 100 руб. За месяц продано 280 ед.

Себестоимость данных товаров в учете будет определяться:

- методом ФИФО: 33 700 руб. (50 × 100 + 50 × 110 + 50 × 120 + 100 × × 130 + 30 × 140);
- методом средней себестоимости: 35 350 руб. (280 ед. × 126,25 руб.).

Средняя цена: (50 × 100 + 50 × 110 + 50 × 120 + 100 × 130 + 150 × × 140)/(50 + 50 + 50 + 100 + 150) = 126,25 руб.

Метод ЛИФО (только для налогового учета): 37 600 руб. (150 × × 140 + 100 × 130 + 30 × 120).

Для целей налогового учета более привлекательным является метод ЛИФО, так как при его использовании возникает наименьшая величина прибыли. А вот метод ФИФО позволит отразить в отчетности такую прибыль и такие остатки товаров, что многие инвесторы будут рады вложить деньги в это предприятие, несмотря на то что налог в этом случае придется заплатить максимальный.

Предположим, организация выбрала разные способы списания материалов в производство: в бухгалтерском учете — ФИФО (для инвестиционной привлекательности), в налоговом — ЛИФО (для уменьшения налогового бремени).

В бухгалтерском учете будет сделана проводка:

Д-т сч. 20 «Основное производство» К-т сч. 10 «Материалы» 33 700,00 руб. — списаны материалы в производство.

В налоговом учете необходимо составить налоговый регистр.

4.4. Бухгалтерский и налоговый учет возвратных отходов

Согласно п. 6 ст. 254 НК РФ под возвратными отходами понимаются остатки сырья (материалов), полуфабрикатов, теплоносителей и других видов материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе производства товаров (выполнения работ, оказания услуг), частично утратившие потребительские качества исходных ресурсов (химические или физические свойства) и в силу этого используемые с повышенными расходами (пониженным выходом продукции) или не используемые по прямому назначению.

Не относятся к возвратным отходам:

1) остатки материально-производственных запасов, которые в соответствии с технологическим процессом передаются в другие подразделения в качестве полноценного сырья (материалов) для производства других видов товаров (работ, услуг);
2) а также попутная (сопряженная) продукция, получаемая в результате осуществления технологического процесса.

Стоимость возвратных отходов как в налоговом, так и в бухгалтерском учете должна уменьшать сумму материальных расходов организации. Поэтому необходимо правильно определять стоимость возвратных отходов.

В налоговом и бухгалтерском учете могут использоваться два способа оценки возвратных отходов в зависимости от их последующего использования:

1) если отходы будут использоваться для основного или вспомогательного производства, но с повышенными расходами или с пониженным выходом готовой продукции, приходовать их следует по цене возможного использования, которая представляет собой пониженную цену исходного материального ресурса;
2) если же предполагается продавать отходы «на сторону», их следует приходовать по предполагаемой цене реализации.

Контрольные вопросы и задания

1. Дайте определения следующих терминов: «материально-производственные запасы», «материальные расходы», «инвентаризация», «излишек», «резерв под снижение стоимости материальных цен-

ностей», «ЛИФО», «ФИФО», «средняя себестоимость», «возвратные отходы».

2. Назовите критерии отнесения объекта к материально-производственным запасам в бухгалтерском учете и материальным расходам — в налоговом учете.
3. Каковы особенности формирования первоначальной стоимости товаров?
4. В чем особенности бухгалтерского и налогового учета поступления материально-производственных запасов?
5. Каков порядок отражения поступления и списания МПЗ, полученных безвозмездно, в результате демонтажа основного средства в налоговом учете?
6. Какие способы списания материалов и товаров разрешены в налоговом учете и не применяются в бухгалтерском учете?
7. Каков порядок создания резерва по снижению стоимости материальных ценностей? Можно ли расходы по созданию данного резерва учитывать для целей налогообложения?
8. Какой из способов списания материальных ценностей разрешен в налоговом учете — скользящий или взвешенный?
9. Каков порядок отражения в бухгалтерском и налоговом учете выбытия материальных ценностей?
10. Существуют ли различия в формировании стоимости возвратных отходов?

Задача 4.1

Исходные данные:

Организация заключила договор на предоставление посреднических услуг по подбору материалов на сумму 5600,00 руб. (НДС не облагается). Услуги оказаны, в результате приобретены материалы у поставщика на сумму 118 000 руб. (включая НДС 18%).

Задание:

1. Произвести расчет фактической себестоимости приобретенных материалов.
2. Отразить на счетах бухгалтерского учета приобретение материалов.
3. Отразить в регистрах налогового учета поступление материалов.

Задача 4.2

Исходные данные:

Контрактная стоимость приобретаемого по импорту товара — 150 000 евро. Поставка осуществляется на условиях ИНКОТЕРМС

DDU Санкт-Петербург. Момент перехода права собственности в контракте не оговорен. Товар доставлен в Санкт-Петербург 3 марта 2011 г. В этот же день импортером оформлен ГТД.

Таможенная пошлина составит 10% от таможенной стоимости товара. Курс евро на 3 марта 2011 г. равен 41,5 руб. (курс валют взят условно).

Задание:

1. Произвести расчет фактической себестоимости приобретенных импортных товаров.

2. Отразить на счетах бухгалтерского учета приобретение товаров.

3. Отразить различия в бухгалтерском и налоговом учете с помощью ПБУ 18/02.

Задача 4.3

Организация в течение месяца закупала четыре партии товаров:

50 ед. по 110 руб.;

50 ед. по 120 руб.;

100 ед. по 130 руб.;

150 ед. по 140 руб.

На начало месяца остаток данных товаров на складе составил 50 ед. по 100 руб. За месяц реализовано 280 ед.

Задание:

1. Произвести расчет себестоимости реализованных товаров, если в налоговом учете предусмотрен метод списания себестоимости ЛИФО, а в бухгалтерском учете — ФИФО.

2. Отразить различия в бухгалтерском и налоговом учете с помощью ПБУ 18/02.

3. Обсудить выгодность каждого из способа. Принять решение, способствующее оптимизации налогообложения.

Задача 4.4

Исходные данные:

В январе 2011 г. организация ликвидировала объект основных средств (автомобиль) первоначальной стоимостью 645 000 руб., по которому начислена амортизация в размере 100%. Запасные части, полученные от ликвидации, оценены в 21 000 руб. В феврале все запчасти были установлены на другой автомобиль.

Задание:

1. Составить бухгалтерские проводки по ликвидации автомобиля, оприходованию материалов и установке запчастей.

2. Проанализировать, возникают ли различия между бухгалтерским и налоговым учетом.

Задача 4.5

Исходные данные:

На 31 декабря 20XX г. на складе числятся материалы в количестве 100 ед. по цене 100 руб./ед.; текущая рыночная цена 1 ед. — 95 руб.

Задание:

1. Начислить резерв под снижение стоимости материальных ценностей.

2. Отразить различия в бухгалтерском и налоговом учете с помощью ПБУ 18/02.

Тесты

1. Можно ли избежать различий между бухгалтерским и налоговым учетом при приобретении материально-производственных запасов за плату:
   1.1) да;
   1.2) нет.
2. Организация приобрела материально-производственные запасы за счет заемных средств. Проценты по кредиту до принятия материально-производственных запасов к учету:
   2.1) включаются в стоимость материально-производственных запасов;
   2.2) относятся на счет 91/2 «Прочие расходы»;
   2.3) относятся на счет 20 «Основное производство».
3. Организация приобрела импортные товары, по условиям договора таможенные пошлины уплачивает импортер. Таможенная пошлина в бухгалтерском учете включается в стоимость товаров, в налоговом учете — в состав расходов. Какая разница возникает:
   3.1) постоянная;
   3.2) временная;
   3.3) разница не возникает.
4. Организация получила безвозмездно материалы. Рыночная стоимость материалов — 102 000 руб., стоимость производства по данным передающей стороны — 93 000 руб. По какой стоимости необходимо оприходовать материалов в налоговом учете:
   4.1) 102 000 руб.;
   4.2) 93 000 руб. ;
   4.3) 20 400 руб. (102 000 руб. × 20%);
   4.4) 0 руб.

5. В январе 2011 г. организация А демонтировала объект основных средств. Рыночная стоимость материалов, полученных в результате демонтажа, на момент их оприходования составила 10 000 руб. В феврале 2011 г. эти материалы были списаны в производство. Какую сумму бухгалтер организации А должен учесть для целей налогообложения прибыли в составе материальных расходов:
   5.1) 0 руб.;
   5.2) 2400 руб.;
   5.3) 10 000 руб.
6. Организация при инвентаризации выявила излишки материалов. Рыночная стоимость материалов 45 000 руб. При списании данных материалов в учете необходимо отразить:
   6.1) Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 9000 руб.;
   6.2) Д-т сч. 09 «Отложенные налоговые активы» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 9000 руб.;
   6.3) различий не возникает, поэтому дополнительные проводки составлять не надо.
7. Разрешено ли при списании материалов в производство использовать метод ЛИФО в налоговом учете:
   7.1) запрещено;
   7.2) разрешено;
   7.3) этот метод запрещен и в налоговом, и в бухгалтерском учете.
8. Разрешено ли при списании материалов в производство использовать метод ЛИФО в бухгалтерском учете:
   8.1) запрещено;
   8.2) разрешено;
   8.3) этот метод запрещен и в налоговом, и в бухгалтерском учете.
9. В декабре 2010 г. организация начислила резерв под снижение стоимости материально-производственных расходов в бухгалтерском учете. Какую проводку бухгалтер организации должен сделать в декабре 2010 г. помимо начисления резерва:
   9.1) Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»;
   9.2) Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» К-т сч. 99 «Прибыли и убытки»;
   9.3) Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» К-т сч. 77 «Отложенные налоговые обязательства»;

9.4) Д-т сч. 09 «Отложенные налоговые активы» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам».

10. Может ли организация при списании материалов в производство использовать в бухгалтерском учете метод ФИФО, а в налоговом учете — метод ЛИФО:

10.1) может;

10.2) не может, так как налоговые органы будут против;

10.3) не может, поскольку метод ЛИФО запрещен и в налоговом и в бухгалтерском учете.

Глава 5
БУХГАЛТЕРСКИЙ И НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ

5.1. Понятие доходов.
5.2. Порядок признания доходов.
5.3. Понятие расходов.
5.4. Порядок признания расходов.
5.5. Нормируемые расходы.

5.1. Понятие доходов

Под **доходами** в бухгалтерском учете понимается «увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов в уставный капитал».

В данном определении содержится термин «экономические выгоды», который не имеет трактовки в документах нормативного регулирования бухгалтерского учета.

Этот термин можно найти в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России. Согласно п. 7.2.1. Концепции бухгалтерского учета «будущие экономические выгоды — это потенциальная возможность имущества прямо или косвенно способствовать притоку денежных средств или их эквивалентов в организацию».

К доходам организации на основании п. 3 ПБУ 9/99 не относятся следующие поступления от других юридических и физических лиц:

- суммы налога на добавленную стоимость, акцизов, экспортных пошлин и иных аналогичных обязательных платежей. Данные поступления не могут быть признаны доходом организации, так как при соблюдении определенных условий, указанных в Налоговом кодексе РФ, подлежат уплате в бюджет;

- по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т. п. Например, ст. 990 Гражданского кодекса РФ определено, что по договору комиссии одна сторона (комиссионер) обязуется по поручению другой стороны (комитента) за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента. Комитент обязан уплатить комиссионеру вознаграждение, и комиссионер вправе в соответствии со ст. 410 Гражданского кодекса РФ удержать причитающееся ему вознаграждение из всех сумм, поступивших к нему от комитента. Таким образом, доходом комиссионера будет признаваться только сумма его вознаграждения по договору;
- в порядке предварительной оплаты продукции, товаров, работ, услуг, а также суммы авансов в счет оплаты продукции, товаров, работ, услуг. Суммы, полученные в порядке предварительной оплаты, и суммы авансов не включаются в доходы до момента отгрузки продукции, товаров, выполнения работ и оказания услуг. Данные суммы отражаются на отдельном субсчете к счету, предназначенному для учета расчетов с покупателями и заказчиками;
- задаток. Согласно ст. 329 ГК РФ задаток является одним из видов исполнения обязательств. Задатком согласно ст. 380 Гражданского кодекса РФ признается денежная сумма, выдаваемая одной из договаривающихся сторон в счет причитающихся с нее по договору платежей другой стороне в доказательство обеспечения договора и в обеспечение его исполнения. Соглашение о задатке заключается в письменной форме. В случае сомнения в отношении того, является ли поступившая сумма задатком, она считается уплаченной в качестве аванса;
- в залог, если договором предусмотрена передача заложенного имущества залогодержателю. Залог возникает в силу договора, а также на основании закона при наступлении указанных в нем обстоятельств, если в законе предусмотрено, какое имущество и для обеспечения какого обязательства признается находящимся в залоге. Договор залога регламентируется параграфом 3 главы 23 Гражданского кодекса РФ;
- в погашение кредита, займа, предоставленного заемщику. Согласно ст. 807 ГК РФ по договору займа одна сторона (заимодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками. Обязанностью заемщика является возврат заимодавцу той же суммы денег (суммы займа) или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества. Так как заемщик обязан возвратить полученную по договору сумму займа, данная сумма не признается доходом заимодавца.

В соответствии со ст. 41 НК РФ доходом для целей налогообложения признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая согласно соответствующим главам НК РФ («Налог на доходы физических лиц», «Налог на прибыль организаций»).

В соответствии со ст. 248 НК РФ доходы учитываются на основании первичных документов и других документов, подтверждающих полученные налогоплательщиком доходы, и документов налогового учета.

Под документами налогового учета в соответствии со ст. 314 НК РФ понимаются аналитические регистры налогового учета, формы которых разрабатываются налогоплательщиками и утверждаются в учетной политике организации для целей налогообложения прибыли.

Кроме первичных документов доходы могут быть признаны на основании других документов. К данным документам можно отнести, например, перерасчет выручки от реализации в соответствии со ст. 40 НК РФ, свидетельские показания и другие документы, не соответствующие ст. 9 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете». Фактически у налоговых органов появляется возможность определять доход, не только базируясь на имеющихся в организации документах, но и формировать их самостоятельно (например, акт проверки).

Таким образом, и в бухгалтерском и в налоговом учете понятие «доход» определяется практически одинаково. Но не все доходы, признаваемые для целей бухгалтерского учета, признаются доходами для целей налогового учета. Обратное утверждение тоже верно, поэтому схему учета доходов для целей налогового учета можно представить следующим образом.

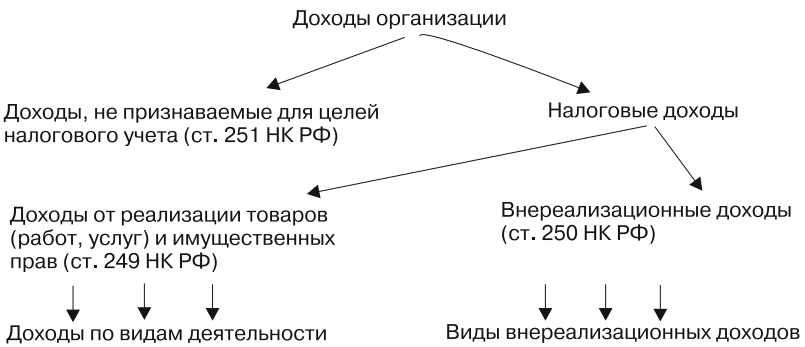

Рис. 5.1. Схема учета доходов для ведения налогового учета

5.2. Порядок признания доходов

Для целей бухгалтерского учета все доходы подразделяются на доходы от обычных видов деятельности и прочие доходы.

Доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг.

Порядок определения выручки от продажи зависит от предмета деятельности организации. Виды деятельности, которые может осуществлять организация, указываются в ее уставе. В соответствии с п. 2 ст. 52 ГК РФ «в учредительных документах юридического лица должны определяться наименование юридического лица, место его нахождения, порядок управления деятельностью юридического лица, а также содержаться другие сведения, предусмотренные законом для юридических лиц соответствующего вида... Предмет и определенные цели деятельности коммерческой организации могут быть предусмотрены учредительными документами и в случаях, когда по закону это не является обязательным».

Если по учредительным документам нет возможности определить, какие виды деятельности являются для организации основными, то целесообразно указывать это в приказе по учетной политике в целях бухгалтерского учета. При решении вопроса о порядке признания в бухгалтерском учете доходов в части обычных видов деятельности и прочих следует учитывать не только характер хозяйственных операций, в связи с осуществлением которых признаются доходы, но и требование существенности. Таким образом, если величина полученного дохода от деятельности, не прописанной в уставных документах, составляет пять и более процентов, то эти доходы должны формировать доходы от обычных видов деятельности.

В соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации» к доходам от обычных видов деятельности относятся:

- выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг;
- поступления, получение которых связано с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды (арендная плата), если это является предметом деятельности организации;
- поступления, получение которых связано с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности (лицензионные платежи (включая роялти) за пользование объектами интеллектуальной собственности), если это является предметом деятельности организации;

- поступления, получение которых связано с участием в уставных капиталах других организаций, если это является предметом деятельности организации.

Если предоставление за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, а также участие в уставных капиталах других организаций не является предметом деятельности организации, то доходы, получаемые от осуществления данных видов деятельности, будут отнесены к *прочим доходам*.

Для признания в бухгалтерском учете выручки необходимо одновременное выполнение следующих условий:

- организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;
- сумма выручки может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;
- право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);
- расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

В случае если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не будет выполнено хотя бы одно из названных условий, в бухгалтерском учете организации будет признана кредиторская задолженность. Но если организация осуществляет такие виды деятельности, как предоставление за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, предоставление за плату во временное пользование (временное владение и пользование) прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, участие в уставных капиталах других организаций, то должны выполняться первые три пункта

Если выполнение работ, оказание услуг, а также изготовление продукции требует длительного производственного цикла, выручка в бухгалтерском учете может признаваться по мере готовности работы, услу-

ги, продукции или по окончании выполнения работы, оказания услуги, изготовления продукции. То есть признание выручки в бухгалтерском учете будет зависеть от условий заключенного договора. Если договором между исполнителем и заказчиком будет предусмотрена возможность поэтапной сдачи законченных этапов работ и услуг, то выручка будет признаваться по мере выполнения этапов работ и услуг. Если же договором не предусмотрено поэтапной сдачи работ и услуг, то выручка признается в учете только по окончании выполнения работ, оказания услуг.

По товарам признание выручки прямо связано с переходом права собственности (владения, пользования и распоряжения), а по работам, услугам достаточно того, что работа принята заказчиком или услуга оказана.

Согласно ст. 223 ГК РФ право собственности у приобретателя вещи по договору возникает с момента ее передачи, если иное не предусмотрено законом или договором.

Если договором не предусмотрены особые условия, то переход права собственности признается в момент передачи имущества.

В соответствии со ст. 224 ГК РФ под передачей товара понимается: вручение товара покупателю; сдача товара перевозчику для отправки покупателю; сдача товара в организацию связи для пересылки покупателю товаров.

Если к моменту заключения договора об отчуждении вещи она уже находится во владении приобретателя, вещь признается переданной ему с этого момента.

К передаче вещи приравнивается передача коносамента или иного товарораспорядительного документа на нее.

Для отражения в бухгалтерском учете выручки от продажи необходимо иметь документы, подтверждающие переход права собственности на эту продукции к покупателю. Этими документами могут быть различные первичные учетные документы: накладные, товарно-транспортные накладные, товарные накладные, акт выполненных работ (оказанных услуг) и т. д.

Гражданское законодательство в ст. 491 ГК РФ позволяет предусмотреть в договоре купли-продажи переход права собственности в особом порядке.

1. Право собственности на товар сохраняется за продавцом до момента оплаты. Такое условие страхует риски продавца в случае, если он заключает сделку с незнакомым покупателем, или в случае, когда продавец не уверен в своем партнере. При этом продавец и после передачи товара покупателю сохраняет за собой на определенное время

право собственности на этот товар. Выручка в бухгалтерском учете отражается после перехода права собственности.

2. Право собственности переходит в момент передачи товара перевозчику. В данном случае при передаче перевозчику товара право собственности на него переходит к покупателю-грузополучателю. Выручка в бухгалтерском учете признается на дату отгрузки.
3. Право собственности переходит на складе продавца, но товар не отгружается и не транспортируется. Выручка в бухгалтерском учете признается на дату отгрузки.

При признании в бухгалтерском учете сумма выручки от продажи товаров, продукции, выполнения работ, оказания услуг и т. д. отражается:

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

К-т сч. 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка» — на продажную стоимость с НДС.

В организациях, осуществляющих розничную торговлю по кредиту счета 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка», отражается продажная стоимость реализованных товаров. При этом составляется бухгалтерская запись:

Д-т сч. 50 «Касса»

К-т сч. 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка».

Торговые предприятия, занятые посреднической деятельностью, могут в соответствии с договором осуществлять торговые операции на условиях комиссии без перехода к ним права собственности на ценности. При этом возможны два варианта учета выручки и использования счета 90 «Продажи» в зависимости от формы участия организации в расчетах.

При условии участия организации в расчетах в учете делаются записи:

Д-т сч. 004 «Товары, принятые на комиссию» — отражается стоимость полученных для реализации товаров согласно расчетным документам поставщиков;

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — отражается продажная стоимость реализованных товаров;

Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

К-т сч. 90-1 «Выручка» — отражается сумма выручки посреднической организации;

Д-т сч. 51 «Расчетные счета»

К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — получены денежные средства;

Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

К-т сч. К 51«Расчетные счета» — перечислены денежные средства продавцу.

При условии продажи товаров без участия организации в расчетах на сумму полученного (или причитающегося к получению) комиссионного вознаграждения делаются записи:

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» или 50 «Касса»

К-т сч. 90-1 «Выручка» — отражается выручка;

Д-т сч. 51 «Расчетные счета»

К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — зачисляется доход по договору комиссии.

При совершении организацией расчетов в иностранной валюте или в условных денежных единицах выручку от продаж, отражаемую по кредиту счета 90 «Продажи» в иностранной валюте, пересчитывают в рубли по курсу ЦБР на дату ее признания — дату отгрузки; пересчет впоследствии не производится.

В соответствии с действующим порядком товарообменные операции представляют собой безвалютный, но оцененный и сбалансированный обмен товарами, оформленный единым договором (контрактом). В его основе лежит договоренность о взаимной поставке товаров в строго установленном количестве. При этом оценка выручки производится по стоимости товаров (ценностей), полученных или подлежащих получению организацией. Стоимость таких товаров (ценностей) устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей).

В бухгалтерском учете указанные сделки отражаются в следующем порядке:

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

К-т сч. 90-1 «Выручка» — отражается выручка в оценке получаемых товаров (ценностей);

Д-т сч. 90-2 «Себестоимость продаж»

К-т сч. 41 «Товары» — себестоимость продаж

Д-т сч. 07 «Оборудование к установке», 08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы», 41 «Товары» и др.

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — отражается стоимость полученных ценностей, принятых работ, оказанных услуг;

Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — произведен взаимозачет задолженностей.

В соответствии с нормами главы 21 «Налог на добавленную стоимость» Налогового кодекса РФ операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации являются объектами налогообложения; следовательно, если организация является плательщиком данного налога, то она обязана исчислить НДС с суммы реализации (ст. 146 НК РФ).

Статья 167 Налогового кодекса РФ устанавливает момент определения налоговой базы — это наиболее ранняя из следующих дат:

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

А если момент определения налоговой базы организация определяет на день оплаты, частичной оплаты предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) или день передачи имущественных прав, то на день отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг) или на день передачи имущественных прав в счет поступившей ранее оплаты, частичной оплаты также возникает момент определения налоговой базы (п. 14 ст. 167 НК РФ).

Таким образом, определение налоговой базы по налогу на добавленную стоимость может не соответствовать моменту признания выручки от продажи.

Например, если договором предусмотрен переход права собственности в момент передачи товаров, то в бухгалтерском учете признается выручка от продажи в момент отгрузки и в этот же день признается момент определения налоговой базы по НДС.

Суммы НДС, причитающиеся к получению от покупателя (заказчика), учитываются на счете 90 субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость».

Для отражения НДС на день отгрузки в бухгалтерском учете используется следующая запись:

Д-т сч. 90 субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость»

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» — начислен НДС с выручки от продажи.

Если договором предусмотрен переход права собственности в момент передачи товаров и товар отгружается на условиях предоплаты, в бухгалтерском учете признается выручка от продажи в момент отгрузки, момент определения налоговой базы по НДС определяется в момент частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров.

В этом случае момент определения налоговой базы по НДС наступил, но выручка в бухгалтерском учете не признается (ст. 3 ПБУ 9/99).

В момент отгрузки признается выручка и еще раз возникает момент определения налоговой базы (п. 14 ст. 167 НК РФ). НДС отражается в бухгалтерском учете на день отгрузки. НДС же с суммы оплаты, частичной оплаты, полученных в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), подлежит вычету (п. 8 ст. 171 НК РФ).

Договором может быть предусмотрен переход права собственности в момент оплаты товаров. Товары отгружаются покупателю, в бухгалтерском учете не признается выручка от продажи в момент отгрузки (права собственности не перешло покупателю), а момент определения налоговой базы по НДС определяется на день отгрузки (передачи) товаров.

В момент поступления денежных средств признается выручка от продажи товаров в бухгалтерском учете, но налоговая база по НДС не пересчитывается.

Если договором предусмотрен особый переход права собственности, то выручка от продажи в бухгалтерском учете организации отражается в момент ее признания (в момент поступления денежных средств). Отгруженная продукция (товары) отражается на счете 45 «Товары отгруженные», предназначенном для обобщения информации о наличии и движении отгруженной продукции (товаров), выручка от продажи которой определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете (например, при экспорте продукции).

В настоящее время методологией бухгалтерского учета не предусмотрено, на каких счетах бухгалтерского учета отражать начисление НДС, если момент отгрузки (момент начисления налоговой базы по НДС) и момент признания выручки в бухучете не совпадают по времени. Одним из вариантов является отражение начисления НДС на счете 76 «Прочие дебиторы и кредиторы» субсчет «НДС»:

Д-т сч. 76 «Прочие дебиторы и кредиторы» субсчет «НДС»

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» — начислен НДС при особом переходе права собственности в соответствии с условиями договора.

Однако существует мнение, что сумму НДС в момент начисления в соответствии с главой 21 Налогового кодекса РФ можно отражать на отдельном субсчете счета 45 «Товары отгруженные». Первый вариант, на наш взгляд, наиболее правильный с точки зрения методологии бухгалтерского учета, так как счет 45 «Товары отгруженные» является счетом материальным, поэтому увеличивать его на сумму НДС некорректно. В любом случае принятое решение организации необходимо закрепить в учетной политике.

Статья 145 Налогового кодекса РФ позволяет организациям и предпринимателям получить освобождение от исполнения обязанностей, связанных с исчислением и уплатой налога на добавленную стоимость. Данной льготой могут воспользоваться организации и предприниматели, у которых сумма выручки от продажи товаров (работ, услуг) за три предшествующих календарных месяца не превысила 2 млн рублей (п. 1 ст. 145 Налогового кодекса РФ). Однако в праве на освобождение от НДС, скорее всего, будет отказано только что созданным организациям. По мнению налоговых органов, для того чтобы проверить, соответствует ли налогоплательщик требованиям ст. 145 Налогового кодекса РФ, он должен проработать как минимум три месяца. Не распространяется подобная НДС-льгота также на фирмы и предпринимателей, которые реализуют подакцизную продукцию.

Прочие доходы:

- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации.

Аренда — это договор, по которому собственник (арендодатель) передает арендатору в срочное владение и пользование имущество, необходимое для самостоятельного ведения хозяйственной деятельности, за соответствующую (арендную) плату.

Согласно ст. 606 ГК РФ по договору аренды (имущественного найма) арендодатель обязуется предоставить арендатору имущество за плату во временное владение и пользование либо только во временное пользование.

Договор аренды является одним из старейших видов договоров. В условиях развития рыночной экономики арендные отношения выходят на качественно новый уровень, поскольку многие организации зачастую испытывают потребность в какой-либо вещи для осуществления своей деятельности, не имея при этом финансовых возможностей приобрести ее в собственность. Иногда организации, являясь собственниками каких-либо вещей, не используют их по назначению. В данных ситуациях стороны заключают договор аренды и вступают в арендные отношения.

В настоящее время правовые нормы арендных отношений регулируются главой 34 ГК РФ. Статьей 607 Гражданского кодекса РФ определены виды имущества, которое может сдаваться в аренду.

В аренду могут быть переданы земельные участки и другие обособленные природные объекты, предприятия и другие имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другие вещи. Приведенный перечень не является исчерпывающим, но

данная статья устанавливает, что в аренду могут быть переданы вещи, которые не теряют своих натуральных свойств в процессе использования. Таким образом, в аренду не могут быть сданы объекты нематериальных активов как имущество, не имеющее материальной формы, не могут быть сданы в аренду и денежные средства. Законом могут быть установлены виды имущества, сдача в аренду которого не допускается или ограничивается.

В договоре аренды необходимо четко определять объект аренды: его наименование, характеристику, место нахождения для недвижимого имущества и иные данные, позволяющие определенно установить имущество, подлежащее передаче арендатору по договору. При отсутствии этих данных объект передачи считается не согласованным, а договор — не заключенным.

Такого рода поступления относятся к прочим только в том случае, если предоставление за плату во временное пользование своих активов не является предметом деятельности хозяйствующего субъекта. При этом составляются записи:

Д-т сч. 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» — начислена арендная плата.

На каком счете отражать НДС по прочим доходам? В разных источниках предлагаются разнообразные варианты субсчетов к счету 91 «Прочие доходы и расходы»: субсчет 1 «Прочие доходы», субсчет 2 «Прочие расходы», открыть дополнительный субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость» (аналогично счет 90 субсчет 3 «НДС»). Последний вариант, с нашей точки зрения, является предпочтительным:

Д-т сч. 91 субсчет 3 «НДС»

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» — начислен НДС с суммы арендной платы;

- поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности.

Статьей 138 Гражданского кодекса РФ в случаях и в порядке, установленных Гражданским кодексом РФ и другими законами, признается исключительное право (интеллектуальная собственность) гражданина или юридического лица на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации юридического лица, индивидуализации продукции, выполненных работ или услуг.

В соответствии со ст. 1225 ГК РФ результатами интеллектуальной деятельности и приравненными к ним средствами индивидуализации юридических лиц, товаров, работ, услуг и предприятий, которым пре-

доставляется правовая охрана (интеллектуальной собственностью), являются:

1) произведения науки, литературы и искусства;
2) программы для электронных вычислительных машин (программы для ЭВМ);
3) базы данных;
4) исполнения;
5) фонограммы;
6) сообщения в эфир или по кабелю радио- или телепередач (вещание организаций эфирного или кабельного вещания);
7) изобретения;
8) полезные модели;
9) промышленные образцы;
10) селекционные достижения;
11) топологии интегральных микросхем;
12) секреты производства (ноу-хау);
13) фирменные наименования;
14) товарные знаки и знаки обслуживания;
15) наименования мест происхождения товаров;
16) коммерческие обозначения.

Использование результатов интеллектуальной деятельности и средств индивидуализации, которые являются объектом исключительных прав, может осуществляться третьими лицами только с согласия правообладателя.

Перечисленные объекты имеют различный правовой режим. Одна часть объектов (промышленная собственность и средства индивидуализации юридического лица) регулируется патентным правом, другая (произведения науки, литературы и искусства и многое другое) — авторским. Различие в том, что авторское право направлено на охрану фирмы объекта (произведения), а патентное — охраняет содержание произведения.

Для охраны изобретения, полезных моделей, промышленных образцов, фирменных наименований, товарных знаков, знаков обслуживания требуется их регистрация по определенной процедуре в соответствующих органах, а для объекта авторского права не требуется никакой регистрации: автору необходимо лишь выразить свое произведение в любой объективной форме, позволяющей воспроизводить указанный объект.

Порядок отражения в бухгалтерском учете операций, связанных с передачей прав на результаты интеллектуальной деятельности, зависит от вида платежей:

- роялти (*англ.* royalties) — периодические выплаты, причитающиеся держателю авторских прав за каждую публикацию, публичное воспроизведение или другое использование его произведения. Является компенсацией за использование патента, авторского права и других видов интеллектуальной собственности, выплачиваемой в виде процента от стоимости проданных товаров и услуг, при производстве которых использовались патенты, авторские права и др. На практике роялти устанавливаются в виде фиксированных ставок, которые выплачиваются лицензиатом через согласованные промежутки времени в течение действия лицензионного соглашения. Наиболее распространенным методом является исчисление роялти в процентах от стоимости продаж продукции.

  Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

  К-т сч. 91 субсчет 1 «Прочие доходы» — начислено роялти за отчетный период;

  Д-т сч. 91 субсчет 3 «НДС»

  К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» — начислен НДС;

- паушальный платеж (*нем.* pauchal — целиком, суммарный) — лицензионное вознаграждение в виде определенной твердо зафиксированной в лицензионном соглашении суммы, которая устанавливается исходя из оценок возможного экономического эффекта и ожидаемых прибылей лицензиата на основе использования лицензии. Паушальный платеж может производиться единовременно, в разовом порядке и в рассрочку.

  Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

  К-т сч. 98 «Доходы будущих периодов» — отражено единовременное вознаграждение по лицензионному договору в составе доходов будущих периодов.

  Данные доходы будущих периодов подлежат отнесению на доходы текущего периода при наступлении отчетного периода, к которому они относятся:

  Д-т сч. 98 «Доходы будущих периодов»

  К-т сч. 91 субсчет 1 «Прочие доходы» — отражен доход по договору в части, приходящейся на отчетный период;

  Д-т сч. 91 субсчет 3 «НДС»

  К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» — начислен НДС;

- доходы от долевого участия в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам) отражаются в бухгалтерском учете по мере объявления их размеров организацией, которая их выплачивает.

В соответствии с п. 1 ст. 42 Закона № 208-ФЗ от 26.12.1995 г. «Об акционерных обществах» акционерное общество вправе по результатам первого квартала, полугодия, девяти месяцев финансового года и (или) по результатам финансового года в соответствии с уставом общества принимать решения (объявлять) о выплате дивидендов по размещенным акциям, если иное не установлено данным федеральным законом. Такое решение может быть принято в течение трех месяцев после окончания соответствующего периода.

В п. 1 ст. 28 Закона № 14-ФЗ общество с ограниченной ответственностью вправе ежеквартально, один раз в полгода или один раз в год принимать решение о распределении чистой прибыли между участниками общества.

При отсутствии решения об объявлении дивидендов общество не вправе производить их выплату, а акционеры не вправе их требовать.

Дивиденды бывают годовыми и промежуточными. Выплата промежуточных дивидендов возможна только в тех случаях, когда есть уверенность в том, что итоги финансового года будут положительными, поскольку может сложиться такая ситуация, когда в течение года выплачивались промежуточные дивиденды, а по итогам года выяснилось, что организация завершила год с убытком.

Решение о выплате дивидендов (по результатам любого из периодов финансового года) принимает как в акционерном обществе, так и в обществе с ограниченной ответственностью — общее собрание акционеров (участников).

Общее собрание в своем решении устанавливает:

- необходимость уплаты дивидендов;
- их размер и форму выплаты;
- срок выплаты;
- список лиц, имеющих право на получение дивидендов (этот список составляется на дату составления списка лиц, имеющих право участвовать в общем собрании акционеров, на котором принимается решение о выплате дивидендов).

Решение о выплате дивидендов должно быть оформлено документально. Таким документом является протокол общего собрания акционеров (участников).

Документом, на основании которого организация — получатель дивидендов отразит в бухгалтерском учете данные операции, является копия протокола или выписка из него. Данный документ должен быть заверен печатью и подписью ответственного лица организации, являющейся источником дохода.

Дивиденды по акциям облагаются налогом на прибыль, который удерживает и перечисляет в бюджет та организация, которая выплачивает дивиденды. Поэтому хозяйствующий субъект получает сумму дивидендов (доходов от долевого участия), уменьшенную на сумму данного налога:

Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

К-т сч. 91 субсчет 1 «Прочие доходы» — начислены доходы от долевого участия в уставных капиталах других организаций;

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки»

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Дивиденды» — начислен налог на прибыль по соответствующей ставке;

Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Дивиденды»

К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — списана задолженность организации по уплате налога на прибыль за счет тех сумм, которые были удержаны налоговым агентом;

- ❒ прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества).

По договору простого товарищества (договор о совместной деятельности) двое или несколько лиц (товарищей) обязуются соединить свои вклады и совместно действовать без образования юридического лица для извлечения прибыли или достижения иной, не противоречащей закону цели (ст. 1041 ГК РФ).

Для образования простого товарищества необходимо соблюсти следующее условие — заключить договор, который устанавливает обязанности сторон друг перед другом в отношении того, чтобы:

а) соединить свои вклады,

б) совместно действовать для извлечения прибыли или достижения иной, не противоречащей закону цели.

Договор простого товарищества, договор о совместной деятельности, названный подобным образом законом, не признается таковым, если в нем отсутствует хотя бы один из вышеперечисленных элементов.

В отличие от других видов товарищеских объединений, признаваемых Гражданским кодексом РФ, простое товарищество не образует юридического лица. Не признавая простое товарищество юридическим лицом, закон не предоставил ему и права действовать от общего имени (право на фирменное наименование). Поэтому в отношениях с третьими лицами оно рассматривается как группа отдельных лиц, действующих под своими именами или через уполномоченных, представляющих их как индивидуально определенных лиц.

Прибыль, полученная товарищами в результате их совместной деятельности, распределяется между вкладчиками. Под прибылью под-

разумевается сумма, на которую увеличилось общее имущество товарищества за отчетный период, т. е. речь может идти о бухгалтерской чистой прибыли, полученной в результате осуществления соответствующей деятельности.

Товарищам разрешается самостоятельно определять принцип распределения прибыли. Они могут брать за основу как имущественное, так и личное начало или же их соединение. Только в том случае, когда товарищи не определили порядок распределения прибыли договором, вступает в силу принцип распределения прибыли пропорционально стоимости вкладов.

Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

К-т сч. 91 субсчет 1 «Прочие доходы» — начислен доход от совместной деятельности;

- поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров.

К таким поступлениям относятся выручка, полученная от продажи основных средств и другого имущества организации (нематериальных активов, материалов, ценных бумаг, дебиторской задолженности и т. д.), и рыночная стоимость материальных ценностей, оставшихся после списания основных средств.

При продаже основных средств и иных активов, отличных от денежных средств, продукции, товаров, составляются бухгалтерские записи:

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

К-т сч. 91 субсчет 1 «Прочие доходы» — начислена выручка за проданные активы;

Д-т сч. 91 субсчет 3 «НДС»

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» — начислен НДС в случаях, предусмотренных законодательством;

- проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за пользование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке.

Данные доходы относятся к договорам займа. Согласно п. 1 ст. 807 Гражданского кодекса РФ по договору займа одна сторона (заимодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязуется возвратить заимодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества. Договор займа считается заключенным с момента передачи денег или других вещей.

По общему правилу договор займа представляет собой возмездный договор, хотя законом или договором может быть предусмотрено иное. При отсутствии в договоре условия о размере процентов их размер определяется ставкой рефинансирования на день уплаты заемщиком суммы долга или его соответствующей части.

В соответствии с п. 3 ПБУ 19/02 предоставленные организацией займы относятся к финансовым вложениям. Если стороны предусмотрели ежемесячное начисление процентов, то и доход в виде процентов организация-заимодавец также должна признавать ежемесячно.

Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

К-т сч. 91 субсчет 1 «Прочие доходы» — начислены проценты за пользование денежными средствами;

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров.

При заключении договоров стороны, как правило, предусматривают ответственность партнера за невыполнение обязательств.

Понятие неустойки определено в ст. 330 Гражданского кодекса РФ, согласно которой *неустойка (штраф, пени)* — это определенная денежная сумма, которую должник обязан уплатить за неисполнение или ненадлежащее исполнение им своих договорных обязательств. Эта сумма определяется в порядке, предусмотренном договором, условия которого были нарушены. Стороны могут установить любой порядок расчета пеней, который их устраивает.

Следует различать два основных вида неустойки — штраф и пеню.

Штраф в большинстве случаев строго фиксирован: либо в твердой сумме, либо в процентах к сумме договора или неисполненного обязательства.

Пеня представляет собой определенный процент от величины долга за период просрочки. Иными словами, размер пени будет зависеть от продолжительности периода, в течение которого условия договора не выполнялись.

В бухгалтерском учете организации-кредитора сумма неустойки отражается по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы», но при условии, что она присуждена судом или признана должником. До этого момента неустойку на счетах не отражают:

Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

К-т сч. 91 субсчет 1 «Прочие доходы»;

- активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения.

Безвозмездная передача имущества в гражданском законодательстве регулируется правилами о дарении. По договору дарения одна сторона безвозмездно передает или обязуется передать другой стороне в собственность имущество (ст. 572 ГК РФ). Коммерческие организации могут дарить друг другу имущество стоимостью не более 3000 руб. (подп. 4 п. 1 ст. 575 ГК РФ). Если же хотя бы одним из участников договора дарения будет некоммерческая организация или физическое лицо, то стоимость подарка ничем не ограничивается.

Если коммерческая организация все же получила безвозмездно от другой такой же коммерческой фирмы имущество стоимостью свыше 3000 руб., то данная сделка может быть признана недействительной при подаче одним из заинтересованных лиц иска в суд. Это могут сделать заинтересованные лица (собственники организации, акционеры и т. п.) в течение 10 лет с момента безвозмездной передачи имущества (п. 1 ст. 181 ГК РФ). Если сделка будет признана недействительной, организация будет обязана вернуть дарителю все полученное от него имущество. Случается, что к этому моменту такое имущество уже не числится в организации. Тогда фирме придется возместить стоимость переданного имущества деньгами (п. 2 ст. 167 ГК РФ).

При определении стоимости безвозмездно полученного имущества для целей бухгалтерского учета следует руководствоваться нормами Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ и ПБУ 9/99 «Доходы организации». Активы, полученные безвозмездно, принимаются к бухгалтерскому учету по рыночной стоимости. Она же определяется на основании действующих на дату их принятия к бухгалтерскому учету цен на данный или аналогичный вид активов (п. 10.3 ПБУ 9/99).

Источниками информации о рыночных ценах могут быть признаны:

- официальная информация о биржевых котировках (состоявшихся сделках) на ближайшей к местонахождению (месту жительства) продавца (покупателя) бирже, а при отсутствии сделок на указанной бирже либо при реализации (приобретении) на другой бирже — информация о биржевых котировках (состоявшихся сделках) на этой бирже или информация о международных биржевых котировках, а также котировка Минфина России по государственным ценным бумагам и обязательствам;
- информация государственных органов по статистике, органов, регулирующих ценообразование, и иных уполномоченных органов;
- информация, опубликованная в печатных изданиях или доведенная до сведения общественности средствами массовой информации.

Кроме того, рыночные цены могут быть определены оценщиком.

Безвозмездно полученное имущество отражается в составе доходов организации в соответствии со следующими принципами:

- по безвозмездно полученным основным средствам (нематериальным активам) — по мере начисления амортизации;
- по иным материальным ценностям, полученным безвозмездно, — по мере списания на счета учета затрат на производство (расходы на продажу).

Безвозмездно поступившие ценности первоначально приходуются по дебету счетов учета активов:

Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы» и др.

К-т сч. 98 «Доходы будущих периодов».

Исключение составляют денежные средства. Если они поступают в организацию без встречного требования или обязательства с ее стороны, то учитываются по дебету счетов по учету денежных средств в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы»:

Д-т сч. 50 «Касса», 51 «Расчетные счета»

К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы».

Доходы будущих периодов на счет 91 «Прочие доходы и расходы» списываются в зависимости от вида безвозмездно поступивших активов. Например, по основным средствам и нематериальным активам — ежемесячно по мере амортизации объектов в размере начисленных сумм амортизационных отчислений, по безвозмездно полученным материалам — по мере использования в производстве в полной величине их стоимости.

Таким образом, счет 98 субсчет 2 «Безвозмездные поступления» в соответствии с действующей методологией бухгалтерского учета необходим для отражения стоимости безвозмездно полученных активов до момента признания их в качестве доходов организации. При этом составляется следующая бухгалтерская запись (проводка):

Д-т сч. 98 «Доходы будущих периодов»

К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы».

Данная методология прописана в инструкции по применению Плана счетов. Хотелось бы отметить, что эта методология не совпадает с налоговой трактовкой: «получил подарок — признай доход — заплати налог на прибыль». Так как политика Министерства финансов РФ направлена на сближение бухгалтерского и налогового учета, хотелось бы рекомендовать изменить действующую методологию бухгалтерского учета, выбрав налоговую трактовку. Тогда будут составляться следующие корреспонденции:

Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы» и др.

К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»;

- прибыль (убыток) прошлых лет, выявленные в отчетном году.

Исправление ошибок осуществляется в порядке, предусмотренном ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности», утвержденным Приказом Минфина РФ № 63н от 28.06.2010 г.;

Таблица 5.1

Порядок исправления ошибок, выявленных при формировании бухгалтерской отчетности

Ситуация	Пример	Порядок внесения исправлений
Ошибка отчетного года выявлена до окончания этого года	29 сентября 2010 г. обнаружили, что с января по апрель 2010 г. была необоснованно начислена амортизация по объекту, переведенному на консервацию по решению руководителя (в учете была сделана запись Д-т сч. 20 «Основное производство» К-т сч. 02 «Амортизация основных средств» 200 руб.)	Исправления производятся записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного года, в котором выявлена ошибка: 29 сентября Д-т сч. 20 «Основное производство» К-т сч. 02 «Амортизация основных средств» 200 руб. «красным сторно»
Ошибка отчетного года выявлена после окончания этого года, но до даты подписания бухгалтерской отчетности за этот год	25 февраля 2011 г. (отчетность еще не утверждена) выявили, что в результате инвентаризации, проходившей 30 ноября 2010 г., не был отражен излишек материалов на сумму 1200 руб.	Исправления производятся записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета за декабрь отчетного года (года, за который составляется годовая бухгалтерская отчетность). 31 декабря 2010 г. составляется дополнительная проводка Д-т сч. 10 «Материалы» К-т сч. 91/1 «Прочие доходы» 1200 руб.
Ошибка предшествующего отчетного года выявлена после даты подписания бухгалтерской отчетности за этот год, но до даты представления такой отчетности акционерам акционерного		Исправления производятся записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета за декабрь отчетного года (года, за который составляется годовая бухгалтерская отчетность). Если указанная бухгалтерская отчетность была представлена каким-либо иным пользова-

Продолжение

Ситуация	Пример	Порядок внесения исправлений
общества, участникам общества с ограниченной ответственностью, органу государственной власти, органу местного самоуправления или иному органу, уполномоченному осуществлять права собственника, и т. п.		телям, то она подлежит замене на отчетность, в которой выявленная существенная ошибка исправлена (пересмотренная бухгалтерская отчетность)
Ошибка предшествующего отчетного года, выявленная после представления бухгалтерской отчетности за этот год акционерам акционерного общества, участникам общества с ограниченной ответственностью, органу государственной власти, органу местного самоуправления или иному органу, уполномоченному осуществлять права собственника, и т. п., но до даты утверждения такой отчетности в установленном законодательством Российской Федерации порядке		Исправления производятся записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета за декабрь отчетного года (года, за который составляется годовая бухгалтерская отчетность). При этом в пересмотренной бухгалтерской отчетности раскрывается информация о том, что данная бухгалтерская отчетность заменяет первоначально представленную бухгалтерскую отчетность, а также об основаниях составления пересмотренной бухгалтерской отчетности
Существенная ошибка предшествующего отчетного года, выявленная после утверждения бухгалтерской отчетности за этот год	5 мая 2011 г. обнаружена ошибка: не начислен транспортный налог в размере 2600 руб. за 2010 г.	Существуют два варианта исправления: 1) исправления производятся записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в текущем отчетном периоде. При этом корреспондирующим счетом в записях является счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка);

Ситуация	Пример	Порядок внесения исправлений
		5 мая 2011 г. составляется проводка Д-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 2600 руб.; 2) производится пересчет сравнительных показателей отчетности за отчетные периоды, отраженные в отчетности организации за текущий год. Информация о существенных ошибках прошлых периодов, выявленных в отчетном периоде (в том числе характер ошибки, сумма корректировки), в обязательном порядке должна содержаться в пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности

❒ суммы кредиторской и депонентской задолженностей, по которым истек срок исковой давности.

Кредиторская задолженность — это задолженность организации другим организациям, индивидуальным предпринимателям, физическим лицам, в том числе собственным работникам, образовавшаяся при расчетах за приобретаемые материально-производственные запасы, работы и услуги, при расчетах с бюджетом, а также при расчетах по оплате труда.

Наиболее распространенный вид кредиторской задолженности — задолженность перед поставщиками и подрядчиками за поставленные материально-производственные запасы, оказанные услуги и не оплаченные в срок работы.

Кредиторская задолженность может быть прекращена исполнением обязательства (в том числе зачетом), а также списана как невостребованная.

В составе кредиторской задолженности выделяется задолженность организации:

- перед поставщиками и подрядчиками (остатки по состоянию на отчетную дату по кредиту счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»);
- перед персоналом организации (остаток по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»);

- перед бюджетом (остаток по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»);
- перед государственными внебюджетными фондами (кредитовый остаток по счету 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»);
- по полученным займам и кредитам (остатки по кредиту счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»);
- перед прочими кредиторами (кредитовые остатки по счетам: 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» и др.).

Суммы кредиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, относятся на финансовые результаты. Списание кредиторской задолженности должно производиться своевременно, поскольку несвоевременное списание кредиторской задолженности может быть расценено налоговыми органами как сокрытие или не учет доходов организации. Кредиторская задолженность списывается на основании инвентаризации расчетов.

В соответствии со ст. 196 ГК РФ общий срок исковой давности составляет три года, и задолженность списывается в том отчетном периоде, в котором истек срок исковой давности:

Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

К-т сч. 91 субсчет 1 «Прочие доходы»;

❒ курсовые разницы.

Для отражения в бухгалтерском учете и отчетности активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте, их стоимость подлежит пересчету в рубли по курсу Центробанка России на дату совершения операции в иностранной валюте. Даты совершения отдельных операций в иностранной валюте для целей бухгалтерского учета приведены в приложении к ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте».

Положительные курсовые разницы возникают по дебиторской задолженности, выраженной в иностранной валюте, по валютным средствам, находящимся на валютных счетах и в кассе, при увеличении курса иностранной валюты по отношению к рублю, а также по кредиторской задолженности, выраженной в иностранной валюте, если курс этой валюты снизился по отношению к рублю. С 2008 г. авансовые платежи в иностранной валюте (как выданные, так и полученные) больше не переоцениваются. А доходы, активы и расходы, оплаченные авансом,

принимаются к бухгалтерскому учету в оценке в рублях по курсу ЦБР, действовавшему на дату пересчета в рубли аванса.

На счетах бухгалтерского учета положительные курсовые разницы отражаются следующим образом:

Д-т сч. 52 «Валютные счета», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

К-т сч. 91 субсчет 1 «Прочие доходы»;

❒ сумма дооценки активов.

Суммы дооценки активов согласно подп. 10.5 ПБУ 9/99 определяют в соответствии с правилами, установленными для переоценки активов. Данные суммы на основании п. 16 ПБУ 9/99 признаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую произведена переоценка;

❒ прочие доходы.

В целях исчисления налога на прибыль выручка от реализации согласно п. 2 ст. 249 НК РФ признается в зависимости от выбранного налогоплательщиком метода признания доходов и расходов:

- метода начисления (ст. 271 НК РФ);
- кассового метода (ст. 273 НК РФ).

Метод начисления заключается в следующем: доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место (к которому они относятся), независимо от фактического поступления денежных средств либо иной формы оплаты.

Согласно п. 2 ст. 271 НК РФ доходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов в случае, когда присутствуют следующие два признака:

- доходы относятся к нескольким отчетным (налоговым) периодам;
- связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем.

В том случае, если в ходе длительной работы не сдаются отдельные выполненные этапы (не составляется акт приемки выполненных работ), что является моментом признания доходов от реализации по общему правилу, момент признания дохода определяется налогоплательщиком самостоятельно исходя из принципа равномерности признания доходов и расходов.

Пример 5.1. Организация 20.12.2010 г. заключила договор на выполнение научно-исследовательских работ на общую сумму 620 000 руб. В соответствии с условиями договора работы должны быть завершены

и переданы заказчику 30.06 2011 г. Начало работ 9 января 2011 г. Поэтапная сдача работ по договору не предусмотрена.

На 31.03.2011 г. бухгалтер обязан признать часть дохода по договору в налоговом учете, так как учетной политикой предусмотрено распределение доходов по договорам с длительным циклом равномерно в течение срока действия договора[1]. Договор приходится ровно на два квартала, поэтому 31.03.2011 г. в налоговом учете признается доход в размере 310 000 руб.

В бухгалтерском же учете до завершения договора не возникает никаких записей, поскольку реализация услуги еще не произведена.

В бухгалтерском учете будут сделаны следующие записи:

31.03.2010 г.:

Д-т сч. 09 «Отложенные налоговые активы» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 62 000 руб. (310 000 руб. × 20%) — начислен отложенный налоговый актив;

30.06.2010 г.:

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К-т сч. 90 субсчет 1 «Продажи» 620 000 руб. — отражена выручка от реализации научно-исследовательских работ;

Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» К-т сч. 09 «Отложенные налоговые активы» 62 000 руб. — списан ранее начисленный отложенный налоговый актив.

Организации (за исключением банков), у которых в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций без учета налога на добавленную стоимость не превысила 1 млн рублей за каждый квартал, имеют право учитывать дату возникновения доходов и расходов согласно ст. 273 НК РФ кассовым методом. При этом в отдельных кварталах объем выручки может превышать установленный норматив.

По кассовому методу датой получения дохода (как от реализации, так и внереализационного) признается день поступления имущества (работ, услуг) или имущественных прав либо погашения задолженности иным способом. В течение налогового периода организации не могут переходить с одного метода учета доходов на другой, так как в соответствии со ст. 313 НК РФ решение о внесении изменений в учетную политику для целей налогообложения при изменении применяемых методов учета должно приниматься с начала нового налогового периода.

---

[1] Учетной политикой могут быть предусмотрены и другие варианты, например: распределять доходы по договорам с длительным циклом между отчетными периодами пропорционально доле фактических расходов отчетного периода в общей сумме расходов, предусмотренных в смете.

Для определения возможности применять кассовый метод организация ежеквартально исчисляет вышеупомянутый показатель путем суммирования выручки за предыдущие четыре квартала и деления суммы на четыре. В случае если полученный показатель окажется больше установленного лимита, налогоплательщик обязан учесть доходы и расходы текущего налогового периода исходя из метода начисления начиная с начала данного налогового периода и соответственно представить заявления о дополнении и изменении Декларации за истекшие отчетные периоды.

Вновь созданные организации в связи с тем, что в предыдущие периоды у них не было выручки, могут применять кассовый метод. Организации, осуществляющие деятельность, облагаемую налогом на прибыль, и деятельность, облагаемую единым налогом на вмененный доход или налогом на игорный бизнес, норматив по выручке от реализации применяют только к выручке от деятельности, облагаемой налогом на прибыль.

Пример 5.2. Организация планирует с 1 января 2011 г. применять кассовый метод. Выручка от реализации товаров без учета НДС составила:

за I квартал 2010 г. — 260 000 руб.;
за II квартал 2010 г. — 1 500 000 руб.;
за III квартал 2010 г. — 600 000 руб.;
за IV квартал 2010 г. — 200 000 руб.

Чтобы проверить возможность применять кассовый метод, необходимы (260 000 + 1500 000 + 600 000 + 200 000) / 4 = 640 000 руб.

Вывод: организация имеет право с 1 января 2011 г. перейти на кассовый метод учета доходов и расходов.

5.3. Понятие расходов

Для целей бухгалтерского учета под **расходами** понимается «уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)».

Расходами организации согласно п. 3 ПБУ 10/99 не признается следующее выбытие активов:

- в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов (основных средств, незавершенного строительства, нематериальных активов и т. п). Например, при приобретении (создании) основных средств такие расходы согласно ПБУ 6/01 «Учет основных

средств» формируют первоначальную стоимость объектов основных средств;

- вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, приобретение акций акционерных обществ и иных ценных бумаг не с целью перепродажи (продажи). Согласно п. 3 ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, ценные бумаги других организаций относятся к финансовым вложениям организации;
- по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т. п. (аналогично доходам);
- в порядке предварительной оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг (аналогично доходам);
- в виде авансов, задатка в счет оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг (аналогично доходам);
- в погашение кредита, займа, полученных организацией (аналогично доходам).

Расходами для целей налогообложения согласно ст. 252 НК РФ признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором). Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Таким образом, для признания расходов в целях налогообложения они должны соответствовать следующим *условиям*:

- расходы должны быть обоснованны (причем бремя доказывания необоснованности расходов налогоплательщика возлагается на налоговые органы);
- документально подтверждены;
- произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода (об эффективности расходов в Налоговом кодексе

РФ не сказано — см. Определение Конституционного Суда РФ от 4 июня 2007 г. № 320-О-П).

5.4. Порядок признания расходов

Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату во временное пользование своих активов по договору аренды, расходами по обычным видам деятельности считаются расходы, осуществление которых связано с этой деятельностью. В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, расходами по обычным видам деятельности считаются расходы, осуществление которых связано с этой деятельностью.

Расходами по обычным видам деятельности считается также возмещение стоимости основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов, осуществляемых в виде амортизационных отчислений.

Расходы по обычным видам деятельности принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности. Если оплата покрывает лишь часть признаваемых расходов, то расходы, принимаемые к бухгалтерскому учету, определяется как сумма оплаты и кредиторской задолженности (в части, не покрытой оплатой).

Расходы по обычным видам деятельности группируются по следующим элементам:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

Согласно действующей методологии бухгалтерского учета любые расходы организации в целях формирования достоверных показателей стоимости активов и величины конечного результата деятельности в отчетном периоде должны капитализироваться или списываться на счет прибылей и убытков.

Для учета себестоимости тех продаж, которые учтены в качестве выручки, предназначен счет 90 «Продажи» субсчет 2 «Себестоимость про-

даж». При списании себестоимости проданных товаров, работ, услуг, продукции и др. делается бухгалтерская запись:

Д-т сч. 90 «Продажи» субсчет 2 «Себестоимость продаж»

К-т сч. 41 «Товары», 43 «Готовая продукция», 44 «Расходы на продажу», 20 «Основное производство» и др.

В случаях когда в соответствии с учетной политикой, принятой в организации, управленческие и коммерческие расходы полностью включаются в себестоимость проданной продукции, товаров, работ, услуг в отчетном периоде их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности, они как условно-постоянные подлежат списанию в дебет счета 90 «Продажи» в полном объеме:

Д-т сч. 90 субсчет 2 «Себестоимость продаж»

К-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу».

В организациях, занятых оптовой торговлей, при признании в бухгалтерском учете выручки от продажи стоимость товаров списывается со счета 41 «Товары» в дебет счета 90 субсчет 2 «Себестоимость продаж». Если выручка от продажи товаров определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете, то до момента признания эти товары учитываются на счете 45 «Товары отгруженные» (кредитуется счет 41). В момент признания выручки товары списываются с кредита счета 45 в Дебет счета 90 субсчет 2 «Себестоимость продаж».

В организациях розничной торговли в тех случаях, когда учет товаров осуществляется по продажным ценам, одновременно с бухгалтерской записью (проводкой):

Д-т сч. 90 субсчет 2 «Себестоимость продаж»

К-т сч. 41 «Товары»

методом «красное сторно» списывается торговая наценка по проданным товарам:

Д-т сч. 90 «Продажи» субсчет 2 «Себестоимость продаж»

К-т сч. 42 «Торговая наценка».

Если организация является плательщиком акцизов, экспортных пошлин, то для каждого вида обязательств в рабочем плане счетов должен открываться отдельный субсчет. Например: сч. 90 субсчет 4 «Акцизы», сч. 90 субсчет 5 «Экспортные пошлины и т. д.

Прочие расходы:

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации. К данному виду расходов относятся суммы амортизации по имуществу, сданному в аренду, и другие затраты, производимые за счет арендодателя в соответствии с договором аренды и законодательством (коммунальные услуги, ремонт имущества и т. п.). Например:

Д-т сч. 91 субсчет 2 «Прочие расходы»

К-т сч. 02 «Амортизация основных средств» — начисление амортизации по имуществу, сданному в аренду;

Д-т сч. 91 субсчет 2 «Прочие расходы»

К-т сч. 76 «Прочие дебиторы и кредиторы» — начислены расходы по имуществу, сданному в аренду;

- расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности. К данным расходам относятся: начисление амортизации объектов интеллектуальной собственности, право на использование которых предоставлено другим лицам, а также другие расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из объектов интеллектуальной собственности:

  Д-т сч. 91 субсчет 2 «Прочие расходы»

  К-т сч. 05 «Амортизация нематериальных активов»;

- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции. К данным расходам относятся: остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов; себестоимость материалов и других списываемых активов; затраты на демонтаж и утилизацию списываемого имущества; другие расходы, связанные с продажей, списанием и выбытием активов:

  Д-т сч. 91 субсчет 2 «Прочие расходы»

  К-т сч. 01 «Основные средства», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.;

- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов).

В соответствии с ПБУ15/2008 расходы по займам и кредитам отражаются в учете и отчетности в том периоде, к которому они относятся. Включаются в состав прочих расходов равномерно независимо от условий предоставления займа или кредита. Проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов), включаются в состав прочих расходов за исключением случаев, когда кредит или заем взят на целевые нужды в виде инвестиционного актива (до ввода в эксплуатацию данного актива проценты включаются в их стоимость).

Д-т сч. 91 субсчет 2 «Прочие расходы»

К-т сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»;

- ❒ расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями.

К этой группе расходов относятся суммы, уплачиваемые кредитным организациям за расчетно-кассовое обслуживание и т. д. Стоимость этих услуг и порядок их оплаты устанавливаются договором:

Д-т сч. 91 субсчет 2 «Прочие расходы»

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

- ❒ отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета, а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности.

Оценочные резервы создаются за счет прибыли организации и предназначены для уточнения оценки отдельных объектов бухгалтерского учета. Выделяют следующие резервы:

- резерв под снижение стоимости материальных ценностей;
- резерв под обесценение вложений в ценные бумаги;
- резерв по сомнительным долгам.

Снижение стоимости материально-производственных запасов отражается на счетах бухгалтерского учета в виде начисления резерва. Для учета такого резерва предусмотрен пассивный синтетический счет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей». Начисление резерва отражается записью:

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»

К-т сч. 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»

В активе баланса организации в этом случае материально-производственные запасы отразятся в оценке-нетто, т. е. за минусом созданного резерва. В то же время в пассиве баланса на эту же сумму будет уменьшена нераспределенная прибыль отчетного года.

В начале периода, следующего за периодом создания резерва, зарезервированная сумма восстанавливается:

Д-т сч. 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»

К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»

Резерв под обесценение вложений в ценные бумаги. Финансовые вложения, по которым их текущая рыночная стоимость не определяется, в бухгалтерском учете отражаются на отчетную дату по первоначальной стоимости. В случае возникновения ситуации, в которой может произойти обесценение финансовых вложений, организация образует

резерв под обесценение финансовых вложений на величину разницы между учетной и расчетной стоимостью таких финансовых вложений. Составляется проводка:

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»

К-т сч. 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги».

В этом случае в бухгалтерской отчетности стоимость финансовых вложений показывается за вычетом суммы образованного резерва под их обесценение.

В соответствии с п. 70 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.1998 г. № 34н (с учетом изменений и дополнений), организация создает резервы сомнительных долгов в случае признания дебиторской задолженности сомнительной с отнесением сумм резервов на финансовые результаты организации.

Сомнительной считается дебиторская задолженность организации, которая не погашена или с высокой степенью вероятности не будет погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями.

При этом ее величина определяется отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния должника и оценки вероятности погашения долга полностью или частично. Если существует уверенность, что просроченная задолженность будет погашена, то резерв по ней создавать не нужно. При создании резерва составляется проводка:

Д-т сч. 91, субсчет 2 «Прочие расходы»

К-т сч. 63 «Резервы по сомнительным долгам».

В результате создания указанного резерва сумма дебиторской задолженности, по которой он образован, отражается в активе баланса по остаточной стоимости (за минусом суммы резерва). На сумму созданного резерва уменьшается одновременно и величина нераспределенной прибыли отчетного года, показываемая в пассиве баланса.

Списание с баланса невостребованных долгов, ранее признанных организацией сомнительными, отражается:

в части, покрываемой резервом по сомнительным долгам, —

Д-т сч. 63 «Резервы по сомнительным долгам»

К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

в части, не покрываемой суммой созданных резервов, —

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»

К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Если до конца отчетного года, следующего за годом создания резерва сомнительных долгов, этот резерв в какой-либо части не будет использован, то неизрасходованные суммы присоединяются при составлении бухгалтерского баланса на конец отчетного года к финансовым результатам.

Д-т сч. 63 «Резервы по сомнительным долгам»

К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»;

- штрафы, пени, неустойки за нарушение договорных обязательств по поставкам продукции, в том числе за:
  - несвоевременную поставку продукции,
  - несвоевременную оплату счетов,
  - нарушение правил документооборота,
  - несвоевременный возврат тары;
  - штрафы за простой вагонов, судов и других видов транспорта за:
    - неиспользование заявленных перевозочных средств;
    - недогруз вагонов до технических норм;
  - другие штрафы, имеющие отношение к хозяйственным договорам.

Штрафы, пени, неустойки, признанные должником, а также те, по которым получены решения суда либо другого органа об их взыскании, относятся на результаты хозяйственной деятельности организации и до их получения или уплаты отражаются на балансе организации-получателя или организации-плательщика соответственно по статьям дебиторов и кредиторов. На финансовые результаты организации названные штрафные санкции относятся в тех случаях, когда конкретные виновники не установлены, а также после принятия необходимых мер к взысканию с виновных лиц нанесенного ущерба. При этом составляются записи:

Д-т сч. 91 субсчет 2 «Прочие расходы»

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.;

- ❒ возмещение причиненных организацией убытков.

Убытки такого рода возникают в результате невыполнения или несвоевременного выполнения договорных обязательств организацией. Основанием для отражения в учете таких расходов служит решение суда или претензионное письмо контрагента, если в договоре была договорена сумма возможных убытков:

Д-т сч. 91 субсчет 2 «Прочие расходы»

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.;

- ❒ убытки прошлых лет, признанные в отчетном году.

Это дополнительные расходы, подтвержденные документально, по заказам, расчеты по которым закончены в прошлых годах, возврат сумм по расчетам с покупателями за продукцию, оплаченную в прошлых годах, расходы, ошибочно не включенные в себестоимость продукции (работ, услуг) в прошлом отчетном периоде. Возникновение такого рода убытков связано с тем, что ошибки, допущенные в учете в прошлых отчетных периодах, организация должна исправлять в том отчетном периоде, в котором были выявлены эти ошибки;

- ❒ суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания.

Отнесение таких долгов на финансовые результаты производится в том случае, если суммы этих долгов не резервировались в установленном порядке. Списание осуществляется по каждому обязательству на основании данных проведенной инвентаризации, письменного подтверждения дебитора о невозможности погашения задолженности и приказа руководителя организации. Основным критерием списания дебиторской задолженности является срок исковой давности, установленный Гражданским кодексом РФ:

Д-т сч. 91 субсчет 2 «Прочие расходы»

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

К убыткам от списания дебиторской задолженности могут быть отнесены также убытки от списания в установленном порядке ранее присужденных долгов по недостачам и хищениям, по которым возвращены исполнительные документы, с подтверждением судебным актом о несостоятельности ответчика обратить к нему взыскания любого характера.

Согласно Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета суммы, подлежащие взысканию с виновных лиц, относятся в дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» с кредита счетов 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и 98 «Доходы будущих периодов».

В случае отсутствия судебного акта о несостоятельности должника или невозможности обращения на него взыскания долгов суммы задолженности отражают бухгалтерской проводкой:

Д-т сч. 91 субсчет 2 «Прочие расходы»

К-т сч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям».

Списание долга в убыток вследствие неплатежеспособности должника не является аннулированием задолженности. Такая задолженность должна в течение пяти лет учитываться на забалансовом счете 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов» с момента списания для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должника. По истечении пяти лет задолженность списывается:

К-т сч. 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов»;

- курсовые разницы.

В состав прочих расходов включаются отрицательные курсовые разницы. Они возникают по дебиторской задолженности, выраженной в иностранной валюте, по валютным средствам, находящимся на валютных счетах и в кассе, при снижении курса иностранной валюты по отношению к рублю, по кредиторской задолженности, выраженной в иностранной валюте, если курс этой валюты повысился по отношению к рублю:

Д-т сч. 91 субсчет 2 «Прочие расходы»

К-т сч. 50 «Касса», 52 «Валютные счета», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;

- сумма уценки активов.

Коммерческая организация может переоценивать группы однородных объектов основных средств и нематериальных активов не чаще одного раза в год. Переоценка должна проводиться на конец отчетного года. Уценка отражается проводками:

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»

К-т сч. 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы»;

Д-т сч. 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов»

К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы».

- перечисление средств (взносов, выплат), связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий:

Д-т сч. 91 субсчет 2 «Прочие расходы организации»

К-т сч. 51 «Расчетные счета», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

- прочие расходы.

Порядок признания расходов в целях налогообложения прибыли определяется в зависимости от выбранного налогоплательщиком ме-

тода признания расходов — кассового метода (ст. 273 НК РФ) или метода начисления (ст. 272 НК РФ).

При применении метода начисления расходы признаются следующим образом:

В соответствии с данным методом расходы, принимаемые для целей налогообложения, признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от фактической выплаты денежных средств либо иной формы оплаты. Данное определение является условным, поскольку в отдельных случаях признание расходов связывается с осуществлением расчетов. Для того чтобы правильно определить расходы, относящиеся к конкретному отчетному (налоговому) периоду, необходимо учитывать принципы признания расходов. Принципы признания расходов — это установленные способы учета для целей налогообложения расходов, дата принятия которых уже наступила.

По сделкам с конкретными сроками исполнения расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором эти расходы возникают исходя из условий сделок.

В случае если сделка не содержит таких условий и связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, расходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно.

По сделкам, длящимся более одного отчетного (налогового) периода, расходы признаются равномерно и пропорционально доходам.

Расходы налогоплательщика, которые не могут быть непосредственно отнесены на затраты по конкретному виду деятельности, распределяются пропорционально доле соответствующего дохода в суммарном объеме всех доходов налогоплательщика.

В целях налогообложения прибыли расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются *на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы*.

Некоторые затраты с равными основаниями могут быть отнесены *одновременно к нескольким группам* расходов, поэтому в такой ситуации налогоплательщику предоставлено право самостоятельно определить, к какой именно группе он отнесет эти расходы.

В целях налогового учета расходы, связанные с *производством и (или) реализацией*, подразделяются на:

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

Помимо этого, расходы на производство и реализацию, осуществленные в отчетном периоде, подразделяются на *прямые и косвенные расходы*. Порядок определения прямых и косвенных расходов приведен в ст. 318 НК РФ.

К прямым расходам могут быть отнесены, в частности:

- материальные затраты, определяемые в соответствии с подп. 1 и 4 п. 1 ст. 254 НК РФ;
- расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, а также расходы на обязательное пенсионное страхование, идущие на финансирование страховой и накопительной части трудовой пенсии, на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, начисленные на указанные суммы расходов на оплату труда;
- суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг.

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

Налогоплательщик самостоятельно определяет в учетной политике для целей налогообложения перечень прямых расходов, связанных с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг).

В целях налогообложения прибыли расходы, связанные с производством и реализацией, согласно ст. 253 НК РФ включают в себя:

- 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.

Перечень *расходов, не учитываемых* в целях налогообложения прибыли, содержится в ст. 270 НК РФ. Данный перечень состоит из 49 пунктов, но остается открытым, т. е. и другие расходы, не вошедшие в перечень, произведенные организацией и не соответствующие критериям, указанным в п. 1 ст. 252 НК РФ, должны быть включены в состав расходов, не учитываемых в целях налогообложения.

Проанализировав ст. 270 НК РФ, делаем вывод о списке расходов, которые не учитываются ни в налоговом, ни в бухгалтерском учете:

- в виде расходов по приобретению и (или) созданию амортизируемого имущества, а также расходов, осуществленных в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения объектов основных средств, за исключением расходов, указанных в п. 1.1 ст. 259 НК РФ (п. 5 ст. 270 НК РФ);
- в виде взноса в уставный (складочный) капитал, вклада в простое товарищество (п. 3 ст. 270 НК РФ);
- в виде имущества (включая денежные средства), переданного комиссионером, агентом и (или) иным поверенным в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, агентскому договору или иному аналогичному договору, а также в счет оплаты затрат, произведенной комиссионером, агентом и (или) иным поверенным за комитента, принципала и (или) иного доверителя, если такие затраты не подлежат включению в состав расходов комиссионера, агента и (или) иного поверенного в соответствии с условиями заключенных договоров (п. 9 ст. 270 НК РФ);
- в виде имущества, работ, услуг, имущественных прав, переданных в порядке предварительной оплаты налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления (п. 14 ст. 270 НК РФ);
- в виде имущества или имущественных прав, переданных в качестве задатка, залога (п. 32 ст. 270 НК РФ);
- в виде средств или иного имущества, которые переданы по договорам кредита или займа (иных аналогичных средств или иного имущества независимо от формы оформления заимствований, включая долговые ценные бумаги), а также в виде средств или иного имущества, которые направлены в погашение таких заимствований (п. 12 ст. 270 НК РФ).

Таким образом, все остальные расходы, не учитываемые в целях налогообложения прибыли, будут признаваться расходами в бухгалтерском учете. Это приводит к *возникновению следующей ситуации*: прибыль, сформированная в бухгалтерском учете, будет меньше прибыли

налогооблагаемой, т. е. возникает постоянная разница между прибылью бухгалтерской и налогооблагаемой.

Расходы в налоговом учете в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы.

Состав расходов, связанных с производством и реализацией, подробно разбирается в ст. 253–264 НК РФ.

В состав внереализационных расходов включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и (или) реализацией. Перечень их приведен в ст. 265 НК РФ.

Расходы налогоплательщиков, применяющих кассовый метод, учитываются в составе расходов, уменьшающих доходы, с учетом определенных особенностей.

1. Для материальных расходов, а также расходов на оплату труда датой признания расходов является момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика или выплаты из кассы, а при ином способе погашения задолженности — момент такого погашения.

Таким образом, в соответствии с подп. 1 п. 3 ст. 273 НК РФ материальные расходы, указанные в п. 1 ст. 254 НК РФ, учитываются в составе расходов в момент погашения задолженности по ним.

Если заработная плата работникам начислена за текущий месяц, но в этом месяце не выплачена, то расходы на оплату труда не включаются в состав расходов, принимаемых для целей налогообложения.

2. Расходы по оплате процентов за пользование заемными средствами (включая банковские кредиты) и расходы по оплате услуг третьих лиц.

Датой признания указанных расходов является момент списания денежных средств, с расчетного счета или выплата из кассы, а при ином способе погашения задолженности — момент такого погашения.

Это означает, что до тех пор, пока начисленные по договору займа (кредита) проценты не будут уплачены заимодавцу, они не включаются в состав расходов для целей налогообложения при кассовом методе, т. е. указанные проценты учитываются для целей налогообложения в том отчетном (налоговом) периоде, когда фактически произведена их оплата.

3. Для расходов на приобретение сырья и материалов датой признания расходов является дата списания оплаченного сырья и материалов в производство.

Это означает, что при кассовом методе материальные расходы включаются в состав расходов, уменьшающих доходы, в том отчетном периоде, в котором одновременно соблюдаются два условия:

- сырье и материалы оплачены поставщику;
- сырье и материалы списаны в производство.

При этом необходимо отметить, что организации, применяющие кассовый метод, не освобождаются от выбора метода списания сырья и материалов в производство, предусмотренного в п. 8 ст. 254 НК РФ.

4. Амортизация учитывается в составе расходов в суммах, начисленных за отчетный (налоговый) период. При этом допускается амортизация только оплаченного амортизируемого имущества, используемого налогоплательщиком в производстве.

5. Расходы на освоение природных ресурсов и расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки в части оплаченных расходов признаются в суммах, начисленных за отчетный (налоговый) период в порядке, предусмотренном ст. 261, 262 НК РФ.

6. Расходы на уплату налогов и сборов учитываются в составе расходов в момент их фактической уплаты налогоплательщиком. При наличии задолженности по уплате налогов и сборов расходы на ее погашение учитываются в составе расходов в пределах фактически погашенной задолженности и в отчетные (налоговые) периоды, когда налогоплательщик погашает указанную задолженность.

У организаций, применяющих порядок определения расходов для целей налогообложения кассовым методом, курсовые разницы не образуются. Но в бухгалтерском учете курсовые разницы отражать все же придется: это требование ПБУ 3/2006.

5.5. Нормируемые расходы

5.5.1. Расходы на рекламу

Согласно подп. 28 п. 1 ст. 264 НК РФ организации в составе прочих расходов, уменьшающих базу по налогу на прибыль, учитывают затраты на рекламу производимых, приобретенных и реализуемых товаров, а также работ, услуг, деятельности, товарного знака и знака обслуживания. В п. 4 зафиксировано, что расходы на рекламу могут уменьшить налоговую базу только в пределах 1% выручки от реализации, определяемой в соответствии со ст. 249 НК РФ. Не нормируются для целей налогообложения расходы:

- на рекламные мероприятия через СМИ (в том числе объявления в печати, по радио и телевидению) и телекоммуникационные сети;

- световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов;
- на участие в выставках, ярмарках, экспозициях; оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов; изготовление рекламных брошюр и каталогов, содержащих информацию о реализуемых товарах (работах, услугах), товарных знаках и знаках обслуживания или о самой организации; уценку товаров, полностью или частично потерявших свои качества при экспонировании.

Все остальные расходы на рекламу нормируются.

Пример 5.3. Организация, занимающаяся производством косметики, провела рекламную кампанию в марте 2010 г., в результате которой прохожим раздавались пробные экземпляры продукции. Затраты организации на проведение данного мероприятия составили 95 000 руб. Предположим, что выручка организации за этот период составила 6 800 000 руб.

В бухгалтерском учете 95 000 руб. признаются расходами от обычных видов деятельности в отчетном периоде.

В налоговом учете необходимо составить налоговый регистр по учету нормируемых расходов.

Налоговый регистр по учету нормируемых расходов

Вид расходов	Рекламные расходы	Прочие нормируемые расходы	Итого нормируемые расходы
Фактический расход	95 000,00	-	95 000,00
База для расчета норматива	6 800 000,00	-	–
Норматив	1%	-	–
Сумма расходов в пределах норматива	68 000,00	-	68 000,00
Сверхнормативные расходы	27 000,00	-	27 000,00

Для целей налогового учета 27 000,00 руб. не признаются расходами в данном отчетном периоде, но переносятся на следующий отчетный период в пределах одного налогового периода. Это означает, что выручка от реализации для целей исчисления нормируемых рекламных расходов определяется нарастающим итогом с начала налогового периода. Поэтому в учете необходимо отразить временную разницу:

Д-т сч. 09 «Отложенные налоговые активы» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 5400 руб. (27 000,00 × 20%) — начислен отложенный налоговый актив.

5.5.2. Представительские расходы

К данным расходам относятся затраты, связанные с проведением официального приема и обслуживанием представителей других организаций, участвующих в переговорах с целью установления и поддержания сотрудничества. Понятие «официальный прием» раскрыто в п. 2 ст. 264. Это завтрак, обед или иное аналогичное мероприятие. К ним, в частности, относятся затраты, связанные с официальным приемом и (или) обслуживанием не только представителей других организаций, но также участников, прибывших на заседания совета директоров (иного руководящего органа фирмы), и официальных лиц принимающей стороны. Расходы на транспортное обеспечение доставки участников к месту проведения мероприятия и обратно, буфетное обслуживание во время переговоров, оплата услуг переводчика, не состоящего в штате, — все это также представительские расходы. Не относятся к представительским также затраты на организацию развлечений, отдыха, профилактики или лечения заболеваний.

В п. 2 ст. 264 НК РФ определено, что все виды представительских расходов являются нормируемыми. Их стоимость может быть включена в налоговую базу в размере, не превышающем 4% суммы расходов на оплату труда за отчетный (налоговый) период.

По мнению налогового органа, документами, служащими для подтверждения представительских расходов, могут являться:

- приказ об осуществлении расходов на представительские цели/приказ на проведение представительского мероприятия;
- программа представительского мероприятия;
- смета представительских расходов;
- отчет о проведении представительского мероприятия;
- акт о списании представительских расходов;
- первичные документы, в том числе и подтверждающие факт приобретения на стороне каких-либо товаров для представительских целей;
- первичные документы, подтверждающие оплату услуг сторонних организаций;
- договоры со сторонними организациями на оказание услуг.

Пример 5.4. В сентябре 2010 г. организация провела официальный обед в кафе для деловых партнеров — представителей заказчиков. Стоимость обслуживания составила 13 000 руб. (НДС не облагается) и оплачена подотчетным лицом, ответственным за проведение официальной встречи. Кроме того, организация оплатила в безналичном порядке расходы на транспортное обеспечение представителей в сумме 3000 руб.

Фонд оплаты труда организации за этот период с января по сентябрь составил 300 000 руб.

В сентябре в учете будут сделаны следующие проводки:

Д-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы» К-т сч. 71 Расчеты с подотчетными лицами» 13 000 руб. — принят авансовый отчет;

Д-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы» К-т сч. 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» 3000 руб. — учтены в расходах транспортные услуги.

Регистр-расчет представительских расходов за 9 месяцев 2010 г.

Период	Сумма представительских расходов	4% от суммы расходов на оплату труда, руб.	Сумма, включаемая в состав расходов текущего отчетного периода, руб.	Сумма представительских расходов, не учитываемая для целей налогообложения[1], руб.
III квартал	16 000,00	12 000,00	12 000,00	4000,00

В налоговом учете в сентябре можно принять только 12 000 руб. (300 000 × 4%), оставшуюся сумму 4000 руб. возможно будет принять в следующем квартале.

Поэтому в учете необходимо отразить временную разницу:

Д-т сч. 09 «Отложенные налоговые активы» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 800 руб. (4000,00 × 20%) — начислен отложенный налоговый актив.

5.5.3. Расходы на добровольное страхование работников

Согласно п. 16 ст. 255 НК РФ затраты на добровольное медицинское и пенсионное страхование, а также на личное страхование работников учитываются в налоговой базе в составе расходов на оплату труда. Взносы по добровольному страхованию включаются в расходы по договорам:

1) долгосрочного страхования жизни, заключенным не менее чем на пять лет (в течение пяти лет страховые выплаты не предусматриваются, за исключением случая смерти застрахованного лица);
2) негосударственного пенсионного обеспечения при условии применения пенсионной схемы, предусматривающей учет пенсионных взносов на именных счетах участников негосударственных пенсионных фондов, с выплатой пенсии до исчерпания средств на именном счете участника, но в течение не менее пяти лет;

[1] Не учитывается в данном отчетном периоде, но налоговый период еще не закончен, поэтому данная сумма переносится на IV квартал.

3) добровольного пенсионного страхования, предусматривающего выплату пенсий пожизненно;
4) добровольного личного страхования работников, заключенным на срок не менее одного года и предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов;
5) добровольного личного страхования на случай смерти или утраты застрахованным лицом трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей.

Выплата пенсий по добровольному пенсионному обеспечению и пенсионному страхованию производится при достижении участником и (или) застрахованным лицом пенсионных оснований, предусмотренных законодательством РФ, дающих право на участие по государственному пенсионному обеспечению и (или) трудовой пенсии, и в течение периода действия пенсионных оснований.

Для включения указанных взносов в расходы есть некоторые условия. Прежде всего страховая организация должна иметь лицензии на ведение соответствующих видов деятельности.

Следующее условие: расходы на добровольное страхование по договорам долгосрочного страхования жизни, добровольного пенсионного страхования и негосударственного пенсионного обеспечения могут уменьшать налогооблагаемую базу в размере, не превышающем в совокупности 12% суммы расходов на оплату труда. Для взносов по договорам медицинского страхования, включаемых в расходы, лимит составляет 6% суммы расходов оплаты труда.

И наконец, взносы по договорам страхования, заключаемым на случай смерти или утраты трудоспособности в связи с исполнением трудовых обязанностей, в расходах не могут превышать 15 000 руб. на одного работника.

Пример 5.5. В декабре 2009 г. организация заключила договор добровольного медицинского страхования своих сотрудников сроком на 1,5 года. Договор вступает в силу с 1 января 2010 г. В декабре 2009 г. была перечислена страховая премия за весь период действия договора — 300 000 руб. Расходы на оплату труда составили:

в январе 2010 г. — 250 000 руб.;

в декабре 2009 г.:

Д-т сч. 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» К-т сч. 51 «Расчетные счета» 300 000 руб. — перечислена страховая премия;

в январе 2010 г.:

Д-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы» К-т сч. 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» — 16 666,67 руб. (300 000/18 мес.) — списана часть страховой премии, которая относится январю 2010 г.

Регистр-расчет расходов на добровольное страхование, предусматривающее оплату медицинских расходов за I квартал 2010 г.

Период	Сумма расходов на страхование, руб.	6% от суммы расходов на оплату труда без затрат по страхованию, руб.	Сумма, включаемая в состав расходов текущего отчетного периода, руб.	Сумма расходов на страхование, не учитываемая для целей налогообложения, руб.
Январь	16 666,67	15 000,00	15 000,00	1666,67

В налоговом учете в январе 2010 г можно принять только 15 000 руб. (250 000 × 6%). В учете необходимо отразить временную разницу:

Д-т сч. 09 «Отложенные налоговые активы» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 333,33 руб. (1666,67 × 20%) — начислен отложенный налоговый актив.

5.5.4. Прочие нормируемые расходы

Расходы при реализации продукции СМИ и книжной продукции. Организации, реализующие периодические печатные издания, учитывают в составе прочих расходов затраты на замену бракованных, утративших товарный вид в процессе перевозки или реализации, а также недостающих экземпляров изданий в упаковках (подп. 43 п. 1 ст. 264 НК РФ). Однако данные расходы не могут превышать 7% стоимости тиража соответствующего номера периодического печатного издания.

На основании подп. 44 п. 1 ст. 264 НК РФ налогоплательщики, осуществляющие производство и выпуск продукции СМИ и книг, при определении налоговой базы могут учитывать потери в виде стоимости бракованной, утратившей товарный вид, а также нереализованной в пределах соответствующих сроков продукции. Так, периодические печатные издания можно списывать, если они не реализованы до выхода следующего номера, книги и иные непериодические печатные издания — после истечения 24 мес. со дня выхода в свет, календари — после 1 апреля года, к которому они относятся. Указанные расходы также нормируются, причем их величина не может превышать 10% стоимости тиража данного номера периодического издания или книжной продукции.

Нормы компенсаций за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей сотрудников. Нормы, в пределах которых такие расходы включаются в налоговую базу по налогу на прибыль (подп. 11 п. 1 ст. 264 НК РФ), утверждены Постановлением Правительства РФ от 08.02.2002 г. № 92. В соответствии с данным постановлени-

ем налогоплательщики могут учесть ежемесячные компенсации за использование автомобилей с рабочим объемом двигателя до 2000 куб. см включительно в сумме не более 1200 руб., с рабочим объемом двигателя свыше 2000 куб. см — не более 1500 руб., мотоциклов — не более 600 руб.

Компенсация за использование для служебных поездок личного легкового автомобиля иностранных марок выплачивается в тех размерах, к какому классу автомобиля по своим техническим параметрам может быть приравнен этот автомобиль.

В отношении иных видов имущества законодательством никаких нормативов не предусмотрено; нет их и для тех случаев, когда организация использует в своей деятельности личный грузовой транспорт своих работников.

Оплата государственному или частному нотариусу за нотариальное оформление документов включается в расходы в пределах установленных тарифов. На это указано в подп. 14 п. 1 ст. 346.16 и подп. 14 п. 2 ст. 346.5 НК РФ.

Налогоплательщики в соответствии с подп. 13 п. 1 ст. 264 НК РФ также могут включить в состав прочих расходов ***стоимость питания экипажей морских, речных и воздушных судов*** только в пределах рациона. Рацион питания утвержден Постановлением Правительства РФ от 07.12.2001 г. № 861.

При исчислении налога на прибыль учитываются некоторые ***расходы, нормы для которых устанавливаются в особом порядке***. Типичный пример подобных расходов — потери и недостачи материально-производственных запасов в пределах норм естественной убыли. В соответствии с подп. 2 п. 7 ст. 254 Налогового кодекса РФ они приравниваются к материальным расходам для целей налогообложения в пределах норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном Правительством РФ.

Согласно названной выше норме принято Постановление Правительства РФ от 12.11.2002 г. № 814 «О порядке утверждения норм естественной убыли при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей», устанавливающее порядок разработки и утверждения указанных норм заинтересованными министерствами и ведомствами. В постановлении предусмотрено, что нормативы естественной убыли разрабатываются министерствами и ведомствами с учетом технологических условий хранения и транспортировки товарно-материальных ценностей, климатического и сезонного факторов, влияющих на их естественную убыль. Однако для большинства отраслей экономики эти нормы пока не разработаны.

Контрольные вопросы и задания

1. Дайте определения следующих терминов: «доходы (расходы) в бухгалтерском и налоговом учете», «доходы (расходы) от реализации», «внереализационные доходы (расходы)», «метод начисления», «кассовый метод», «нормируемые расходы», «сомнительный долг», «прямые расходы», «косвенные расходы».
2. Различаются ли подходы к определению доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете?
3. Какие методы учета доходов и расходов вы знаете?
4. Может ли кассовый метод учета доходов и расходов применяться в бухгалтерском учете?
5. Перечислите доходы (расходы), которые учитываются в бухгалтерском учете, но не учитываются в налоговом учете, и наоборот.
6. Какие ограничения должны соблюдаться в организации, чтобы применять кассовый метод учета доходов и расходов?
7. Если в течение финансового года организация превысила ограничения для применения кассового метода, что должен сделать бухгалтер?
8. Назовите принципы признания доходов и расходов при кассовом методе и методе начисления.
9. В чем отличия кассового метода от метода начисления?
10. В чем разница прямых и косвенных расходов в налоговом учете? Есть ли такие понятия в бухгалтерском учете? Если есть, то совпадают ли данные понятия?
11. Что такое «нормируемые расходы»? Перечислите, какие расходы вы считаете нормируемыми (с указанием норм).
12. Проанализируйте выгодность применения кассового метода и метода начисления.

Задача 5.1

Исходные данные:

Основным видом деятельности организации ООО «Веста» является предоставление офисных и складских помещений в аренду другим организациям и физическим лицам. По условиям договора с ООО «БЕСТ» ежемесячная арендная плата составляет 606 520 руб. (в том числе НДС 18%). Причем в январе 2011 г. арендатор в соответствии с дополнительным соглашением обязан оплатить эту сумму в виде:

- проведения капитального ремонта арендованного помещения. Сметная стоимость ремонтных работ составляет 356 360 руб. (в том числе НДС 18%);
- оставшуюся часть — в виде денежных средств.

Задание:

1. Составить бухгалтерские проводки на данные операции.

2. Рассмотреть порядок отражения данных операций в налоговом учете.

Задача 5.2

Исходные данные:

В течение отчетного периода в хозяйственной деятельности организации произошли следующие операции:

- отгружено товаров собственного производства на сумму 1 280 300 руб. (в том числе НДС 18%);
- отгружено покупных товаров на сумму 295 0000 руб. (в том числе НДС 18%);
- получены по договору займа денежные средства в размере 600 000 руб.;
- безвозмездно получена офисная мебель от предпринимателя без образования юридического лица. Рыночная цена данной офисной мебели — 235 000 руб.

Задание:

1. Составить бухгалтерские проводки на данные операции.

2. Проанализировать, какие из перечисленных выше доходов организация должна учесть в налоговом учете.

Задача 5.3

Исходные данные:

В 2011 г. выручка организации составляла:

- в I квартале — 900 000 руб.;
- во II квартале — 1 500 000 руб.;
- в III квартале — 200 000 руб.;
- в IV квартале — 1 050 000 руб.

Задание:

Определить, может ли организация применять кассовый метод учета доходов и расходов.

Задача 5.4

Исходные данные:

Организация ЗАО «Простор» осуществляет коммерческую деятельность в сфере оптовой торговли. В 2011 г. данная организация получила доход 4 200 000 руб., в том числе в виде предоплаты за товары, которые будут отгружены в январе 2012 г., — 300 000 руб.

Задание:

Определить, может ли организация применять кассовый метод учета доходов и расходов.

Задача 5.5

Исходные данные:

Выручка от реализации продукции (без НДС) компании «Хром» по кварталам следующая:

I квартал 2010 — 730 000 руб.; II квартал 2010 г. — 1 200 000 руб.; III квартал 2010 г. — 980 000 руб.; IV квартал 2010 г. — 850 000 руб.; I квартал 2011 г. — 940 000 руб.; II квартал 2011 г. — 1 100 000 руб.; III квартал 2011 г. — 1 150 000 руб.; IV квартал 2011 г. — 856 000 руб.

Задание:

1. Определить, может ли организация применять кассовый метод учета доходов и расходов.

2. Проанализировать, что нужно сделать, если право применять кассовый метод учета доходов и расходов теряется.

Задача 5.6

Исходные данные:

ООО «X» и ООО «Y» применяет кассовый метод учета доходов и расходов. По договору ООО «X» сдает в аренду здание ООО «Y» за 100 000 руб. (без учета НДС) в месяц. В январе 2011 г. ООО «X» и ООО «Y» подписали акт приемки-передачи здания. В марте 2011 г. ООО «Y» отгружает товары на сумму 300 000 руб.

В марте 2011 г. стороны договорились о прекращении обязательств зачетом взаимных требований.

Задание:

Определить, в каком месяце могут признать доходы и расходы ООО «X» и ООО «Y».

Задача 5.7

Исходные данные:

Организация «X» предоставила организации «Y» в аренду часть своих помещений сроком на один год. Согласно условиям договора арендная плата составляет 873 200 руб. (в том числе НДС 18%) за весь срок аренды и вносится арендатором единым платежом.

Задание:

Определить, как арендная плата будет признаваться при методе начисления и кассовом методе.

Задача 5.8

Исходные данные:

За февраль 2011 г. имеются следующие данные для начисления заработной платы:

генеральному директору: начислена зарплата в размере 52 000 руб.; оплачена путевка в санаторий за счет нераспределенной прибыли организации — 22 000 руб.; премия к 23 февраля — 1000 руб.;

главному бухгалтеру: зарплата 40 000 руб.;

менеджеру: зарплата 29 000 руб.; премия, предусмотренная трудовым договором, 3000 руб.; премия к 23 февраля — 1000 руб.;

рабочему: зарплата 17 000 руб.; премия, предусмотренная трудовым договором, — 2000 руб.; доплата за совмещение профессий — 4000 руб.

Задание:

1. Составить проводки по начислению заработной платы, страховых взносов во внебюджетные фонды и взносы по обязательному страхованию от несчастных случаев (0,8%).

2. Рассмотреть, какие расходы не будут учитываться для целей налогового учета.

3. Отразить различия в бухгалтерском и налоговом учете с помощью ПБУ 18/02.

Задача 5.9

Исходные данные:

Организация заключила договор добровольного медицинского страхования некоторых категорий работников. Договор добровольного страхования предусматривает перечисление страховой премии в размере 30 000 руб. за каждого сотрудника. Страховая премия перечисляется один раз в год. Срок действия договора один год, срок страхования — с 1 января 2011 г. по 31 декабря 2011 г. Всего застрахованных сотрудников 20 человек.

Главный бухгалтер и директор застрахованы на случай смерти и утраты работоспособности. Срок действия договора — 5 лет. Ежегодная страховая премия составляет 23 000 руб. Страховая сумма перечислена страховой организации.

В январе 2011 г. расходы на оплату труда составили 1 700 000 руб.

Задание:

1. Составить проводки по отражению в учете операций, связанных со страхованием.

2. Проанализировать, в каком размере можно учесть данные расходы для целей налогового учета.

3. Отразить различия в бухгалтерском и налоговом учете с помощью ПБУ 18/02.

Задача 5.10

Исходные данные:

Согласно положениям трудовых договоров работникам организации ежегодно выплачивается материальная помощь на социальные потребности дополнительно к отпускным в размере 10 000 руб.

Задание:

1. Составить проводки по отражению данных операций.
2. Отразить различия в бухгалтерском и налоговом учете с помощью ПБУ 18/02.

Задача 5.11

Исходные данные:

Организация для заключения договора поставки отправила своего сотрудника в командировку на завод-изготовитель. Срок командировки составляет 6 дней. Приказом по организации установлено, что суточные по командировкам на территории РФ установлены в размере 1000 руб. в сутки.

Работником получено под отчет 17 500 руб., в том числе суточные — 6000 руб. Авансовый отчет по командировке представлен работником через 3 дня после командировки.

Задание:

1. Составить проводки по отражению данных операций.
2. Отразить различия в бухгалтерском и налоговом учете с помощью ПБУ 18/02.

Задача 5.12

Исходные данные:

В декабре организация понесла следующие расходы.

Заказ банкета для переговоров с контрагентом — 52 000 руб.; заказ спортзала для сотрудников организации — 23 000 руб.; корпоративная вечеринка, посвященная Новому году, — 100 000 руб.

Расходы на оплату труда за отчетный период составили 1 000 000 руб. В предыдущие месяцы подобных расходов не было.

Задание:

1. Составить проводки по отражению данных операций.
2. Отразить различия в бухгалтерском и налоговом учете с помощью ПБУ 18/02.
3. Заполнить регистр налогового учета.

Налоговый регистр по учету нормируемых расходов

Вид расходов	Представительские расходы	Прочие нормируемые расходы	Итого нормируемые расходы
Фактический расход			
База для расчета норматива			
Норматив			
Сумма расходов в пределах норматива			
Сверхнормативные расходы			

Период заполнения _____
Ответственный за составление _____

Задача 5.13

Исходные данные:

10 марта 2011 г. торговая организация ООО «Мираж» заключила договор добровольного медицинского страхования своих сотрудников сроком на один год. Страховая премия перечислена страховщиком в тот же день, когда заключен договор страхования, за весь период действия договора в размере 230 000 руб.

Расходы на оплату труда в организации за март (с момента вступления в силу договора страхования) составили 344 000 руб.

Расходы на оплату труда в апреле составили 400 000 руб.

Задание:

1. Составить проводки по отражению данных операций.
2. Отразить различия в бухгалтерском и налоговом учете с помощью ПБУ 18/02.

Задача 5.14

Исходные данные:

В мае 2011 г. организация ООО «БИМ» принимала деловых партнеров — представителей организаций-заказчиков, прибывших для переговоров с целью поддержания взаимного сотрудничества.

Участники переговоров посетили ресторан, визит в который организован и оплачен организацией ООО «БИМ». Для этих целей подотчетному лицу из кассы организации было выдано 20 000 руб.

Фактически сумма представительских расходов составила 18 800 руб., что подтверждается счетом ресторана и кассовым чеком (сумма НДС не выделена).

После утверждения авансового отчета (25 мая 2011 г.) остаток денежных средств в размере 1200 руб. возвращен подотчетным лицом в кассу.

Других представительских расходов за период январь–июль 2011 г. у организации не было.

Сумма расходов на оплату труда, которую организация ООО «БИМ» признает ежемесячно в налоговом учете, составляет 75 000 руб.

Задание:

1. Составить проводки по отражению данных операций.

2. Необходимо выяснить, в каком размере представительские расходы, понесенные организацией ООО «БИМ», должны учитываться при формировании налоговой базы по налогу на прибыль.

3. Отразить различия в бухгалтерском и налоговом учете с помощью ПБУ 18/02.

Задача 5.15

Исходные данные:

В I квартале 2011 г. организация ООО «БИМ», занимающаяся торговой деятельностью, осуществила рекламные расходы, связанные с раздачей потенциальным покупателям пробников парфюмерно-косметической продукции. Расходы организации по приобретению данных пробников составили 53 100 руб. (в том числе НДС 18%).

Выручка организации от реализации товаров составила:

- по итогам I квартала 2011 г. — 2 150 000 руб.
- по итогам полугодия 2011 г. — 2 900 000 руб.

Других расходов на рекламу в 2011 г. у организации не будет.

Задание:

1. Составить проводки по отражению данных операций.

2. Необходимо выяснить, в каком размере рекламные расходы, понесенные организацией ООО «БИМ», должны учитываться при формировании налоговой базы по налогу на прибыль.

3. Отразить различия в бухгалтерском и налоговом учете с помощью ПБУ 18/02.

Тесты

1. При проверке налоговые органы нашли у главного бухгалтера накладную на отгрузку товара, которая не отражена ни в данных бухгалтерского, ни в данных налогового учета. Могут ли налоговые органы увеличить доходы от реализации на основании данной накладной:

1.1) могут;
1.2) не могут.

2. Выручка от реализации ценных бумаг признается в налоговом учете как:
   2.1) внереализационные доходы;
   2.2) доходы от реализации;
   2.3) не признаются доходами;
   2.4) в зависимости от вида деятельности.
3. В соответствии с Налоговым кодексом внереализационными доходами признаются «признанные должником или подлежащие уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств». Организация ООО «X» заключила договор с ООО «Y» на поставку товара. Товар был поставлен, но в указанный в договоре срок ООО «Y» не заплатило соответствующую сумму. В договоре установлен порядок определения размера штрафных санкций. На какую дату ООО «X» должно признать в налоговом учете доход в виде штрафных санкций, если доходы учитываются методом начисления:
   3.1) на последнюю дату отчетного периода;
   3.2) на дату уплаты основного долга;
   3.3) на дату признания их должником.
4. При проведении аудиторской проверки организации в июне 2011 г. выявлено, что в декабре 2010 г. для целей налогообложения не учтена выручка в размере 1 400 000 руб. Какие действия должна произвести организация:
   4.1) внести изменения в налоговый учет 2010 г. и сдать уточненную декларацию за 2010 г.;
   4.2) внести указанные суммы в налоговый учет июня 2011 г. и увеличить налоговую базу за полугодие 2011 г.;
   4.3) никаких изменений вносить не стоит, так как декларации за предыдущий период уже сданы, а корректировки налоговые органы не принимают.
5. Организация ООО «X» применяет кассовый метод с 1 января 2011 г. По окончании года организация проверяет правомерность применения данного метода для целей налогового учета. Выручка от реализации товаров без НДС составляет: за I квартал 2011 г. — 1 250 000 руб., за II квартал 2011 г. — 500 000 руб., за III квартал 2011 г. — 720 000 руб., за IV квартал 2011 г. — 1 400 000 руб. Имеет ли право организация

применять кассовый метод признания доходов и расходов в налоговом учете:

5.1) не имеет права;

5.2) организация обязана применять кассовый метод в налоговом учете;

5.3) имеет право.

6. Организация ООО «Х» применяет кассовый метод с 1 января 2011 г. По итогам работы за 9 месяцев 2011 г. организация проверяет правомерность применения данного метода для целей налогового учета. Выручка от реализации товаров без НДС составляет: за IV квартал 2010 г. — 800 000 руб., за I кварта 2011 г. — 1 250 000 руб., за II квартал 2011 г. — 1 500 000 руб., за III квартал 2011 г. — 720 000 руб. Какие действия должна произвести организация:

6.1) продолжать работать на кассовом методе, так как налоговый период еще не закончен;

6.2) пересчитать доходы и расходы с 1 января 2011 г. методом начисления и сдать уточненные декларации;

6.3) перейти на метод начисления с 1 января 2012 г., пересчеты не производить.

7. Какие из перечисленных расходов относятся к нормируемым расходам:

7.1) рекламные расходы;

7.2) амортизационные отчисления;

7.3) расходы на связь;

7.4) транспортные расходы.

8. Организация понесла расходы, связанные с обслуживанием представителей других организаций, участвующих в переговорах для обсуждения технических аспектов существующих и предполагаемых контрактов. Данные расходы для целей налогообложения являются:

8.1) внереализационными расходами;

8.2) расходами, связанными с производством и реализацией;

8.3) не учитываются для целей налогообложения.

9. Организация занимается производством. В I квартале 2011 г. организация потратила на распространение каталогов, брошюр и альбомов 177 000 руб. (в том числе НДС 18%). Выручка организации за I квартал составила 6 254 000 руб. (в том числе НДС 18%). Какие проводки необходимо составить организации при различии бухгалтерского и налогового учета:

9.1) Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 19 400 руб.;

9.2) Д-т сч. 09 «Отложенные налоговые активы» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 19 400 руб.;

9.3) проводки не составляются, так как различий бухгалтерского и налогового учета нет.

10. В соответствии с коллективным договором организации по командировкам внутри страны суточные выплачиваются из расчета 700 руб. в день. При поездке генерального директора были выплачены суточные в размере 2000 руб. Какие проводки необходимо составить организации при различии бухгалтерского и налогового учета:

10.1) Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 260 руб.;

10.2) Д-т сч. 09 «Отложенные налоговые активы» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 260 руб.;

10.3) проводки не составляются, так как различий бухгалтерского и налогового учета нет.

11. Организация 5 мая 2011 г. ввезла на территорию Российской Федерации товар на сумму 20 000 евро. Курс евро, установленный Банком России, на 5 мая 2011 г. составил 41,5 руб. за 1 евро. Оплата иностранному поставщику произведена 7 июля 2011 г. Курс на 7 июля 2011 г. составил 39,5 руб. за 1 евро (курс евро условный). Какие проводки необходимо составить организации при различии бухгалтерского и налогового учета, если учет доходов и расходов в организации в налоговом учете осуществляется кассовым методом:

11.1) проводки не составляются, так как различий бухгалтерского и налогового учета нет;

11.2) Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» К-т сч. 99 «Прибыли и убытки» 8000 руб.;

11.3) Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» К-т сч. 77 «Отложенные налоговые обязательства» 8000 руб.

12. Организация 15 сентября 2011 г. ввезла на территорию Российской Федерации товар на сумму 10 000 долл. США. Курс доллара США, установленный Банком России, на 15 сентября 2011 г. составил 28,47 руб. за 1 долл. США. Курс доллара США, установленный Банком России, на 30 сентября 2011 г. составил 28,69 руб. за 1 долл. США. Оплата иностранному поставщику произведена 20 ноября 2011 г. Какие проводки необходимо составить организации на дату составления отчетности при различии бухгалтерского и налогового учета, если учет доходов и расходов в налоговом учете осуществляется методом начисления:

12.1) проводки не составляются, так как различий бухгалтерского и налогового учета нет;

12.2) Д-т сч. 09 «Отложенные налоговые активы» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 440 руб.;

12.3) Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» К-т сч. 99 «Прибыли и убытки» 440 руб.

13. При проверке кассовых операций налоговые органы выяснили, что организация выплачивает менеджеру по продажам ежемесячную компенсацию за использование личного автомобиля 2500 руб. (автомобиль с объемом двигателя менее 2000 куб. см). Имеет ли право организация учесть данные расходы для целей налогового учета, если иные документы для подтверждения компенсации не представлены:

13.1) имеет право признать в налоговом учете сумму 2500 руб.;

13.2) имеет право признать в налоговом учете сумму 1200 руб.;

13.3) не имеет права признавать данные расходы, так как недостаточно подтверждающих документов.

14. Для целей налогообложения расходы, связанные с производством и реализацией, подразделяются на:

14.1) постоянные и переменные;

14.2) материальные расходы, расходы на оплату труда, суммы начисленной амортизации и прочие расходы;

14.3) материальные затраты; затраты на оплату труда; амортизационные отчисления; отчисления на социальные нужды; прочие затраты.

15. Как влияют прямые и косвенные расходы на налогооблагаемую базу:

15.1) прямые и косвенные расходы в полном объеме относятся к расходам отчетного (налогового) периода;

15.2) прямые расходы относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода, за исключением сумм прямых расходов, распределяемых на остатки незавершенного производства, готовой продукции и отгруженной, но не реализованной продукции. Косвенные расходы полностью относятся к расходам отчетного (налогового) периода;

15.3) прямые расходы полностью относятся к расходам отчетного (налогового) периода, косвенные расходы относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода, за исключением сумм прямых расходов, распределяемых на остатки незавершенного производства, готовой продукции и отгруженной, но нереализованной продукции.

ГЛАВА 6
БУХГАЛТЕРСКИЙ И НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ ЦЕННЫХ БУМАГ

10.1. Поступление ценных бумаг.
10.2. Переоценка ценных бумаг.
10.3. Доходы и расходы по ценным бумагам во время их хранения.
10.4. Выбытие ценных бумаг.

6.1. Поступление ценных бумаг

Порядок налогового учета ценных бумаг зависит от того, кто совершает такие операции: профессиональные участники рынка ценных бумаг или прочие организации. Профессиональными участниками рынка ценных бумаг признаются организации, осуществляющие виды деятельности, указанные в главе 2 Федерального закона № 39-ФЗ от 22.04.1996 г. «О рынке ценных бумаг», например брокерскую, дилерскую, депозитарную деятельность.

В данной книге будет рассмотрен бухгалтерский и налоговый учет организаций, не являющихся профессиональными участниками рынка ценных бумаг.

Ценной бумагой является документ, удостоверяющий с соблюдением установленной формы и обязательных реквизитов имущественные права, осуществление или передача которых возможны только при его предъявлении. В то же время допускается существование бездокументарных ценных бумаг.

Право на предъявительскую документарную ценную бумагу переходит к приобретателю:

- в случае нахождения ее сертификата у владельца — в момент передачи этого сертификата приобретателю;
- в случае хранения сертификатов предъявительских документарных ценных бумаг и (или) учета прав на такие ценные бумаги в депози-

тарии — в момент осуществления приходной записи по счету депо приобретателя.

Право на именную бездокументарную ценную бумагу переходит к приобретателю:

- в случае учета прав на ценные бумаги у лица, осуществляющего депозитарную деятельность, — с момента внесения приходной записи по счету депо приобретателя;
- в случае учета прав на ценные бумаги в системе ведения реестра — с момента внесения приходной записи по лицевому счету приобретателя.

В соответствии с гражданским законодательством к ценным бумагам относятся: государственная облигация, облигация, вексель, чек, депозитный и сберегательный сертификаты, банковская сберегательная книжка на предъявителя, коносамент, акция, приватизационные ценные бумаги и другие документы, которые законами о ценных бумагах или в установленном ими порядке отнесены к числу ценных бумаг. К ценным бумагам приравниваются: жилищный сертификат как особый вид облигации; закладная, инвестиционный пай, опцион эмитента, российская депозитная расписка.

Порядок бухгалтерского и налогового учета ценных бумаг зависит от того, обращаются ли они на организованном рынке ценных бумаг.

В соответствии с НК РФ ценные бумаги признаются обращающимися на организованном рынке ценных бумаг только при одновременном соблюдении следующих условий:

1) если они допущены к обращению хотя бы одним организатором торговли, имеющим на это право в соответствии с национальным законодательством;
2) если информация об их ценах (котировках) публикуется в средствах массовой информации (в том числе электронных) либо может быть представлена организатором торговли или иным уполномоченным лицом любому заинтересованному лицу в течение трех лет после даты совершения операций с ценными бумагами;
3) если по ним в течение последних трех месяцев, предшествующих дате совершения налогоплательщиком сделки с этими ценными бумагами, рассчитывалась рыночная котировка, если это предусмотрено применимым законодательством[1].

[1] Применимое законодательство — это законодательство того государства, на территории которого обращаются ценные бумаги (налогоплательщик заключает сделки, влекущие переход на них права собственности).

Если не выполняется хотя бы одно из этих условий, ценные бумаги признаются не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг.

Налоговая база по операциям с ценными бумагами определяется налогоплательщиком отдельно, за исключением налоговой базы по операциям с ценными бумагами, определяемой профессиональными участниками рынка ценных бумаг. При этом налогоплательщики (за исключением профессиональных участников рынка ценных бумаг, осуществляющих дилерскую деятельность) определяют налоговую базу по операциям с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, отдельно от налоговой базы по операциям с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг.

Ценные бумаги отражают в бухгалтерском и налоговом учете по первоначальной стоимости.

6.1.1. Ценные бумаги приобретены за плату

Первоначальная стоимость ценных бумаг, приобретенных за плату, в бухгалтерском учете представляет собой сумму фактических затрат на их приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ о налогах и сборах).

Перечень ситуаций, в которых НДС включается в стоимость актива, содержится в п. 2 ст. 170 Налогового кодекса РФ. Суммы НДС, предъявленные покупателю при приобретении товаров, учитываются в стоимости таких товаров в случае приобретения товаров, используемых для операций по производству и (или) реализации (а также передаче, выполнению, оказанию для собственных нужд) товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения). Таким образом, ценные бумаги принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, которая включает сумму, уплаченную в соответствии с договором, и суммы расходов, непосредственно связанных с приобретением этих бумаг, включая НДС.

Фактическими затратами на приобретение ценных бумаг являются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу;
- суммы, уплачиваемые организациям и иным лицам за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением ценных бумаг. В случае если организации оказаны информационные и консультационные услуги, связанные с принятием решения о приобретении финансовых вложений, и организация не принимает решения о таком приобретении, стоимость указанных услуг отно-

сится на финансовые результаты коммерческой организации (в составе прочих расходов) или увеличение расходов некоммерческой организации того отчетного периода, когда было принято решение не приобретать финансовые вложения;

- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации или иному лицу, через которое приобретены активы в качестве финансовых вложений;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением активов в качестве финансовых вложений.

В Налоговом кодексе РФ нет четкого определения первоначальной стоимости ценной бумаги. Но расходы при реализации (или ином выбытии) ценных бумаг определяются исходя из цены приобретения ценной бумаги (включая расходы на ее приобретение), затрат на ее реализацию, размера скидок с расчетной стоимости инвестиционных паев, суммы накопленного процентного (купонного) дохода, уплаченной налогоплательщиком продавцу ценной бумаги (п. 2 ст. 280 НК РФ).

Так как четкого перечня расходов в Налоговом кодексе нет, рекомендуется в учетной политике для целей бухгалтерского и налогового учета прописать единый список.

ПБУ 19/02 разрешает формировать первоначальную стоимость ценных бумаг исходя только из цены их приобретения, относя все дополнительные затраты в состав прочих расходов (Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»). Это возможно, когда величина прочих затрат, связанных с приобретением (информационных, консультационных, посреднических и тому подобных услуг), несущественна по сравнению со стоимостью приобретения ценных бумаг.

Использование этого способа формирования первоначальной стоимости ценных бумаг нужно закрепить в учетной политике для целей бухгалтерского учета. При этом в учетной политике необходимо установить и порог существенности. Например, организация может установить, что несущественной является величина дополнительных затрат в пределах 10% от стоимости приобретенных ценных бумаг. В этом случае у организации бухгалтерский и налоговый учет будет различаться и возникнут временные разницы.

Пример 6.1. В учетной политике организации предусмотрено: «В случае несущественности величины затрат (кроме сумм, уплачиваемых в соответствии с договором продавцу) на приобретение таких финансовых вложений, как ценные бумаги, по сравнению с суммой, уплачиваемой в соответствии с договором продавцу, такие затраты организация признавать прочими расходами организации в том отчетном периоде, в ко-

тором были приняты к бухгалтерскому учету указанные ценные бумаги. Несущественной является величина дополнительных затрат в пределах 10% от стоимости приобретенных ценных бумаг».

Организация приобрела ценные бумаги на сумму 69 000 руб. и оплатила услуги регистратора в размере 2000 руб.

В бухгалтерском учете необходимо сделать проводки:

Д-т сч. 58 «Финансовые вложения» К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 69 000 руб. — отражена сумма финансовых вложений, уплачиваемая в соответствии с договором продавцу;

Д-т сч. 91 субсчет 2 «Прочие расходы» К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» 2000 руб. — отражены расходы на оплату услуг регистратора.

Налоговый регистр формирования первоначальной стоимости ценной бумаги

Дата операции	№ документа	Наименование первичных документов	Фактические затраты на приобретение ценной бумаги, определяющие первоначальную стоимость ценной бумаги для целей бухгалтерского учета, руб.	Сумма расходов на приобретение ценной бумаги, включающихся в первоначальную стоимость ценной бумаги для целей налогового учета, руб.
ХХ.ХХ. 20ХХ г.	ХХ	Акт приемки-передачи	69 000,00	69 000,00
ХХ.ХХ. 20ХХ г.	ХХ	Акт выполненных работ	-	2000,00
ИТОГО			69 000,00	71 000,00

Итого первоначальная стоимость:
для бухгалтерского учета 69 000,00 руб.;
для налогового учета 71 000,00 руб.

Так как первоначальная стоимость ценной бумаги в бухгалтерском учете и налоговом учете не совпадает, необходимо также сформировать временную разницу, которая приведет к образованию отложенного налогового обязательства:

Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» К-т сч. 77 «Отложенные налоговые обязательства» 400,00 руб. (2000,00 × 20%).

6.1.2. Ценные бумаги получены в виде вклада в уставный капитал

Ценные бумаги, вносимые в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, которая представляет собой их денежную оценку,

согласованную учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Внесение ценных бумаг в уставный капитал отражается проводкой: Д-т сч. 58 «Финансовые вложения» К-т сч. 75 «Расчеты с учредителями».

Для целей налогообложения прибыли ценные бумаги, полученные организацией в качестве вклада (взноса) в уставный капитал, доходом не признаются.

Налоговый кодекс РФ не устанавливает специальные правила формирования первоначальной стоимости ценных бумаг, полученных организацией в качестве вклада в уставный капитал. В налоговом учете такие ценные бумаги отражают исходя из их стоимости, определенной по данным налогового учета передающей стороны. Стоимость определяют на дату перехода права собственности на эти бумаги.

6.1.3. Безвозмездное получение ценных бумаг

Порядок формирования первоначальной стоимости безвозмездно полученных ценных бумаг в бухгалтерском учете зависит от того, обращаются эти ценные бумаги на организованном рынке ценных бумаг или нет.

Если ценные бумаги обращаются на рынке ценных бумаг, то их первоначальная стоимость представляет собой текущую рыночную стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету. Под текущей рыночной стоимостью понимается рыночная цена, рассчитанная организатором торговли на рынке ценных бумаг.

Для ценных бумаг, по которым организатором торговли рыночная цена не рассчитывается, их первоначальная стоимость 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.

В целях налогообложения ценные бумаги, полученные безвозмездно, включаются в состав внереализационных доходов по рыночной стоимости, которая определяется в соответствии со ст. 40 и 280 НК РФ.

При этом ст. 251 НК РФ предусмотрен ряд случаев, когда безвозмездно полученное имущество (в том числе и ценные бумаги) в состав доходов не включается.

Например, если ценные бумаги получены:

- от другой организации, если ее доля в уставном капитале вашей организации превышает 50%;
- от другой организации, если доля вашей организации в ее уставном капитале превышает 50%;
- от физического лица, если его доля в уставном капитале вашей организации превышает 50%.

При этом ценные бумаги не могут быть переданы третьим лицам в течение одного года с момента их получения. В противном случае налог начисляется в общем порядке.

В налоговом учете безвозмездно полученные ценные бумаги никакой первоначальной стоимости не имеют. То есть при дальнейшей реализации (выбытии) таких ценных бумаг их стоимость в составе расходов учесть будет нельзя, так как 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).

Пример 6.2. Организация получила безвозмездно от учредителя (доля которого в уставном капитале 51%) 50 акций ОАО «АВС». Рыночная стоимость одной акции 600 руб.

Д-т сч. 58 «Финансовые вложения» К-т сч. 91 субсчет 1 «Прочие доходы» 30 000 руб. — отражена рыночная стоимость безвозмездно полученных акций.

Так как доля учредителя превышает 50%, в налоговом учете данный доход не признается. Поэтому необходимо начислить постоянный налоговый актив:

Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» К-т сч. 99 «Прибыли и убытки» 6000 руб. (30 000 руб. × 20%) — начислен постоянный налоговый актив.

6.2. Переоценка ценных бумаг

В целях последующей оценки для целей бухгалтерского учета ценные бумаги подразделяются на две группы: финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, и финансовые вложения, по которым их текущая рыночная стоимость не определяется.

Ценные бумаги, по которым можно определить в установленном порядке текущую рыночную стоимость, отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости[1] путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату. Разница, образованная в результате переоценки таких ценных бумаг, под-

[1] Под текущей рыночной стоимостью ценных бумаг понимается их рыночная цена, рассчитанная в установленном порядке организатором торговли на рынке ценных бумаг. Если по состоянию на отчетную дату организатор торговли на рынке ценных бумаг не рассчитывает в установленном порядке рыночную цену ценных бумаг, то для целей бухгалтерской отчетности на указанную дату за текущую рыночную стоимость данных ценных бумаг целесообразно принимать последнюю по времени расчета их рыночную цену.

лежит отнесению на финансовые результаты в составе прочих доходов или расходов.

Корректировку оценки финансовых вложений организация может производить ежемесячно или ежеквартально. Выбор по данному вопросу осуществляется организацией самостоятельно и подлежит закреплению в учетной политике.

Суммы произведенной в бухгалтерском учете дооценки (уценки) в налоговом учете в состав доходов (расходов) не включаются (подп. 24 п. 1 ст. 251, п. 46 ст. 270 НК РФ).

Пример 6.3. Организация ООО «АВС» имеет на балансе 500 акций, обращающихся на рынке ценных бумаг. Стоимость акций на начало отчетного периода составляла 20 руб. за 1 шт. В соответствии с учетной политикой ООО «АВС» для целей бухгалтерского учета финансовые вложения, обращающиеся на рынке ценных бумаг, переоцениваются ежеквартально.

На конец квартала рыночная цена акций, по данным организатора торговли, составила 22 руб. за 1 шт. Соответственно в бухгалтерии ООО «АВС» отражены следующие проводки:

Д-т сч. 58 «Финансовые вложения» К-т сч. 91 субсчет 1 «Прочие доходы» 1000 руб. ((22 руб. – 20 руб.) × 500 шт.) – отражена переоценка финансовых вложений.

Так как переоценка ценных бумаг в налоговом учете не производится, в учете формируется постоянная разница:

Д-т сч. 68 «Расчеты по налогу на прибыль» К-т сч. 99 «Прибыли и убытки» 200 руб. (1000 руб. × 20%) – отражено постоянное налоговое обязательство.

Ценные бумаги, которые не обращаются на рынке ценных бумаг, переоценивать не нужно. Данные финансовые вложения отражаются в бухгалтерском учете по первоначальной стоимости. Исключение из этого правила составляют долговые ценные бумаги, первоначальная стоимость которых отличается от номинала, и ценные бумаги, по которым установлено существенное снижение цены. Такие финансовые вложения в бухгалтерском учете и отчетности могут отражаться по стоимости, отличной от первоначальной (учетной стоимости).

Если первоначальная стоимость некотирующихся долговых ценных бумаг отличается от их номинала, то данную разницу организация может относить на финансовые результаты в течение срока обращения ценной бумаги по мере причитающегося по ней дохода, предусмотренного при ее выпуске. Для целей налогообложения корректировка стоимости долговых ценных бумаг в сторону номинала не предусмотрена.

По ценным бумагам, которые не обращаются на рынке ценных бумаг и по которым установлено существенное снижение цены, начисляется резерв под обесценение ценных бумаг.

Обесценение финансовых вложений возможно при:

- появлении признаков банкротства либо объявлении банкротом эмитента или его должника по договору займа, владельцем ценных бумаг которых является организация (инвестор), учитывающая их на своем балансе;
- совершении на рынке ценных бумаг значительного количества сделок с аналогичными ценными бумагами по цене существенно ниже их учетной стоимости;
- отсутствии или существенном снижении поступлений доходов (процентов, дивидендов) от финансовых вложений при высокой вероятности дальнейшего уменьшения этих поступлений в будущем и т. д.

Не реже одного раза в год (по состоянию на 31 декабря текущего года) в бухгалтерском учете проводится проверка на обесценение ценных бумаг, если имеются признаки снижения их цены. Для этого необходимо определить расчетную стоимость той или иной ценной бумаги и сравнить ее с учетной стоимостью ценной бумаги. Под расчетной стоимостью фактически подразумевается рыночная цена. Однако действующие нормативные документы не содержат методики определения расчетной стоимости финансовых вложений, поэтому организация должна самостоятельно разработать методику расчета и закрепить ее в учетной политике.

Если проверка на обесценение подтверждает устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, организация образует резерв под обесценение финансовых вложений на величину разницы между учетной стоимостью и расчетной стоимостью таких финансовых вложений.

Устойчивое снижение стоимости характеризуется:

- существенным превышением учетной стоимости на отчетную дату и на предыдущую отчетную дату над расчетной (оценочной) стоимостью;
- изменением расчетной стоимости в течение года исключительно в сторону снижения;
- отсутствием свидетельств того, что в будущем возможно существенное повышение расчетной стоимости данных финансовых вложений.

Для отражения резерва под обесценение финансовых вложений предусмотрен одноименный балансовый счет 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений».

Не учитываются при налогообложении прибыли и суммы отчислений в резерв под обесценение вложений в ценные бумаги (п. 10 ст. 270, ст. 300 НК РФ). Такие резервы в налоговом учете могут создавать только организации — профессиональные участники рынка ценных бумаг. Поэтому при создании резерва в бухгалтерском учете отражают возникновение постоянной разницы и соответствующего ей постоянного налогового обязательства, возникающих из-за того, что при налогообложении такой резерв не создается.

Пример 6.4. Организация «АВС» имеет на балансе 10 акций организации «Х», не обращающихся на рынке ценных бумаг, на общую сумму 45 000 руб. В организации «Х» появились первые признаки банкротства. Организация «АВС» приняла решение о создании резерва под обесценение финансовых вложений. Расчетная стоимость акций в соответствии с принятой методикой расчета составила 32 000 руб.

В бухгалтерском учете организации «АВС» будут сделаны следующие проводки:

Д-т сч. 91субсчет 2 «Прочие расходы» К-т сч. 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений» 13 000 руб. (45 000 руб. – 32 000 руб.) — создан резерв под обесценение акций;

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 2600 руб. (13 000 × 20%) — начислено постоянное налоговое обязательство.

6.3. Доходы и расходы по ценным бумагам во время их хранения

В период держания ценных бумаг у организации могут возникать расходы с их обслуживанием (например, расходы по оплате услуг депозитариев при хранении в них бланков ценных бумаг, оплата услуг реестродержателя). Расходы, связанные с хранением ценных бумаг, в бухгалтерском учете классифицируются как прочие расходы и отражаются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Расходы, связанные с хранением ценных бумаг, в налоговом учете включаются в состав внереализационных расходов без ограничений; главное условие — чтобы данные расходы были документально подтверждены и экономически оправданы.

Доходами при хранении ценных бумаг являются дивиденды.

Дивидендом считается часть прибыли акционерного общества или иного хозяйствующего субъекта, распределяемая между акционерами

(участниками) в соответствии с количеством и видом акций (долей), находящихся в их владении. Это может быть как прибыль текущего года, так и нераспределенная прибыль прошлых лет

Дивидендом для целей налогообложения признается:

- любой доход, полученный акционером (участником) от организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения (в том числе в виде процентов по привилегированным акциям), по принадлежащим акционеру (участнику) акциям (долям) пропорционально долям акционеров (участников) в уставном (складочном) капитале этой организации;
- любые доходы, получаемые из источников за пределами РФ, относящиеся к дивидендам в соответствии с законодательствами иностранных государств.

Не признаются дивидендами:

- выплаты при ликвидации организации акционеру (участнику) этой организации в денежной или натуральной форме, не превышающие взноса этого акционера (участника) в уставный (складочный) капитал организации;
- выплаты акционерам (участникам) организации в виде передачи акций этой же организации в собственность;
- выплаты некоммерческой организации на осуществление ее основной уставной деятельности (не связанной с предпринимательской деятельностью), произведенные хозяйственными обществами, уставный капитал которых состоит полностью из вкладов этой некоммерческой организации.

Организации вправе ежеквартально, раз в полгода или раз в год принимать решение о распределении своей чистой прибыли между участниками общества (конкретные сроки устанавливаются уставом организации). Решение об определении распределяемой между участниками (акционерами) части прибыли общества принимается общим собранием. По общему правилу распределение производится пропорционально долям участников (акционерам) в уставном капитале.

Если часть чистой прибыли, распределенная между его участниками (акционерами), не пропорциональна их долям в уставном капитале, то такие выплаты не признаются для целей налогообложения дивидендами, а рассматриваются лишь в качестве выплаты за счет прибыли, оставшейся после уплаты налогов.

Организация не вправе принимать решение о выплате дивидендов:

- до полной оплаты всего уставного капитала общества;
- до выплаты действительной стоимости доли или части доли участника общества в случаях, предусмотренных законодательством;

- если на момент принятия такого решения общество отвечает признакам несостоятельности (банкротства) в соответствии с федеральным законом о несостоятельности (банкротстве) или если указанные признаки появятся у общества в результате принятия такого решения;
- если на момент принятия такого решения стоимость чистых активов общества меньше его уставного капитала и резервного фонда или станет меньше их размера в результате принятия такого решения;
- в иных случаях, предусмотренных федеральными законами.

Направление части прибыли отчетного года на выплату доходов учредителям (участникам) организации отражается следующей проводкой:

Д-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» К-т сч. 75 субсчет 2 «Расчеты по выплате доходов».

Начисление дивидендов работникам организации, входящим в число ее учредителей (участников), учитывается следующим образом:

Д-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

При выплате дивидендов организация, выплачивающая дивиденды, выступает налоговым агентом, поэтому должна удержать налоги:

Д-т сч. 75 субсчет 2 «Расчеты по выплате доходов», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Налоговая ставка по налогу на доходы физических лиц в отношении доходов в виде дивидендов резидентам РФ установлена в размере 9%, а для нерезидентов — в размере 15%.

Налоговые ставки по налогу на прибыль в отношении доходов в виде дивидендов установлены следующие:

1) 0% — по доходам, полученным российскими организациями в виде дивидендов при условии, что на день принятия решения о выплате дивидендов получающая дивиденды организация в течение не менее 365 календарных дней непрерывно владеет на праве собственности не менее чем 50%-ным вкладом (долей) в уставном (складочном) капитале (фонде) выплачивающей дивиденды организации или депозитарными расписками, дающими право на получение дивидендов, в сумме, соответствующей не менее 50% общей суммы выплачиваемых организацией дивидендов.

   При этом в случае, если выплачивающая дивиденды организация является иностранной, 0% применяется в отношении организаций, государство постоянного места нахождения которых не включено в утверждаемый Министерством финансов Российской Федерации

перечень государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны);

2) 9% — по доходам, полученным в виде дивидендов от прочих российских и иностранных организаций российскими организациями;
3) 15% — по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций иностранными организациями.

Сумма налога на дивиденды определяется с учетом следующих положений.

Если источником дохода налогоплательщика является российская организация, то сумма налога, подлежащего удержанию из доходов налогоплательщика — получателя дивидендов, исчисляется налоговым агентом по следующей формуле:

$$Н = К \times Сн \times (д - Д), \quad (6.1)$$

где Н — сумма налога, подлежащего удержанию; К — отношение суммы дивидендов, подлежащих распределению в пользу налогоплательщика — получателя дивидендов, к общей сумме дивидендов, подлежащих распределению налоговым агентом; Сн — соответствующая налоговая ставка; д — общая сумма дивидендов, подлежащая распределению налоговым агентом в пользу всех получателей; Д — общая сумма дивидендов, полученных самим налоговым агентом в текущем отчетном (налоговом) периоде и предыдущем отчетном (налоговом) периоде к моменту распределения дивидендов в пользу налогоплательщиков — получателей дивидендов, при условии, если данные суммы дивидендов ранее не учитывались при определении налоговой базы, определяемой в отношении доходов, полученных налоговым агентом в виде дивидендов.

В случае если значение Н составляет отрицательную величину, обязанность по уплате налога не возникает и возмещение из бюджета не производится.

Если источником дохода налогоплательщика является иностранная организация, сумма налога в отношении полученных дивидендов определяется налогоплательщиком самостоятельно исходя из суммы полученных дивидендов и соответствующей налоговой ставки.

При этом налогоплательщики, получающие дивиденды от иностранной организации, в том числе через постоянное представительство иностранной организации в Российской Федерации, не вправе уменьшить сумму налога, исчисленную по российскому законодательству, на сумму налога, исчисленную и уплаченную по месту на-

хождения источника дохода, если иное не предусмотрено международным договором.

По доходам, выплачиваемым налогоплательщикам в виде дивидендов, удержанный налог при выплате дохода перечисляется в бюджет налоговым агентом, осуществившим выплату, в течение 10 дней со дня выплаты дохода.

Дивиденды, получаемые организацией по принадлежащим ей акциям, включаются в состав прочих доходов. На основе решения о начислении дивидендов в бухгалтерском учете составляется запись:

Д-т сч. 76 субсчет 4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»

К-т сч. 91 субсчет 1 «Прочие доходы».

Пример 6.5. Акционерное общество по итогам финансового года имеет нераспределенную прибыль в размере 2 500 000 руб. На собрании акционеров было принято решение о направлении 1 800 000 руб. на выплату дивидендов. Акционерами общества являются:

- иностранное юридическое лицо (5000 акций);
- российские организации (7000 акций).

При этом акционерное общество получило от долевого участия в другой российской компании дивиденды — 370 000 руб. (за вычетом удержанного налога).

Д-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» К-т сч. 75 субсчет 2 «Расчеты по выплате доходов» 750 000 руб. (5000 акций × 1 800 000 руб./12 000 акций) — начислены дивиденды российским организациям;

Д-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» К-т сч. 75 субсчет 2 «Расчеты по выплате доходов» 1 050 000 руб. (7000 акций × 1 800 000 руб./12 000 акций) — начислены дивиденды иностранным организациям;

Д-т сч. 75 субсчет 2 «Расчеты по выплате доходов» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 157 500 руб. (1 050 000 руб. × 15%) — удержан налог с доходов от долевого участия иностранной организации (налог на прибыль иностранной компании в декларации по налогу на прибыль не отражается, а показывается в налоговом расчете (информации) о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов);

Д-т сч. 75 субсчет 2 «Расчеты по выплате доходов» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 34 200 руб. (750 000 руб./750 000 руб. × 9% (750 000 руб. – 370 000 руб.)) — удержан налог с доходов от долевого участия российских организаций.

6.4. Выбытие ценных бумаг

И в бухгалтерском, и в налоговом учете порядок учета операций по выбытию ценных бумаг зависит от того, обращаются ли данные ценные бумаги на рынке.

При продаже ценных бумаг (как обращающихся, так и не обращающихся на рынке ценных бумаг) составляются следующие записи:

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К-т сч. 91 субсчет 1 «Прочие доходы» — отражена сумма задолженности покупателя за проданные ему ценные бумаги. Порядок признания доходов для всех категорий ценных бумаг одинаков: доходы признаются исходя из фактической цены реализации.

Д-т сч. 91 субсчет 2 «Прочие расходы» К-т сч. 58 «Финансовые вложения» — списана учетная стоимость продаваемых ценных бумаг. Списание выбывающих ценных бумаг, по которым определяется текущая рыночная стоимость, осуществляется по стоимости последней оценки, проведенной организацией. Списание выбывающих ценных бумаг, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, осуществляется либо по средней первоначальной стоимости каждого вида выбывающих ценных бумаг, либо по первоначальной стоимости первых по времени приобретения ценных бумаг (методом ФИФО) в зависимости от принятой организацией учетной политики.

Д-т сч. 91 субсчет 2 «Прочие расходы» К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — списываются дополнительные расходы, непосредственно связанные с продажей ценных бумаг.

В организациях, предметом деятельности которых является купля-продажа ценных бумаг, для отражения операций по продаже (перепродаже) ценных бумаг вместо счета 91 «Прочие доходы и расходы» используется счет 90 «Продажи».

В налоговом учете, наоборот, порядок списания стоимости ценных бумаг не зависит от того, рыночные они или нет. При исчислении налога на прибыль стоимость выбывших ценных бумаг (любых — как обращающихся на рынке, так и не обращающихся) определяется одним из следующих способов:

- по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО);
- по стоимости единицы.

Можно выбрать любой способ, закрепив свой выбор в приказе об учетной политике для целей налогообложения.

А вот порядок определения цены реализации для целей налогообложения различен для ценных бумаг, обращающихся и не обращающихся на рынке ценных бумаг.

При реализации рыночной ценной бумаги в состав доходов включается фактическая цена реализации, если эта цена находится в интервале между минимальной и максимальной ценами сделок (интервал цен) с указанной ценной бумагой, зарегистрированными организатором торговли на рынке ценных бумаг на дату совершения соответствующей сделки.

В случае совершения сделки через организатора торговли под датой совершения сделки следует понимать дату проведения торгов, на которых соответствующая сделка с ценной бумагой была заключена.

В случае реализации ценной бумаги вне организованного рынка ценных бумаг датой совершения сделки считается дата определения всех существенных условий передачи ценной бумаги, т. е. дата подписания договора.

В случаях когда по одной и той же ценной бумаге сделки на дату реализации совершались через двух и более организаторов торговли на рынке ценных бумаг, организация имеет право самостоятельно выбрать организатора торговли, интервалами цен которого она будет пользоваться для целей налогообложения.

Если на дату реализации ценных бумаг у организаторов торговли по таким ценным бумагам торги не проводились, организация должна применить интервалы цен на дату ближайших торгов, состоявшихся до дня реализации ценных бумаг, если торги по этим ценным бумагам проводились у организатора торговли хотя бы один раз в течение последних трех месяцев.

Если фактическая цена реализации будет ниже минимальной цены сделок на организованном рынке, при определении налоговой базы по налогу на прибыль принимается минимальная цена сделки на организованном рынке ценных бумаг. То есть в этом случае в целях налогообложения организации придется увеличить фактическую цену реализации на сумму разницы между минимальной и фактической ценами реализации.

Пример 6.6. Организация 12 декабря продала 600 акций по цене 502 руб. за штуку. 12 декабря организатором торгов была зафиксирована минимальная цена продажи таких акций — 512 руб., максимальная — 519 руб.

В бухгалтерском учете выручка будет отражена на сумму 301 200 руб. (600 шт. × 502 руб.) и составлена проводка:

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К-т сч. 91 субсчет 1 «Прочие доходы» — 301 200 руб.

При определении налоговой базы по налогу на прибыль организации необходимо увеличить сумму фактической реализации до минимального значения продажных цен на акции, т. е. доход в целях нало-

гообложения нужно рассчитать исходя из цены реализации 512 руб. за акцию. Выручка в налоговом учете будет равна 307 200 руб. (600 шт. × × 512 руб.). Так как сумма дохода в бухгалтерском и налоговом учете различается, необходимо в учете сформировать постоянную разницу и отразить постоянное налоговое обязательство:

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 1200 руб. ((307 200 руб. – 301 200 руб.) × 20%).

По ценным бумагам, не обращающимся на организованном рынке ценных бумаг, фактическая цена сделки принимается для целей налогообложения, если эта цена находится в интервале между минимальной и максимальной ценами, определенными исходя из расчетной цены ценной бумаги и предельного отклонения цен.

Расчетная цена определяется на дату заключения сделки с ценной бумагой с учетом конкретных условий этой сделки, особенностей обращения и цены ценной бумаги и иных показателей, информация о которых может служить основанием для такого расчета.

Например, расчетная цена акций может определяться на основе стоимости чистых активов эмитента, приходящихся на акцию, а для определения расчетной цены долговой ценной бумаги может быть использована рыночная величина ставки ссудного процента на соответствующий срок в соответствующей валюте.

Предельное отклонение цен ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, устанавливается в размере 20% в сторону повышения или понижения от расчетной цены ценной бумаги.

В случае реализации ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, по цене ниже минимальной (выше максимальной) цены, определенной исходя из расчетной цены ценной бумаги и предельного отклонения цен, при определении финансового результата для целей налогообложения принимается минимальная (максимальная) цена, определенная исходя из расчетной цены ценной бумаги и предельного отклонения цен.

Порядок определения расчетной цены ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, устанавливается федеральным органом исполнительной власти по рынку ценных бумаг по согласованию с Министерством финансов Российской Федерации (Приказ Федеральной службы по финансовым рынкам № 10-66/пз-н от 9 ноября 2010 г. «Об утверждении порядка определения расчетной цены ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, в целях 25 главы Налогового кодекса Российской Федерации»).

Помимо самой стоимости ценных бумаг в состав расходов при их реализации (прочем выбытии) включаются также расходы, связанные с их приобретением и реализацией.

Пример 6.7. Организация приобрела за май 2010 г. три пакета акций Газпрома с целью временного вложения свободных денежных средств:

1-й пакет — 50 шт. по цене 203 руб./шт.;

2-й пакет — 200 шт. по цене 195 руб./шт.;

3-й пакет — 150 шт. по цене 201 руб./шт.

Рыночная цена на 31.05.2010 г. — 206 руб./шт. Согласно учетной политике для целей бухгалтерского учета организация производит переоценку стоимости финансовых вложений ежемесячно. В июне было принято решение о продаже 340 шт. Цена реализации данных акций составила 220 руб./шт. Учетной политикой для целей налогообложения предусмотрен способ оценки финансовых вложений ФИФО.

В мае 2010 г. по мере приобретения составлялись следующие проводки:

Д-т сч. 58 «Финансовые вложения» К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 10 150 руб. (50 шт. × 203 руб./шт.).

Д-т сч. 58 «Финансовые вложения» К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 39 000 руб. (200 шт. × 195 руб./шт.).

Д-т сч. 58 «Финансовые вложения» К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 30 150 руб. (150 шт. × 201 руб./шт.).

31 мая 2010 г. произведена переоценка финансовых вложений:

Д-т сч. 58 «Финансовые вложения» К-т сч. 91 субсчет 1 «Прочие доходы» 3100 руб. (50 шт. (206 руб. – 203 руб.) + 200 шт. (206 руб. – – 195 руб.) + 150 шт. (206 руб. – 201 руб.)).

Так как переоценка не влияет на налогооблагаемую базу, необходимо дополнительно начислить постоянный налоговый актив:

Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» К-т сч. 99 «Прибыли и убытки» 620 руб. (3100 × 20%).

В июне 2010 г. в момент продажи ценных бумаг необходимо отразить выручку и списать учетную стоимость акций:

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К-т сч. 91 субсчет 1 «Прочие доходы» 74 800 руб. (340 шт. × 220 руб.).

Д-т сч. 91 субсчет 2 «Прочие расходы» К-т сч. 58 «Финансовые вложения» 70 040 руб. (340 шт. × 206 руб.).

В налоговом учете выручка от реализации акций признается в том же размере, что и в бухгалтерском учете: в размере 74 800 руб. А списание выбывших ценных бумаг в налоговом учете производится методом ФИФО, поэтому необходимо отразить возникшие разницы между бухгалтерским и налоговым учетом. Стоимость выбывших ценных бумаг будет равна 67 240 руб. (50 шт. × 203 руб. + 200 шт. × 195 руб. + + 90 шт. × 201 руб.). В учете отражаем постоянную разницу:

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 560 руб. ((70 040 руб. – 67 240 руб.) × 20%).

Для целей налогообложения прибыли предусмотрены особые правила признания убытков от реализации ценных бумаг:

Налогоплательщики, получившие убыток от операций с ценными бумагами в предыдущем налоговом периоде или в предыдущие налоговые периоды, вправе уменьшить налоговую базу, полученную по операциям с ценными бумагами в отчетном (налоговом) периоде.

Налогоплательщик вправе осуществлять перенос убытка на будущее в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток.

Убыток, не перенесенный на ближайший следующий год, может быть перенесен целиком или частично на следующий год из последующих 9 лет.

При этом убытки от операций с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, полученные в предыдущем налоговом периоде (предыдущих налоговых периодах), могут быть отнесены на уменьшение налоговой базы от операций с такими ценными бумагами, определенной в отчетном (налоговом) периоде.

При этом убытки от операций с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, полученные в предыдущем налоговом периоде (предыдущих налоговых периодах), могут быть отнесены на уменьшение налоговой базы от операций по реализации данной категории ценных бумаг.

В течение налогового периода перенос на будущее убытков, понесенных в соответствующем отчетном периоде от операций с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, и ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, осуществляется раздельно по указанным категориям ценных бумаг соответственно в пределах прибыли, полученной от операций с такими ценными бумагами.

Доходы, полученные от операций с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, не могут быть уменьшены на расходы либо убытки от операций с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг.

Доходы, полученные от операций с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, не могут быть уменьшены на расходы либо убытки от операций с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг.

Для того чтобы выполнить все требования главы 25 НК РФ, налоговую базу по операциям с ценными бумагами необходимо определять отдельно от налоговой базы по другим операциям. Причем нужно от-

дельно определять налоговую базу по операциям с ценными бумагами, обращающимися и не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг.

Пример 6.8. Организация продала акции закрытого акционерного общества, не обращающиеся на организованном рынке ценных бумаг, по цене 250 000 руб., учетная стоимость данных акций составляет 270 000 руб. На конец отчетного периода расчетная стоимость акций равна 253 000 руб.

В момент реализации составляются следующие проводки:

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К-т сч. 91 субсчет 1 «Прочие доходы» 250 000 руб. — отражена выручка от реализации ценных бумаг.

Для целей налогообложения необходимо проверить фактическую цену сделки. Расчетная цена равна 253 000 руб., а цена реализации — 250 000 руб., отклонение составляет менее 20%. Так как цена реализации находится в интервале между минимальной и максимальной ценами, определенными исходя из расчетной цены акции и предельного отклонения цен, выручку для целей налогообложения признают в размере 250 000 руб.

Д-т сч. 91 субсчет 2 «Прочие расходы» К-т сч. 58 «Финансовые вложения» 270 000 руб. — списана учетная стоимость данных акций.

В данном случае продажа акций как для целей бухгалтерского, так и для целей налогового учета осуществлена с убытком (–20 000 руб.). Данный убыток для целей бухгалтерского учета признается в отчетном периоде, а для целей налогового учета переносится на будущее. Поэтому в учете необходимо сформировать временную разницу и составить бухгалтерскую проводку:

Д-т сч. 09 «Отложенные налоговые активы» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 4000 руб. (20 000 руб. × 20%) — сформирован отложенный налоговый актив.

Погашение отложенного налогового актива будет производиться только тогда, когда предприятие получит прибыль от операций с ценными бумагами, не обращающимися на рынке ценных бумаг.

Контрольные вопросы и задания

1. Дайте определения следующих терминов: «ценная бумага», «дивиденды», «обращающееся ценные бумаги на организованном рынке ценных бумаг», «необращающееся ценные бумаги на организованном рынке ценных бумаг», «применимое законодательство», «ры-

ночная котировка ценной бумаги», «устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений».

2. Какое понятие в бухгалтерском учете ближе по смыслу к понятию «ценные бумаги» в налоговом учете?
3. Какие варианты определения первоначальной стоимости ценных бумаг присущи бухгалтерскому учету?
4. В чем особенности налогового учета ценных бумаг, полученных в качестве вклада в уставный капитал и безвозмездно?
5. Как данные о доведении стоимости ценной бумаги до рыночной влияют на бухгалтерский и налоговый учет?
6. Каковы особенности бухгалтерского и налогового учета долговых ценных бумаг?
7. Какой вариант учета надо закрепить в учетной политике для целей бухгалтерского учета, чтобы сблизить бухгалтерский и налоговый учет долговых ценных бумаг?
8. Назовите налоговые ставки по дивидендам. Кто является плательщиком налога на прибыль при выплате дивидендов? Каковы особенности определения налоговой базы при расчете дивидендов?
9. Какой порядок определения обращающихся и необращающихся ценных бумаг на рынке для целей налогового учета?
10. В чем сходства и различия в бухгалтерском и налоговом учете при определении доходов при выбытии ценных бумаг?
11. Какие разницы возникают при списании стоимости ценных бумаг в налоговом и бухгалтерском учете?
12. Какой порядок признания убытка от реализации ценных бумаг в налоговом учете? Возникают ли разницы при признании убытка в бухгалтерском и налоговом учете?

Задача 6.1

Исходные данные:

ЗАО «Х» приобрело на фондовой бирже акции стоимостью 400 000 руб.

Перед их покупкой «Х» оплатило услуги ОАО «Фондовый центр», связанные с предоставлением информации о динамике курса приобретаемых акций. Стоимость услуг ОАО «Фондовый центр» составила 38 940 руб. (в том числе НДС 18%).

Задание:

1. Составить проводки по отражению данных операций.

2. Определить первоначальную стоимость данных ценных бумаг в налоговом учете.

Задача 6.2

Исходные данные:

В «портфеле» предприятия имеются следующие ценные бумаги: акция предприятия «А» номинальной стоимостью 100 руб., приобретенная за 120 руб. (на бирже акции не котируются); акция предприятия «АВС» номинальной стоимостью 200 руб., приобретенная за 190 руб., на дату представления отчетности стоимость акций на бирже 230 руб.

Задание:

1. Составить проводки по приобретению данных ценных бумаг, а также провести последующую оценку.

2. Отразить различия в бухгалтерском и налоговом учете с помощью ПБУ 18/02.

Задача 6.3

Исходные данные:

Организация 1 апреля 2011 г. приобрела банковский вексель номиналом 500 000 руб. за 420 000 руб. Срок погашения векселя — 31 марта 2012 г. (через 12 мес.). В бухгалтерском учете в соответствии с учетной политикой доход в виде дисконта признается ежеквартально. Для целей налогообложения доходы и расходы признаются методом начисления.

Задание:

1. Составить проводки в бухгалтерском учете на данные операции.

2. Проанализировать, возникают ли разницы в бухгалтерском и налоговом учете.

Задача 6.4

Исходные данные:

Организация имеет лицензию на осуществление дилерской деятельности. Она приобрела в мае 2011 г. 1000 акций ОАО «Пром» (котируемых) и 500 акций ЗАО «ТОРГ» (некотируемых) по цене за 1200 руб. и 500 руб. соответственно. Рыночная стоимость акций ОАО «Пром» составила:

- по состоянию на 30 июня 2011 г. — 1100 руб.;
- по состоянию на 30 сентября 2011 г. — 1250 руб.

Расчетная стоимость акций ЗАО «ТОРГ», определенная организацией, составила:

- по состоянию на 30 июня 2011 г. — 400 руб.;
- по состоянию на 30 сентября 2011 г. — 550 руб.

Задание:

1. Составить проводки в бухгалтерском учете на данные операции.

2. Определить доходы и расходы, которые будут отражены в налоговом учете за 6 и за 9 мес.

Задача 6.5

Исходные данные:

Акционеры ЗАО «Прима» приняли 28 марта 2011 г. решение о выплате дивидендов за 2010 г. в размере 2 450 000 руб. Акционерами компании выступают ООО «Кросс» и физическое лицо Иванов Н. Н. с долями участия 40 и 60% соответственно. ЗАО «Прима» получило дивиденды от ОАО «АВС» 5 мая 2011 г. в сумме 1 450 000 руб. Дивиденды своим акционерам ЗАО «Прима» выплатило 23 мая 2011 г.

Задание:

1. Рассчитать налог на прибыль с дивидендов.

2. Составить проводки в бухгалтерском учете на начисление дивидендов, удержание налогов, а также на выплату дивидендов.

3. Отразить различия в бухгалтерском и налоговом учете любым удобным способом.

Задача 6.6

Исходные данные:

На балансе предприятия числятся акции ОАО«Х» номинальной стоимостью 200 руб., рыночной стоимостью на 30.09.20XX г. — 320 руб.:

Приобретение акции предприятия «Х» за год:

Число месяца	Цена (руб.)	Количество
01.01	200	10
03.05	220	75
06.06	240	20
10.08	270	50

20 декабря 20XX г. организация продает 100 акции по 330 руб.

Задание:

1. Составить бухгалтерские проводки на приобретение, переоценку и продажу данных ценных бумаг.

2. Отразить различия в бухгалтерском и налоговом учете с помощью ПБУ 18/02.

Задача 6.7

Исходные данные:

ООО «ТОРГ» продает 500 акций ОАО «АВС». Продажная стоимость акций составляет 450 000 руб. Акции обращаются на рынке ценных бумаг.

Минимальная цена сделки с этими акциями, которая установлена организатором торговли на дату их продажи, составила 465 000 руб.

Задание:

1. Определить, какой размер выручки необходимо отразить в бухгалтерском учете, а какой — в налоговом.

2. Отразить различия в бухгалтерском и налоговом учете с помощью ПБУ 18/02.

Задача 6.8

Исходные данные:

В январе 2011 г. ООО «ТОРГ» приобрело 200 акций ЗАО «АВС». Акции ЗАО «АВС» не котируются на бирже. Акции покупались в следующем порядке:

11 января — 50 шт. по цене 10 000 руб./шт.;

14 января — 70 шт. по цене 11 000 руб./шт.;

20 января — 80 шт. по цене 12 000 руб./шт.

В I квартале 2011 г. фирма продала 170 акций ЗАО «АВС». Акции продавались в следующем порядке:

25 января — 40 шт.;

15 февраля — 60 шт.;

10 марта — 70 шт.

Цена реализации акций ЗАО «АВС» составила 11 500 руб. Согласно учетной политике для целей бухгалтерского и налоговой учета списание финансовых вложений при их выбытии осуществляется методом ФИФО. Расчетная цена акций составляет 14 500 руб.

Задание:

1. Составить бухгалтерские проводки на реализацию финансовых вложений.

2. Отразить различия в бухгалтерском и налоговом учете с помощью ПБУ 18/02.

Тесты

1. Организация получила безвозмездно от физического лица акции, рыночная стоимость которых составляет 250 000 руб. Какую первоначальную стоимость данных ценных бумаг надо отразить в налоговом учете:

   1.1) 250 000 руб.;

   1.2) 50 000 руб.;

   1.3) 0 руб.

2. Какой доход должна признать организация в налоговом учете, если она получила от учредителя (90%-ная доля в уставном капитале) безвозмездно акции, рыночная стоимость который составляет 100 000 руб.:
   2.1) 100 000 руб.;
   2.2) 20 000 руб.;
   2.3) 0 руб.
3. Организация, не являющаяся профессиональным участником рынка ценных бумаг, имеет на балансе акции, обращающиеся на рынке ценных бумаг. В течение отчетного периода произошло увеличение рыночной стоимости, поэтому на конец отчетного периода организация переоценила акции до рыночной стоимости. Как данная переоценка влияет на налоговый учет:
   3.1) в налоговом учете не признается ни доходов, ни расходов по данным операциям, так как организация не является профессиональным участником рынка ценных бумаг;
   3.2) в налоговом учете признается доход по данной операции;
   3.3) в налоговом учете признается расход по данной операции.
4. Организация, не являющаяся профессиональным участником рынка ценных бумаг, имеет на балансе акции, обращающиеся на рынке ценных бумаг. Учетная стоимость данных акций 10 000 руб. На отчетную дату рыночная стоимость данных акций составила 8500 руб. Какие проводки необходимо составить при различиях бухгалтерского и налогового учета:
   4.1) проводки не составляются, так как бухгалтерский и налоговый учет совпадает;
   4.2) Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 300 руб.;
   4.3) Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» К-т сч. 99 «Прибыли и убытки» 300 руб.
5. Организация, не являющаяся профессиональным участником рынка ценных бумаг, имеет на балансе акции закрытого акционерного общества, не обращающиеся на рынке ценных бумаг. В отчетном периоде наблюдается устойчивое существенное снижение стоимости данных акций, поэтому на конец отчетного периода создан резерв под обесценение финансовых вложений на сумму 205 000 руб. Какие проводки необходимо составить при различиях бухгалтерского и налогового учета:
   5.1) Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 41 000 руб.;

5.2) проводки не составляются, так как бухгалтерский и налоговый учет совпадает;

5.3) Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» К-т сч. 99 «Прибыли и убытки» 41 000 руб.

6. Организация по итогам работы за год получила чистую прибыль в сумме 200 000 руб. Акционером компании является юридическое лицо. Общее собрание акционеров приняло решение распределить 120 000 руб. и выплатить дивиденды акционерам. Организация, в свою очередь, сама получила доход от участия в уставном капитале другой организации в сумме 40 000 руб. (дивиденды перечислены на расчетный счет за минусом налога на прибыль, удержанного источником выплаты). Какую сумму налога на прибыль с дивидендов необходимо заплатить организации:

6.1) 7200 руб.;

6.2) 10 800 руб.;

6.3) 24 000 руб.

7. Какие из нижеперечисленных выплат признаются дивидендами:

7.1) выплаты при ликвидации организации акционеру этой организации в денежной или натуральной форме, не превышающие взноса этого акционера в уставный капитал организации;

7.2) выплаты акционерам организации в виде передачи акций этой же организации в собственность;

7.3) доходы от долевого участия в деятельности организации.

8. Какие ставки налога на прибыль применяются к доходам, полученным в виде дивидендов:

8.1) 0%, 9%;

8.2) 0%, 9%, 15%;

8.3) 9%, 15%, 20%.

9. Какой размер предельного отклонения цен ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, устанавливается для целей налогообложения:

9.1) в размере 20% в сторону повышения или понижения от расчетной цены ценной бумаги;

9.2) в размере 5% в сторону повышения или понижения от расчетной цены ценной бумаги;

9.3) в размере 15% в сторону повышения или понижения от расчетной цены ценной бумаги

10. При реализации или ином выбытии ценных бумаг налогоплательщик самостоятельно выбирает один из методов списания на расходы стоимости выбывших ценных бумаг и закрепляет данный метод

в учетной политике для целей налогообложения. Какой метод списания на расходы стоимости выбывших ценных бумаг разрешает закрепить в учетной политике действующее законодательство:

10.1) по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО);

10.2) по рыночной стоимости;

10.3) по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО).

ГЛАВА 7
БУХГАЛТЕРСКИЙ И НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ КРЕДИТОВ И ЗАЙМОВ

7.1. Понятия кредита и займа.
7.2. Бухгалтерский и налоговый учет процентов по кредитам и займам.
7.3. Налоговый учет процентов по контролируемой задолженности по кредитам и займам, полученным от иностранной организации.

7.1. Понятия кредита и займа

По *договору займа* одна сторона (заимодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязуется возвратить заимодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества.

Договор займа считается заключенным с момента передачи денег или других вещей.

По *кредитному договору* банк или иная кредитная организация (кредитор) обязуются предоставить денежные средства (кредит) заемщику в размере и на условиях, предусмотренных договором, а заемщик обязуется возвратить полученную денежную сумму и уплатить проценты на нее.

Сторонами договора займа или кредита являются заимодавец (кредитор) и заемщик. Стороны заключают договор, в котором согласованы все условия: сумма денежных средств или количество и характеристики передаваемого имущества, срок возврата, проценты и срок их уплаты и т. д.

Понятие кредита отличается от займа. Кредит может предоставить только кредитная организация, имеющая лицензию (обычно это банк).

Кредит всегда подразумевает проценты за пользование денежными средствами, беспроцентного кредита не бывает.

Заем может предоставить любая организация или любое частное лицо: учредитель организации, его родственник даже директор организации или главбух. Лицензия при этом не нужна. Заем может быть предоставлен как денежными средствами, так и иным имуществом. В отличие от кредита заем может быть беспроцентным. Правда, в этом случае необходимо написать в договоре, что заем является беспроцентным, иначе будет считаться, что заем дан под процент, равный ставке рефинансирования.

Как договор займа, так и кредитный договор должны быть оформлены в письменной форме.

Есть такое понятие: «*коммерческий кредит*». Это не предоставление денежных средств как таковое, а отсрочка или рассрочка платежа. Например, организация приобрела некоторые материальные ценности, работы или услуги, и ей разрешено до поры до времени за них не платить. Получается, что организации разрешили пользоваться чужими денежными средствами, которые она уже должна была отдать. Такие отношения отражаются в бухгалтерском учете как расчеты с поставщиками.

Если договор займа или кредитный договор заключен на срок до года включительно, он называется краткосрочным и учитывается на счете 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»; если на срок более года, то он считается долгосрочным и учитывается на счете 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Не возвращенный вовремя заем или кредит считается просроченным и должен в учете учитываться обособленно. Это значит, что он может отражаться либо на отдельном субсчете счетов 66 и 67, либо в специальном реестре. Поступление заемных средств не считается доходом организации, а возврат их не является ее расходом.

7.2. Бухгалтерский и налоговый учет процентов по кредитам и займам

В бухгалтерском учете проценты признаются в полном объеме, но их отражение на счетах бухгалтерского учета зависит от целей, на которые получены заемные средства.

По общему правилу проценты по полученным кредитам и займам признаются расходами того периода, в котором они произведены. Затраты по полученным заемным средствам являются прочими расходами и подлежат включению в финансовый результат организации. При начислении процентов производится бухгалтерская запись:

Д-т сч. 91 субсчет 2 «Прочие расходы»

К-т сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Иной порядок предусмотрен для тех случаев, когда проценты по займам (кредитам) подлежат включению в стоимость инвестиционного актива[1].

Проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), непосредственно связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива, обязательно включаются в его стоимость.

В соответствии с п. 1 ст. 265 НК РФ проценты, начисленные по долговым обязательствам любого вида, включаются во внереализационные расходы и уменьшают налогооблагаемую базу по налогу на прибыль. Однако не все начисленные проценты учитываются в целях налогообложения, их размер определяется с учетом требований, изложенных в ст. 269 НК РФ.

Налоговый кодекс устанавливает два альтернативных метода определения предельного размера процентов по договорам кредита и займа, на который можно увеличить расходы:

- метод среднего процента;
- альтернативный метод.

При методе среднего процента расходом признаются проценты, начисленные по долговому обязательству любого вида при условии, что размер начисленных налогоплательщиком по долговому обязательству процентов существенно не отклоняется от среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным в том же квартале (месяце — для налогоплательщиков, перешедших на исчисление ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли) на сопоставимых условиях. Под долговыми обязательствами, выданными на сопоставимых условиях, понимаются долговые обязательства, выданные в той же валюте на те же сроки в сопоставимых объемах, под аналогичные обеспечения. При определении среднего уровня процентов по межбанковским кредитам принимается во внимание информация только о межбанковских кредитах. Данное положение применяется также к процентам в виде дисконта, который образуется у векселедателя как разница между ценой обратной покупки (погашения) и ценой продажи векселя.

---

[1] К инвестиционным активам относятся объекты незавершенного производства и незавершенного строительства, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету заемщиком и (или) заказчиком (инвестором, покупателем) в качестве основных средств (включая земельные участки), нематериальных активов или иных внеоборотных активов.

При этом существенным отклонением размера начисленных процентов по долговому обязательству считается отклонение более чем на 20% в сторону повышения или в сторону понижения от среднего уровня процентов, начисленных по аналогичным долговым обязательствам, выданным в том же квартале на сопоставимых условиях.

В Налоговом кодексе РФ перечислены критерии сопоставимости, но не указано, что означают сопоставимые условия и аналогичные обеспечения.

Поэтому в учетной политике для целей налогообложения организация должна установить, какие займы и кредиты будут считаться сопоставимыми обязательствами. Например, по сопоставимым срокам могут быть указаны временные пределы:

- до 3 мес.;
- от 3 до 6 мес.;
- от 6 мес. до 1 года и т. д.

По сопоставимым объемам налогоплательщик может воспользоваться пределом 20%.

При наличии долговых обязательств, выданных на сопоставимых условиях в том же квартале, расчет квартального среднего процента (дисконта) по сопоставимым долговым обязательствам может производиться отдельно по каждому из видов долговых обязательств по следующей формуле:

$$I_{ср} = \frac{\sum_{i=1}^{n} SI \times iI}{\sum_{i=1}^{n} SI}, \qquad (7.1)$$

где $I_{ср}$ — средний процент для целей налогообложения; SI — сумма долгового обязательства (основного долга), выданного налогоплательщику на сопоставимых условиях; n — общее количество долговых обязательств, используемых для расчета (выданных на сопоставимых условиях); i — процентная ставка по долговому обязательству.

Пример 7.1. Организация заключила с банком кредитный договор на сумму 270 000 руб. Кредит предоставляется сроком на 1 год под 19% годовых. У организации есть еще два долговых обязательства, выданных на сопоставимых условиях:

1) кредит на сумму 250 000 руб. под 16% годовых;
2) кредит на сумму 300 000 руб. под 17,5% годовых.

$$I_{ср} = (270\,000 \times 19\% + 250\,000 \times 16\% + 300\,000 \times 17{,}5\%)/(270\,000 + 250\,000 + 300\,000) = 17{,}5\%.$$

Процентная ставка, увеличенная на 20%, равна:

$$17{,}5\% + (17{,}5\% \times 20\% : 100\%) = 21\%.$$

Таким образом, в данном примере для целей налогообложения можно будет применять фактические расходы по процентам.

При отсутствии долговых обязательств перед российскими организациями, выданных в том же квартале на сопоставимых условиях, а также по выбору налогоплательщика предельная величина процентов, признаваемых расходом (включая проценты и суммовые разницы по обязательствам, выраженным в условных денежных единицах по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц), принимается равной ставке рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, увеличенной в 1,1 раза, при оформлении долгового обязательства в рублях, и равной 15% — по долговым обязательствам в иностранной валюте[1].

---

[1] При отсутствии долговых обязательств перед российскими организациями, выданных в том же квартале на сопоставимых условиях, а также по выбору налогоплательщика предельная величина процентов, признаваемых расходом (включая проценты и суммовые разницы по обязательствам, выраженным в условных денежных единицах по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц), принимается:

с 1 января по 31 декабря 2010 г. включительно — равной ставке процента, установленной соглашением сторон, но не превышающей ставку рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, увеличенную в 1,8 раза, при оформлении долгового обязательства в рублях и равной 15% — по долговым обязательствам в иностранной валюте;

с 1 января 2011 г. по 31 декабря 2012 г. включительно — равной ставке процента, установленной соглашением сторон, но не превышающей ставку рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, увеличенную в 1,8 раза, при оформлении долгового обязательства в рублях и равной произведению ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации и коэффициента 0,8 по долговым обязательствам в иностранной валюте.

В отношении расходов в виде процентов по долговым обязательствам, возникшим до 1 ноября 2009 г., при отсутствии долговых обязательств перед российскими организациями, выданных в том же квартале на сопоставимых условиях, а также по выбору налогоплательщика предельная величина процентов, признаваемых расходом (включая проценты и суммовые разницы по обязательствам, выраженным в условных денежных единицах по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц), с 1 января по 30 июня 2010 г. включительно принимается равной ставке рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, увеличенной в два раза, при оформлении долгового обязательства в рублях и равной 15% — по долговым обязательствам в иностранной валюте.

Под ставкой рефинансирования Центрального банка Российской Федерации понимается:

- в отношении долговых обязательств, не содержащих условие об изменении процентной ставки в течение всего срока действия долгового обязательства, — ставка рефинансирования Центрального банка РФ, действовавшая на дату привлечения денежных средств;
- в отношении прочих долговых обязательств — ставка рефинансирования Центрального банка РФ, действующая на дату признания расходов в виде процентов.

Пример 7.2. Организация заключила с банком договор на предоставление кредитной линии на сумму 2 000 000 руб. в течение 3 лет. 30 ноября 2010 г. организация перечислила со счета в банке, на котором аккумулировалась кредитная линия, 1 360 000 руб. в оплату за поставленные товары. По договору проценты уплачиваются 5-го числа каждого месяца в размере 10% годовых. В соответствии с учетной политикой для целей налогового учета проценты признаются равными «ставке рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, увеличенной в 1,1 раза». Предположим, что ставка рефинансирования равна 7%.

30.11.2010 г.

Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» К-т сч. 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» 1 360 000 руб. — перечислены денежные средства поставщику за счет кредитной линии;

31.12.2010 г.

Д-т сч. 91/2 «Прочие расходы» К-т сч. 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» 11 923,29 руб. (1 360 000 × 32 × 10%/365) — начислены проценты по договору о предоставлении кредитной линии.

Для целей налогового учета предельная величина расходов в виде процентов будет равна 9180,93 руб. (1 360 000 × 32 × (7% × 1,1)/365).

Регистр-расчет предельной величины процентов по кредиту

Дата	Проценты по кредиту, руб.	Предельная величина расходов в виде процентов, руб.	Сумма, включаемая в состав расходов отчетного периода, руб.	Сумма расходов, не учитываемая для целей налогообложения, руб.
31.12.2010 г.	11 923,29	9180,93	9180,93	2742,36
	Итого		9180,93	2742,36

Так как не все расходы учитываются для целей налогообложения, бухгалтер должен доначислить постоянное налоговое обязательство:

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 548,47 руб. (2742,36 × 20%).

Согласно п. 1 ст. 265 Налогового кодекса РФ расходом признается только сумма процентов, начисленных за фактическое время пользования заемными средствами. При досрочном погашении кредита (займа) проценты определяются исходя из процентной ставки, предусмотренной договором, и фактического времени пользования заемными средствами (абз. 3 п. 4 ст. 328 НК РФ). В соответствии с абзацем вторым п. 8 ст. 272 Налогового кодекса такие проценты нужно отнести в расходы на дату прекращения действия договора (погашения обязательства).

В остальных случаях проценты учитываются в расходах следующим образом:

- организации, определяющие доходы (расходы) *по методу начисления*, отражают начисленные проценты в составе расходов в конце отчетного периода независимо от фактического срока уплаты процентов;
- организации, применяющие *кассовый метод*, включают проценты в состав внереализационных расходов после их уплаты.

7.3. Налоговый учет процентов по контролируемой задолженности по кредитам и займам, полученным от иностранной организации

Контролируемая задолженность — это задолженность российской фирмы-должника перед иностранной компанией, прямо или косвенно владеющей более чем 20% уставного капитала первой.

Если размер контролируемой задолженности более чем в три раза превышает собственный капитал российской организации (а для банков и лизинговых компаний — более чем в 12,5 раза) на последний день отчетного (налогового) периода, то при расчете предельной величины процентов по этому долгу нужно применять специальный порядок, установленный п. 2 ст. 269 НК РФ.

Для этих целей под собственным капиталом следует понимать разницу между суммой активов компании и величиной ее обязательств (по данным бухгалтерского баланса). При этом в расчет не принимаются задолженность по налогам и сборам, а также суммы отсрочек, рассрочек, налоговых кредитов и инвестиционных налоговых кредитов (ст. 61 68 НК РФ):

$$СК = Активы - (Обязательства - Задолженность\ по\ налогам\ и\ сборам). \quad (7.2)$$

Предельная величина процентов по контролируемой задолженности должна рассчитываться по следующему алгоритму.

1. Определяется коэффициент капитализации:

$$\text{Кк} = \frac{\text{НКЗ}/(\text{СК} \times \text{доля участия иностранной организации})}{3}, \qquad (7.3)$$

где Кк — коэффициент капитализации; НКЗ — непогашенная контролируемая задолженность на последний день отчетного налогового периода; СК — собственный капитал.

Банки и организации, занимающиеся лизинговой деятельностью, делят результат не на 3, а на 12,5.

2. Вычисляется предельная величина процентов:

$$\text{ПВ\%} = \text{КЗ\%} : \text{Кк}, \qquad (7.4)$$

где ПВ% — предельная величина процентов; КЗ% — величина процентов по контролируемой задолженности.

Если предельная величина процентов, рассчитанная по формуле (7.4), окажется выше размера фактически начисленных процентов, то в состав внереализационных расходов для целей налогообложения включается меньшая из сумм.

Пример 7.3. Иностранная организация, имеющая долю 60% в уставном капитале российской организации ЗАО «Альфа», предоставляет ей 10 октября 2010 г. заем в размере 7 500 000 руб. на 5 лет под 20% годовых. Уплата процентов осуществляется ежемесячно. По данным бухгалтерского баланса, на 31 декабря 2010 г. активы ЗАО «Альфа» составили 5 000 000 руб., обязательства — 4 000 000 руб., из них задолженность по налогам — 1 000 000 руб. Необходимо рассчитать предельную величину процентов по контролируемой задолженности, включаемых в расчет при определении налогооблагаемой прибыли.

Собственный капитал российской организации на конец года составляет 2 000 000 руб. (5 000 000 – (4 000 000 – 1 000 000)), а это меньше величины контролируемой задолженности более чем в три раза. В этом случае следует применить специальный алгоритм расчета, рассмотренный выше:

1. Определяем коэффициент капитализации: ((7 500 000/2 000 000 × × 60%))/3 = 2,08.
2. Рассчитываем предельный размер процентов.

Во-первых, определяем фактическую величину процентов, начисленных за IV квартал 2005 г.: 7 500 000 руб. × 20% : 365 дн. × 82 дн. = = 336 986 руб.

Во-вторых, вычисляем предельный размер процентов, которые могут уменьшить налогооблагаемую базу: 336 986/2,08 = 162 013 руб.

Разница между фактически начисленными и предельными процентами составляет 174 973 руб. (336 986 – 162 013 = 174 973 руб.) и для целей налогообложения не учитывается. Более того, эта разница приравнивается к дивидендам (п. 4 ст. 269 НК РФ) — и с нее удерживается налог на прибыль по ставке 15%.

Контрольные вопросы и задания

1. Дайте определения следующих терминов: «договор кредита», «договор займа», «коммерческий кредит», «инвестиционный актив», «метод среднего процента», «контролируемая задолженность».
2. В чем различия между кредитом и займом? Какие формы кредитов и займов вы знаете?
3. Какой порядок признания расходов по кредитам и займам в бухгалтерском учете?
4. В чем особенности учета процентов для целей налогообложения?
5. Что такое аналогичные кредиты и займы?
6. Как произвести расчет среднего уровня процентов?
7. Для каких организаций может применяться термин «контролируемая задолженность»?
8. В чем особенности признания процентов методом начисления и кассовым методом?

Задача 7.1

Исходные данные:

Организация получила заем в денежной форме в размере 1 000 000 руб. За февраль 2011 г. организация заплатила проценты в размере 146 410,90 руб. В учетной политике для целей налогового учета установлено, что в состав внереализационных расходов включаются проценты в размере: по рублевым кредитам и займам — не более ставки рефинансирования, увеличенной в 1,8 раза.

Задание:

1. Составить бухгалтерские проводки на получение займа и начисление процентов по займу.

2. Рассчитать предельную величину процентов, которую возможно принять в налоговом учете. Результаты расчета оформить справкой, представленной ниже.

3. Проанализировать, может ли данная справка служить налоговым регистром.

Справка-расчет
нормативной величины процентов, принимаемой в налоговом учете
за февраль 2011 г.

1. Начислено процентов —
2. Займы, полученные на сопоставимых условиях, —
3. Нормативная величина процентов —
4. Сверхнормативная величина процентов —
5. Сумма процентов, учитываемая в целях налогообложения в составе внереализационных расходов, —

Главный бухгалтер _____

Задача 7.2

Исходные данные:

ООО «Друг» получило 20 января 2011 г. кредит в коммерческом банке в размере 200 000 руб. сроком на 3 мес. Условиями кредитного договора установлено, что проценты банку выплачиваются ежемесячно в размере 24% годовых, кредит получен на пополнение оборотных средств организации.

ООО «Друг» в целях исчисления налога на прибыль использует метод начисления. Кроме того, в учетной политике для целей налогового учета установлено, что в состав внереализационных расходов включаются проценты в размере:

- по рублевым кредитам и займам — не более ставки рефинансирования, увеличенной в 1,8 раза;
- по кредитам и займам в иностранной валюте — произведение ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации и коэффициента 0,8.

Задание:

1. Составить бухгалтерские проводки на получение кредита и начисление процентов по кредиту.
2. Рассчитать предельную величину процентов, которую возможно принять в налоговом учете.
3. Отразить различия в бухгалтерском и налоговом учете с помощью ПБУ 18/02.

Задача 7.3

Исходные данные:

ООО «АВС» получило 20 февраля 2011 г. кредит в коммерческом банке в размере 1 000 000 руб. сроком на 5 мес. Условиями кредитного договора установлено, что проценты банку выплачиваются ежемесячно в размере 21% годовых. Кредит получен без поручительств и залога.

Кроме того, 5 марта 2011 г. ООО «АВС» получило еще один кредит в размере 700 000 руб. сроком на 5 мес. с ежемесячной выплатой процентов в размере 19% годовых.

ООО «АВС» в целях исчисления налога на прибыль использует метод начисления. Учетной политикой закреплен порядок определения процентов, существенно не отклоняющихся от среднего уровня процентов по долговым обязательствам, выданным на сопоставимых условиях.

Задание:

1. Составить бухгалтерские проводки на получение кредита и начисление процентов по кредиту за февраль март 2011 г.

2. Рассчитать предельную величину процентов, которую возможно принять в налоговом учете за период февраль—март 2011 г.

3. Отразить различия в бухгалтерском и налоговом учете с помощью ПБУ 18/02.

Задача 7.4

Исходные данные:

ООО «АВС» заключило договор займа с ЗАО «Круг», согласно которому ООО «АВС» получает от ЗАО «Круг» заем в размере 600 000 руб. сроком на 2 мес. с уплатой процентов в размере 20 000 руб. Денежные средства ООО «АВС» получило 1 марта 2011 г. Для подтверждения своей задолженности ООО «АВС» выдало ЗАО «Круг» простой вексель на сумму 620 000 руб. со сроком погашения 1 мая 2011 г.

Учетной политикой ООО «АВС» предусмотрено, что сумма дисконта единовременно отражается в составе прочих расходов.

Учетной политикой ООО «АВС» предусмотрено, что предельный размер процентов определяется по ставке Центрального банка Российской Федерации, увеличенной в 1,8 раза.

Задание:

1. Составить бухгалтерские проводки на отражение данных хозяйственных операций в бухгалтерском учете.

2. Рассчитать предельную величину процентов, которую возможно принять в налоговом учете.

3. Отразить различия в бухгалтерском и налоговом учете с помощью ПБУ 18/02.

Задача 7.5

Исходные данные:

Организация выпустила 1000 облигаций номинальной стоимостью 1000 руб. со сроком погашения через 1 год. Рассмотрим два варианта размещения этих облигаций:

1) по цене 1050 руб. с купонным доходом 18% годовых;
2) по цене 800 руб.

Задание:

1. Составить бухгалтерские проводки на отражение данных хозяйственных операций в бухгалтерском учете.

2. Рассчитать предельную величину процентов, которую возможно принять в налоговом учете.

3. Отразить различия в бухгалтерском и налоговом учете с помощью ПБУ 18/02.

Тесты

1. Организация получила кредит для пополнения оборотных средств. Проценты по полученному кредиту находятся в пределах предельного размера процентов, которые можно признавать для целей налогообложения. Возникают ли различия между бухгалтерским и налоговым учетом:
   1.1) бухгалтерский и налоговый учет совпадают, различий не возникает;
   1.2) возникают различия между бухгалтерским и налоговым учетом.
2. Организация получила кредит для постройки инвестиционного актива. Проценты по полученному кредиту находятся в пределах предельного размера процентов, которые можно признавать для целей налогообложения. Строительство еще не закончено. Возникают ли различия между бухгалтерским и налоговым учетом:
   2.1) бухгалтерский и налоговый учет совпадают, различий не возникает;
   2.2) возникают различия между бухгалтерским и налоговым учетом.
3. 1 октября 2011 г. организация заключила кредитный договор с банком на сумму 1 000 000 руб. В этот же день кредит был перечислен на ссудный счет. Ставка процентов по договору — 18% годовых, и в течение всего срока действия кредитного договора не меняется. Денежные средства, полученные по кредитному договору, были использованы организацией для ведения текущей деятельности. Ставка рефинансирования составляет 8% (условно). В соответствии с учетной политикой для целей налогового учета проценты признаются равными «ставке рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, увеличенной в 1,8 раза». Какую проводку необходимо сделать на различия бухгалтерского и налогового учета:

3.1) Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 600 руб.;

3.2) Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 1333 руб.;

3.3) Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 1400 руб.

4. К долговым обязательствам не относятся:

4.1) займы;

4.2) товарные и коммерческие кредиты;

4.3) договор цессии.

5. Организация взяла в декабре 2011 г. в коммерческом банке кредит. Изменение процентной ставки в течение срока действия договора не предусмотрено. В соответствии с учетной политикой для целей налогового учета проценты признаются равными «ставке рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, увеличенной в 1,8 раза». Какую ставку рефинансирования Центрального банка необходимо применять при исчислении предельного размера процентов для налога на прибыль:

5.1) ставку рефинансирования Центрального банка, действовавшую на дату привлечения денежных средств;

5.2) ставку рефинансирования Центрального банка, действующую на дату признания расходов в виде процентов.

6. Организация взяла в декабре 2011 г. в коммерческом банке кредит. В течение срока действия договора процентная ставка меняется. В соответствии с учетной политикой для целей налогового учета проценты признаются равными «ставке рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, увеличенной в 1,8 раза». Какую ставку рефинансирования Центрального банка необходимо применять при исчислении предельного размера процентов для налога на прибыль:

6.1) ставку рефинансирования Центрального банка, действовавшую на дату привлечения денежных средств;

6.2) ставку рефинансирования Центрального банка, действующую на дату признания расходов в виде процентов.

7. Под долговыми обязательствами, выданными на сопоставимых условиях, понимаются долговые обязательства, выданные:

7.1) тем же кредитором, в той же валюте, под аналогичные обеспечения;

7.2) на те же сроки в сопоставимых объемах;

7.3) в той же валюте на те же сроки в сопоставимых объемах, под аналогичные обеспечения.

8. Что является существенным отклонением:
   8.1) отклонение более чем на 5% в сторону повышения или в сторону понижения от среднего уровня процентов, начисленных по сопоставимым долговым обязательствам;
   8.2) отклонение более чем на 20% в сторону повышения или в сторону понижения от среднего уровня процентов, начисленных по сопоставимым долговым обязательствам;
   8.3) отклонение более чем на 10% в сторону повышения или в сторону понижения от среднего уровня процентов, начисленных по сопоставимым долговым обязательствам.
9. Организация получила 1 декабря 2011 г. кредит в рублях под 15% годовых в сумме 1 000 000 руб. В соответствии с учетной политикой для целей налогового учета проценты признаются равными «ставке рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, увеличенной в 1,8 раза». Ставка рефинансирования на 31.12.2011 г. составляет 8,5% (условно). Какую сумму процентов можно признать в налоговом учете 31 декабря 2011 г.:
   9.1) 12 500 руб.;
   9.2) 12 750 руб.;
   9.3) 7083,33 руб.
10. Для целей налогового учета проценты по долговым обязательствам являются:
   10.1) расходами, связанными с производством и реализацией;
   10.2) внереализационными расходами;
   10.3) прочими расходами.

Глава 8
ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА ОТДЕЛЬНЫХ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ

8.1. Бухгалтерский и налоговый учет резервов по сомнительным долгам.
8.2. Бухгалтерский и налоговый учет обслуживающих хозяйств.
8.3. Бухгалтерский и налоговый учет уступки права требования.
8.4. Налоговый учет обособленных подразделений.

8.1. Бухгалтерский и налоговый учет резервов по сомнительным долгам

Для целей бухгалтерского учета сомнительной считается дебиторская задолженность организации, которая не погашена или с высокой степенью вероятности не будет погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями. Создание резерва по сомнительным долгам является обязательным для организации.

Резерв по сомнительным долгам создается на основе проведенной инвентаризации дебиторской задолженности организации. Результаты инвентаризации дебиторской задолженности оформляются актом инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами по форме № ИНВ-17, которая заполняется на основании справки к акту.

Бухгалтер должен проанализировать информацию, отраженную в акте по форме № ИНВ-17, в целях выявления сомнительных долгов, связанных с расчетами за товары (работы, услуги).

Величина резерва определяется отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния должника и оценки вероятности погашения долга полностью или частично.

Основная проблема в бухгалтерском учете дебиторской задолженности состоит в обосновании выбора варианта исчисления резервов по сомнительным долгам, так как в нормативных актах по бухгалтерскому учету не содержится методики определения размера резерва. В п. 7 ПБУ 1/2008 указано, что организации должны самостоятельно разработать способ ведения бухгалтерского учета и закрепить его в учетной политике, если по конкретному вопросу в нормативных правовых актах не установлены такие способы. При этом следует учитывать нормы ПБУ 1/2008, других положений по бухгалтерскому учету, а также Международных стандартов финансовой отчетности. Можно выделить следующие варианты:

1) определение среднего процента по отношению к сумме дебиторской задолженности;
2) создание резервов отдельно по каждому долговому требованию с оценкой финансового состояния хозяйствующего субъекта;
3) исчисление резерва на основе группировки задолженности по срокам непогашения.

Создание резерва по сомнительным долгам оформляется бухгалтерской проводкой:

Д-т сч. 91 субсчет 2 «Прочие расходы» К-т сч. 63 «Резервы по сомнительным долгам».

Сомнительным долгом для целей налогового учета признается любая задолженность перед налогоплательщиком, возникшая в связи с реализацией товаров, выполнением работ, оказанием услуг, в случае если эта задолженность не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией.

Суммы отчислений в резервы по сомнительным долгам в налоговом учете включаются в состав внереализационных расходов на последнее число отчетного (налогового) периода.

Сумма резерва по сомнительным долгам определяется по результатам проведенной на последнее число отчетного (налогового) периода инвентаризации дебиторской задолженности и исчисляется следующим образом:

1) по сомнительной задолженности со сроком возникновения свыше 90 календарных дней — в сумму создаваемого резерва включается полная сумма выявленной на основании инвентаризации задолженности;
2) по сомнительной задолженности со сроком возникновения от 45 до 90 календарных дней (включительно) — в сумму резерва включается 50% от суммы выявленной на основании инвентаризации задолженности;

3) по сомнительной задолженности со сроком возникновения до 45 дней — не увеличивает сумму создаваемого резерва.

При этом сумма создаваемого резерва по сомнительным долгам не может превышать 10% от выручки отчетного (налогового) периода, определяемой в соответствии со ст. 249 НК РФ.

Резерв по сомнительным долгам может быть использован организацией только на покрытие убытков от безнадежных долгов[1].

Сумма резерва по сомнительным долгам, не полностью использованная налогоплательщиком в отчетном периоде на покрытие убытков по безнадежным долгам, может быть перенесена им на следующий отчетный (налоговый) период. При этом сумма вновь создаваемого по результатам инвентаризации резерва должна быть скорректирована на сумму остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода. В случае если сумма вновь создаваемого по результатам инвентаризации резерва меньше, чем сумма остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода, разница подлежит включению в состав внереализационных доходов налогоплательщика в текущем отчетном (налоговом) периоде. В случае если сумма вновь создаваемого по результатам инвентаризации резерва больше, чем сумма остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода, разница подлежит включению во внереализационные расходы в текущем отчетном (налоговом) периоде.

В случае если налогоплательщик принял решение о создании резерва по сомнительным долгам, списание долгов осуществляется за счет суммы созданного резерва. В случае если сумма созданного резерва меньше суммы безнадежных долгов, подлежащих списанию, разница (убыток) подлежит включению в состав внереализационных расходов.

Пример 8.1. По результатам инвентаризации дебиторской задолженности в организации составлен налоговый регистр-расчет отчислений в резерв по сомнительным долгам.

Далее сумму резерва надо проверить на лимит, который установлен Налоговым кодексом РФ. Допустим, выручка отчетного периода составляет 4500 000,00 руб. Следовательно, сумма резерва не может быть больше 450 000,00 руб.

Для целей бухгалтерского учета такой порядок не подойдет.

---

[1] Безнадежными долгами (долгами, нереальными ко взысканию) признаются те долги перед налогоплательщиком, по которым истек установленный срок исковой давности, а также те долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения на основании акта государственного органа или ликвидации организации.

Налоговый регистр-расчет отчислений в резерв по сомнительным долгам

Сомнительный долг	Сумма, руб.	Срок возникновения сомнительного долга			Размер отчислений в резерв	Сумма отчислений в резерв, руб.
		Более 90 дней	От 45 до 90 дней	Менее 45 дней		
ООО «X»	300 000,00		300 000,00		50%	150 000,00
ООО «Друг»	120 000,00			120 000,00	0%	0,00
ОАО «Веста»	240 000,00		240 000,00		50%	120 000,00
ООО «АВС»	680 000,00			680 000,00	0%	0,00
ООО «Y»	250 000,00	250 000,00			100%	250 000,00
Итого						520 000,00

Таким образом, существует ряд причин, «разводящих» бухгалтерский и налоговый учет резервов по сомнительным долгам:

- в бухгалтерском учете резервы создаются по долгам за ранее отгруженные товары (работы, услуги), а в налоговом — по любой просроченной задолженности (кроме долгов, образовавшихся в связи с невыплатой процентов);
- на счетах бухгалтерского учета отражается сумма сомнительных долгов по решению организации на основании анализа платежеспособности должника. В целях налогообложения в полном объеме учитываются только суммы задолженности, просроченной более чем на 90 дней;
- в налоговом учете действует ограничение — резерв по сомнительным долгам не может превышать 10% от выручки отчетного (налогового) периода;
- в бухгалтерском учете организация может создать резерв по сомнительным долгам сразу после окончания проведения инвентаризации, в налоговом же учете инвентаризация должна быть проведена на конец текущего отчетного (налогового) периода.

8.2. Бухгалтерский и налоговый учет обслуживающих хозяйств

Целью создания объектов обслуживающих производств и хозяйств является поддержание социального статуса компании и создание дополнительного стимула для качественной и эффективной работы сотруд-

ников. При этом деятельность каждого такого объекта (детского сада, поликлиники, бассейна, базы отдыха и пр.) может считаться обслуживающей производство лишь в том случае, если она не была прописана в уставе как отдельный вид деятельности.

Обслуживающие хозяйства являются структурными подразделениями организации. Если структурное подразделение состоит на едином балансе организации, то вся информация о затратах, связанных с деятельностью объекта обслуживающих производств и хозяйств, отражается на счете 29 «Обслуживающие производства и хозяйства». Если структурное подразделение выделено на отдельный баланс, то вся информация обо всех видах расчетов с таким подразделением осуществляется с использованием счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

Для целей налогового учета к обслуживающим производствам и хозяйствам относятся: подсобное хозяйство, объекты жилищно-коммунального хозяйства, социально-культурной сферы, учебно-курсовые комбинаты и иные аналогичные хозяйства, производства и службы, осуществляющие реализацию товаров, работ, услуг как своим работникам, так и сторонним лицам.

К объектам жилищно-коммунального хозяйства относятся: жилой фонд, гостиницы (за исключением туристических), дома и общежития для приезжих, объекты внешнего благоустройства, искусственные сооружения, бассейны, сооружения и оборудование пляжей, а также объекты газо-, тепло- и электроснабжения населения, участки, цехи, базы, мастерские, гаражи, специальные машины и механизмы, складские помещения, предназначенные для технического обслуживания и ремонта объектов жилищно-коммунального хозяйства, социально-культурной сферы, физкультуры и спорта.

К объектам социально-культурной сферы относятся: 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).

Порядок отражения в налоговом учете расходов, понесенных обслуживающими хозяйствами и производствами, зависит от потребителя услуг.

Если потребителями услуг, оказываемых обслуживающими хозяйствами, являются исключительно члены трудового коллектива организации, то все расходы, понесенные обслуживающим хозяйством, будут включаться в расходы в полном объеме в соответствии с подп. 48 п. 1 ст. 264 НК РФ.

Если потребителями услуг являются как члены трудового коллектива, так и сторонние лица, то необходимо пользоваться нормами ст. 275.1 НК РФ, предписывающей налогоплательщику определять налоговую базу по налогу на прибыль по деятельности подразделений, связанных с обслуживающими производствами и хозяйствами, отдельно от налоговой базы по иным видам деятельности.

Особенности налогового учета возникают при наличии убытка от деятельности обслуживающих производств и хозяйств. Для определения убытка, признаваемого при налогообложении прибыли, нужно сравнить отдельные ее показатели и условия, в которых работает организация, с данными по предприятиям, для которых такая деятельность является основной. Убыток в этом случае будет признаваться для целей налогообложения при единовременном соблюдении следующих требований:

- цены на услуги должны соответствовать стоимости аналогичных услуг у специализированных организаций[1];
- расходы по содержанию обслуживающих хозяйств не могут превышать обычные затраты по аналогичным объектам у специализированных организаций;
- условия оказания услуг равны или близки к тем, в которых работают специализированные организации.

Если не выполняется хотя бы одно из указанных условий, то убыток, полученный налогоплательщиком при осуществлении деятельности, связанной с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств, налогоплательщик вправе перенести на срок, не превышающий 10 лет, и направить на его погашение только прибыль, полученную при осуществлении указанных видов деятельности. На сумму этого убытка нельзя уменьшить налогооблагаемую прибыль, полученную от реализации прочих товаров (работ, услуг) и внереализационных операций.

Пример 8.2. Предприятие имеет на своем балансе столовую и общежитие. Услугами данных подразделений пользуются как сотрудники организации, так и сторонние физические и юридические лица.

Выручка за 2011 г.:
столовой — 528 495,26 руб.;
общежития — 385 661,01 руб.

---

[1] Специализированными организациями признаются предприятия, созданные для ведения деятельности, в том числе предпринимательской, в сфере жилищно-коммунального хозяйства, в социально-культурной сфере или занимающиеся другой аналогичной деятельностью, которая является для них основной.

Регистр-расчет финансового результата по операциям обслуживающих производств и хозяйств

за 2011 г.

Объекты	Доходы от реализации (руб. коп.)		Расходы от реализации (руб. коп.)						Убыток, принимаемый для целей налогообложения, руб. коп. (гр. 2 — гр. 4 при условии, что гр. 2 ≥ гр. 3 и гр. 4 ≤ гр. 8)	Убыток, подлежащий переносу на будущие периоды (гр. 2 — гр. 4, при несоблюдении условий)	Прибыль (руб. коп.)
	Фактические доходы	Стоимость аналогичных услуг специализированных организаций	Фактические расходы, руб. коп.					расходы специализированных организаций			
			всего	в том числе зарплата	в том числе ЕСН, ФСС	в том числе материальные расходы	в том числе прочие расходы				
Общежитие	385 661,01		311 636,34	130 265,35	44 550,75	98 010,07	38 810,17				740 24,67
Столовая	528 495,26		562 134,39	242 739,29	82 782,25	227 841,66	8771,19		33 639,13		
Итого год	**914 156,27**	**0,00**	**873 770,73**	**373 004,64**	**127 333,00**	**325 851,73**	**47 581,36**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**40 385,54**

Расходы за 2011 г. представлены в налоговом регистре «Регистр-расчет финансового результата по операциям обслуживающих производств и хозяйств». Из регистра видно, что общежитие работает с прибылью, а столовая — с убытком. Так как прибыль или убыток по объектам обслуживающих производств за отчетный (налоговый) период определяется исходя из данных по всем объектам, а не по каждому объекту отдельно, в данном случае различий между бухгалтерским и налоговым учетом не будет.

Пример 8.3. Воспользуемся условиями примера 8.2, на балансе предприятия числится только столовая.

Заполнение регистров налогового учета зависит от того, имеются ли у организации подтверждающие данные специализированных организаций. Если «лимиты» соблюдены, то убыток признается для целей налогообложения. Соответственно, не возникает разницы между данными бухгалтерского и налогового учета.

В противном случае убыток признается в полном размере только в бухгалтерском учете, а в налоговом регистре необходимо будет заполнить графу «убыток, подлежащий переносу на будущие периоды».

Поэтому возникают временные разницы в сумме 33 639,13 руб., приводящие к образованию отложенного налогового актива. В бухгалтерском учете составляется запись:

Д-т сч. 09 «Отложенные налоговые активы» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» — 6727,83 руб. (33 639,13 × 20%) — начислен отложенный налоговый актив.

Если в последующих налоговых периодах столовая предприятия получит прибыль, то необходимо будет отразить погашение отложенного налогового актива. В том случае, когда в течение 10 лет по данному виду деятельности не будет прибыли, по истечении этого срока отложенный налоговый актив будет списан.

8.3. Бухгалтерский и налоговый учет уступки права требования

Под **уступкой права требования (цессией)** понимается соглашение о замене прежнего кредитора, который выбывает из обязательства, на другое лицо, к которому переходят все права прежнего кредитора. Новый кредитор не заключает с должником новый самостоятельный договор, а вступает в уже заключенную сделку в качестве стороны и может требовать от должника лишь выполнения условий той сделки, которую заключил прежний кредитор.

Гражданский кодекс РФ ограничивает возможность применения договора цессии в основном сделками купли-продажи. Другие формы от-

чуждения долгов могут иметь место только тогда, когда это предусмотрено законом.

Предусматривая возможность перехода прав от прежнего кредитора к новому субъекту, ГК РФ устанавливает некоторые ограничения, когда уступка права требования невозможна. Переход к другому лицу прав, неразрывно связанных с личностью кредитора, в частности требований об алиментах и о возмещении вреда, причиненного жизни или здоровью, не допускается.

Гражданским законодательством установлено, что передача прав новому кредитору может происходить либо на основании договора, либо на основании закона (ст. 382 ГК РФ).

В ст. 389 ГК РФ установлены определенные требования к форме цессии:

- уступка требования, основанного на сделке, совершенной в простой письменной или нотариальной форме, должна быть совершена в соответствующей письменной форме;
- уступка требования по сделке, требующей государственной регистрации, должна быть зарегистрирована в порядке, установленном для регистрации этой сделки, если иное не установлено законом;
- уступка требования по ордерной ценной бумаге совершается путем индоссамента на этой ценной бумаге.

При отражении уступки права требования в бухгалтерском учете необходимо отразить реализацию дебиторской задолженности:

Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «Цессионарий» К-т сч. 91 субсчет 1 «Прочие доходы» — на сумму задолженности нового кредитора (цессионария) по договору цессии;

Д-т сч. 91 субсчет 2 «Прочие расходы» К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — на сумму реализованной дебиторской задолженности, по которой она числится на балансе цедента.

Если дебиторская задолженность продана с прибылью, что бывает редко, бухгалтерский и налоговый учет совпадают. Если дебиторская задолженность реализована с убытком, то возникают различия между бухгалтерским и налоговым учетом.

Налоговый учет убытка по договору цессии зависит от того, когда продана дебиторская задолженность: до срока платежа или после.

При уступке налогоплательщиком — продавцом товара (работ, услуг) права требования долга третьему лицу до наступления предусмотренного договором о реализации товаров (работ, услуг) срока платежа убыток не может превышать сумму процентов, которую налогоплательщик уплатил бы с учетом требований ст. 269 НК РФ по долговому обязательству, равному доходу от уступки права требования за период от даты

уступки до даты платежа, предусмотренного договором на реализацию товаров (работ, услуг). (О порядке расчета процентов см. главу 7 настоящего пособия.)

Пример 8.4. На балансе организации ООО «АВС» числится дебиторская задолженность, образованная в результате поставки товаров организации ООО «Х» на сумму 177 000 руб. Срок платежа по договору 3 ноября 2011 г. Организация ООО «АВС» 30 сентября 2011 г. уступает долг, числившийся за покупателем ООО «Х», в сумме 120 000 руб. по договору № 3.

В учете организации ООО «АВС» необходимо составить следующие проводки:

Д-т сч. 76 субсчет «Цессионарий» К-т сч. 91 субсчет 1 «Прочие доходы» 120 000 руб. — отражена уступка права требования;

Д-т 91 субсчет 2 «Прочие расходы» К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» 177 000 руб. — списана сумма реализованной дебиторской задолженности.

Так как уступка права требования осуществляется до наступления срока платежа, предусмотренного договором, в налоговом учете необходимо рассчитать сумму процентов, которую налогоплательщик уплатил бы с учетом требований ст. 269 НК РФ. Ставка рефинансирования с 30 сентября 2011 г. по 3 ноября 2011 г. — 8,5% (условно).

Предельная величина процентов равна:

$$8{,}5\% \times 1{,}8 = 15{,}3\%.$$

Для расчета налога на прибыль может быть принят убыток в сумме 1710,25 руб. ((120 000 руб. × 15,3% × 34 дн.) : 365 дн.).

Регистр по учету убытков от уступки права требования

Договор №	Сумма уступки требования, руб.	Сумма по договору цессии, руб.	Прибыль/убыток от цессии, руб.	Предельная величина расходов, учитываемая для целей налогообложения, руб.	Сумма, не признаваемая для целей налогообложения, руб.
Договор № 3 от 30.09.2011 г.	177 000,00	120 000,00	–57 000,00	1710,25	55 289,75

Поскольку сумма 55 289,75 руб. в налоговом учете не признается ни в отчетном, ни в будущих периодах, в бухгалтерском учете необходимо начислить постоянное налоговое обязательство:

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 11 057,95 руб. (55 289,75 × 20%).

При уступке налогоплательщиком — продавцом товара (работ, услуг) после наступления предусмотренного договором о реализации товаров (работ, услуг) срока платежа убыток включается в состав внереализационных расходов налогоплательщика в следующем порядке:

- 50% от суммы убытка подлежат включению в состав внереализационных расходов на дату уступки права требования;
- 50% от суммы убытка подлежат включению в состав внереализационных расходов по истечении 45 дней с даты уступки права требования.

Пример 8.5. На балансе организации ООО «АВС» числится дебиторская задолженность на сумму 1 600 000 руб. со сроком платежа по договору 12 августа 2011 г. Необходимость в денежных средствах заставила продавца уступить банку по договору цессии право требовать с должника всю причитающуюся сумму. Сумма договора цессии 1 450 000 руб. Дата заключения договора — 31 августа 2011 г.

В учете организации ООО «АВС» необходимо составить следующие проводки:

Д-т сч. 76 субсчет «Цессионарий» К-т сч. 91 субсчет 1 «Прочие доходы» 1 600 000 руб. — отражена уступка права требования;

Д-т 91 субсчет 2 «Прочие расходы» К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» 1 450 000 руб. — списана сумма реализованной дебиторской задолженности.

В налоговом учете убыток в размере 150 000 руб. (1 600 000 – – 1 450 000) признается в следующем порядке: 75 000 руб. признается 31 августа 2011 г., а 75 000 руб. — 15 октября 2011 г. Поэтому в бухгалтерском учете необходимо отразить временную разницу в размере 75 000 руб. и сформировать проводку на отложенный налоговый актив:

Д-т сч. 09 «Отложенные налоговые активы» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 15 000 руб. (75 000 руб. × 20%) — отражен отложенный налоговый актив.

Регистр-расчет финансового результата от уступки прав требования (расходы по реализации прав, кроме ситуаций продажи ранее приобретенных прав)

№ п/п	Наименование показателя	
1	Дата уступки права требования	31.08.2011 г.
2	Объект	Договор

№ п/п	Наименование показателя	
3	Сумма задолженности, руб.	1 600 000,00
4	Цена продажи, руб.	1 450 000,00
5	Дата погашения задолженности по договору	12.08.2011 г.
6	Убыток от уступки права требования, руб.	150 000,00
7	Убыток, принимаемый в уменьшение облагаемой базы текущего периода, руб.	75 000,00
8	Убыток, принимаемый в уменьшение облагаемой базы будущих периодов, руб.	75 000,00

Через 45 календарных дней с момента уступки права требования оставшаяся сумма убытка (75 000 руб.) подлежит включению в состав внереализационных расходов для целей налогового учета, и 15 октября 2011 г. необходимо будет списать отложенный налоговый актив.

При дальнейшей реализации права требования долга налогоплательщиком, купившим это право требования, указанная операция рассматривается как реализация финансовых услуг. Доход (выручка) от реализации финансовых услуг определяется как стоимость имущества, причитающегося этому налогоплательщику при последующей уступке права требования или прекращении соответствующего обязательства. При этом при определении налоговой базы налогоплательщик вправе уменьшить доход, полученный от реализации права требования, на сумму расходов по приобретению указанного права требования долга.

8.4. Налоговый учет обособленных подразделений

В соответствии с Налоговым кодексом РФ **обособленное подразделение организации** — это любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места.

У налогоплательщика возникает обязанность письменно, в срок не позднее одного месяца со дня создания или ликвидации обособленного подразделения, сообщить об этом в налоговые органы по месту учета, а также в 10-дневный срок оповестить об открытии счетов, связанных с деятельностью обособленного подразделения.

С тем, какой правовой статус имеет обособленное подразделение, связана и организация бухгалтерского учета юридического лица, в которое входит это подразделение. Вести бухгалтерский учет обособленного подразделения может:

- головная организация на основе первичных документов, оформляемых обособленным подразделением.

  Этот вариант наиболее приемлемый, если на обособленное подразделение возложено исполнение небольшого количества финансово-хозяйственных операций либо оно вообще предназначено исключительно для представительских функций;
- само обособленное подразделение (с формированием так называемого *обособленного баланса*).

Нормативного определения понятия обособленного баланса не существует. Однако на практике под этим понимается перечень показателей, установленных организацией для своих подразделений, отражающих ее имущественное и финансовое положение на отчетную дату, необходимых для нужд управления организацией. Распределение обязанностей между бухгалтериями головного и обособленного подразделений закрепляется в учетной политике организации. При этом определяется, какие отчетные формы и в какие сроки должны быть представлены бухгалтерией подразделения в бухгалтерию головной организации.

Выделение филиала (представительства) организации на отдельный баланс производится в соответствии с учредительными документами организации, в том числе ее уставом и положением о филиале (представительстве).

Каждое обособленное подразделение, выделенное на отдельный баланс, имеет собственную кассу и ведет кассовую книгу. Если же обособленное подразделение не выделено на отдельный баланс, то в организации открывается одна кассовая книга — в головной организации. В этом случае выручка обособленного подразделения в полном объеме сдается в головное подразделение.

Если филиал (представительство) выделен на отдельный баланс, то для отражения в учете внутрибалансовых расчетов между отдельными подразделениями используется счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты». Этот же счет может использоваться при ведении учета и в том случае, если подразделение не имеет собственного баланса. По счету 79 отражаются расчеты по выделенному имуществу, взаимному отпуску материальных ценностей, продаже продукции, по передаче расходов по общеуправленческой деятельности, по оплате труда работников подразделений и т. п.

Особенности исчисления и уплаты налога на прибыль налогоплательщиком, имеющим обособленные подразделения, установлены ст. 288 НК РФ.

Налоговая база по налогу на прибыль определяется головным подразделением в целом по всей организации. В федеральный бюджет на-

лог уплачивается по ставке 2,0% непосредственно головной организацией, а обязательства перед региональными бюджетами распределяются между подразделениями. При этом суммы налога исчисляются по ставкам, действующим на территориях, где расположены организация и ее обособленные подразделения.

Если на территории одного субъекта Федерации находится несколько обособленных подразделений, то головная организация вправе уплачивать налог в региональный бюджет через «ответственное» подразделение. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет этого субъекта Российской Федерации, в таком случае определяется исходя из доли прибыли, исчисленной из совокупности показателей обособленных подразделений, находящихся на территории субъекта РФ. При этом налогоплательщик самостоятельно выбирает то обособленное подразделение, через которое осуществляется уплата налога в бюджет этого субъекта Российской Федерации, уведомив о принятом решении до 31 декабря года, предшествующего налоговому периоду, налоговые органы, в которых налогоплательщик состоит на налоговом учете по месту нахождения своих обособленных подразделений. Уведомления представляются в налоговый орган в случае, если налогоплательщик изменил порядок уплаты налога, изменилось количество структурных подразделений на территории субъекта Российской Федерации или произошли другие изменения, влияющие на порядок уплаты налога.

В учетной политике для целей налогообложения организация должна указать, как распределяется прибыль между обособленными подразделениями.

Для распределения прибыли вычисляется расчетная доля. Существует несколько *способов определения расчетной доли*.

Способ 1. Расчетная доля определяется как среднеарифметическая величина удельного веса среднесписочной численности работников и удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества конкретного обособленного подразделения в соответствующих показателях по организации в целом (см. пример 8.6).

Пример 8.6. Организация, имеющая головное подразделение в Краснодаре ($А_1$) и обособленные подразделения в Москве ($А_4$) и Санкт-Петербурге ($А_2$ и $А_3$), за 2011 г. получила налогооблагаемую прибыль в сумме 210 000 руб. Показатели организации приведены в табл. 8.1.

Ответственным за уплату налога на прибыль является филиал $А_2$. Головная организация ($А_1$) является убыточной. Прибыль между подразделениями распределяется пропорционально расчетной доле, рассчитываемой способом 1.

Таблица 8.1

Исходные данные						
Показатели		**Организация в целом A_0**	**Головное подразделение A_1**	**Филиал A_2**	**Филиал A_3**	**Филиал A_4**
Среднесписочная численность работников, чел.	Q	96	28	25	20	23
Расходы на оплату труда, руб.	C	523 805	124 600	187 260	95 645	116 300
Остаточная стоимость амортизируемого имущества, руб.	S	1 254 235	360 900	405 943	186 090	301 302
Прибыль (убыток), руб.		210 000	(45 000)	103 000	84 000	68 000

Доля прибыли, приходящаяся на головное подразделение, рассчитывается по формуле:

$$Y = (A_1Q : A_0Q + A_1S : A_0S) : 2. \quad (8.1)$$

Таким образом, доля прибыли головного подразделения (A_1) составляет 0,38 ((46 : 145 + 135 620 : 296 000) : 2). Аналогично производится расчет доли по остальным подразделениям. Так как филиалы A_2 и A_3 находятся на одной территории, при определении доли прибыли они рассматриваются как единое целое. Результаты расчетов представлены в табл. 8.2.

Способ 2. Доля рассчитывается как среднеарифметическая величина удельного веса расходов на оплату труда работников и удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества конкретного обособленного подразделения в соответствующих показателях по организации в целом (см. пример 8.7).

Пример 8.7 (по условию примера 8.6). Прибыль между подразделениями распределяется пропорционально расчетной доле, рассчитываемой способом 2.

Доля прибыли, приходящаяся на головное подразделение, рассчитывается по формуле:

$$Y = (A_1C : A_0CQ + A_1S : A_0S) : 2. \quad (8.2)$$

Результаты расчетов представлены в табл. 8.2.

Таблица 8.2

Результаты распределения прибыли между подразделениями

Показатели	Организация в целом A_0	Головное подразделение A_1		Филиал A_2		Филиал A_3		Филиал A_4	
		Способ 1	Способ 2	Способ 1	Способ 2	Способ 1	Способ 2	Способ 1	Способ 2
Расчетная доля	–	0,29	0,26	0,47	0,51	–	–	0,24	0,23
Налогооблагаемая прибыль	210 000	60 900	54 600	98 700	107100	–	–	50 400	48 300
Налог на прибыль, уплачиваемый подразделением в региональный бюджет	37 800	10 962	9828	17 766	19 278	–	–	9072	8694

Организация, имеющая обособленные подразделения, должна решить вопрос о том, кто будет рассчитывать и отражать в своем учете постоянные и временные разницы — головная организация или обособленное подразделение. Этот вопрос очень актуален в учете некоторых нормируемых расходов.

Пример 8.8. Организация имеет обособленное подразделение, которое в декабре 2011 г. провело розыгрыш призов в рекламных целях. Общая стоимость выданных призов составила 56 000 руб. В соответствии с п. 4 ст. 264 НК РФ такие рекламные расходы учитываются в размере 1% выручки от реализации.

Выручка головной организации без НДС за 2011 г. составила 4 300 000 руб., выручка подразделения за 2011 г. — 1 700 000 руб.

В рассматриваемой ситуации учет отложенных налогов может вести обособленное подразделение (вариант 1) или головное подразделение (вариант 2).

Вариант 1: расчет отложенных налогов осуществляет обособленное подразделение.

В учете подразделения будут сделаны учетные записи:

Д-т сч. 44 «Расходы на продажу» К-т сч. 10 «Материалы» 56 000 руб. — выданы призы победителям;

Д-т сч. 79 «Внутрихозяйственные расчеты» К-т сч. 44 «Расходы на продажу» 56 000 руб. — переданы головной организации расходы на продажу;

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 7800 руб. [(56 000 — 1700 000 × 1%) × 20%] — сформировано постоянное налоговое обязательство на разницу между данными бухгалтерского и налогового учета;

Д-т сч. 79 «Внутрихозяйственные расчеты К-т сч. 99 «Прибыли и убытки» 7800 руб. — передано головной организации постоянное налоговое обязательство;

Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» К-т сч. 79 «Внутрихозяйственные расчеты» 7800 руб. — передана головной организации задолженность по налогам и сборам.

Вариант 2: расчет отложенных налогов осуществляет головная организация.

В учете головной организации сделаны следующие записи:

Д-т сч. 44 «Расходы на продажу» К-т сч. 79 «Внутрихозяйственные расчеты» 56 000 руб. — получены головной организацией расходы на продажу (рекламные расходы) от подразделения.

В данном случае лимит рекламных расходов, принимаемых в целях налогообложения прибыли, составит 60 000 руб. [(1 700 000 + + 4 300 000) × 1%], что выше фактических затрат. При расчете лимита рекламных расходов берутся данные как головной организации, так и подразделения независимо от того, выделено ли подразделение на отдельный баланс. Разница между данными бухгалтерского и налогового учета в рассматриваемой ситуации не возникает, поскольку рекламные расходы (56 000 руб.) не превышают рассчитанной для данной организации нормы (60 000 руб.).

В конце отчетного (налогового) периода подразделения производят расчет отложенных налогов и передают их в головную организацию, за исключением:

- представительских расходов;
- расходов на рекламу;
- расходов на обязательное и добровольное личное страхование;
- расходов на создание резервов по сомнительным долгам;
- расходов на формирование резерва по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию (в учетной политике для целей налогообложения обязательно надо закрепить предельный размер данного резерва);
- расходов на научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки, осуществленные в форме отчислений на формирование Российского фонда технологического развития.

Обособленное подразделение может составлять налоговые регистры в форме, утвержденной приказом руководителя организации, и передавать головной организации рассчитанные разницы (постоянные и временные).

Вместо показателя среднесписочной численности работников налогоплательщик с сезонным циклом работы либо иными особенностями деятельности, предусматривающими сезонность привлечения работников, по согласованию с налоговым органом по месту своего нахождения может применять показатель удельного веса расходов на оплату труда, определяемых в соответствии со ст. 255 НК РФ. При этом определяется удельный вес расходов на оплату труда каждого обособленного подразделения, в общих расходах налогоплательщика, на оплату труда.

Если организация перешла на начисление амортизации нелинейным методом, то ей предоставлено право определять остаточную стоимость амортизируемого имущества по данным бухгалтерского учета.

Контрольные вопросы и задания

1. Дайте определения следующих терминов: «сомнительная дебиторская задолженность», «безнадежный долг», «обслуживающие производства и хозяйства», «уступка права требования», «обособленные подразделения».
2. Какова экономическая сущность резервов? Зачем нужно создавать резервы в налоговом учете?
3. Каков порядок создания резерва по сомнительным долгам? Какие возникают различия в бухгалтерском и налоговом учете данных операций? Можно ли избежать данных различий?
4. Что такое «обслуживающие хозяйства»? Какова цель создания обслуживающих хозяйств?
5. Назовите особенности налогообложения убытка обслуживающих хозяйств.
6. Что такое «обособленные подразделения для целей налогового учета»?
7. Какие особенности налогового учета в обособленных подразделениях?
8. Как распределяется налогооблагаемая база между обособленными подразделениями и головной организацией?
9. Что такое «уступка права требования»? Каков порядок учета данных операций?
10. Какие особенности налогового учета уступки права требования до того и после того, как истек срок платежа?

Задача 8.1

Исходные данные:

Организация *X* в июне 2011 г. выполнила работы для организации В на сумму 354 000 руб., в том числе НДС 18%. Срок оплаты в соответствии с условиями договора установлен 31 августа 2011 г. Залогом, поручительством и банковской гарантией задолженность не обеспечена. Заказчик в срок платеж не произвел.

В январе 2012 г. организация *А* получила извещение конкурсного управляющего о том, что в отношении организации В начата процедура банкротства. Имущества для удовлетворения требований организации *А* у дебитора недостаточно. По этой причине обязательство должника-банкрота перед налогоплательщиком прекращается.

В соответствии с учетной политикой для целей бухгалтерского и налогового учета организация *А* формирует резервы по сомнительным долгам.

Задание:

Составить расчет резерва по сомнительным долгам в бухгалтерском и налоговом учете.

Задача 8.2

Исходные данные:

На балансе организации находится несколько объектов социальной структуры, в том числе общежитие и поликлиника. За 2011 г. фактические затраты на содержание общежития и поликлиники составили:

- по общежитию — 1 200 000 руб.;
- по поликлинике — 800 000 руб.

Согласно документам специализированной организации обычные затраты:

- по общежитию — 1 000 000 руб.;
- по поликлинике — 900 000 руб.

Задание:

1. Определить предельный размер затрат, который можно принять для целей налогового учета.

2. Составить проводки на различия бухгалтерского и налогового учета.

Задача 8.3

Исходные данные:

Организация имеет на своем балансе столовую, где питаются как работники организации, так и сторонние лица. Выручка от продажи готовой продукции столовой за декабрь 2011 г. составила 250 000 руб. (в том

числе НДС по ставкам 10 и 18% на сумму 32 000 руб.). В декабре предприятие в связи с работой столовой понесло следующие расходы:

- по оплате труда — 40 000 руб.;
- амортизация оборудования — 12 540 руб.;
- материальные расходы (расходы на сырье, хозтовары) — 126 700 руб.;
- коммунальные расходы (электроэнергия, вода, газ) — 34 600 руб.;
- прочие расходы (телефон, транспортные расходы, ремонт и т. д.) — 8545 руб.

У организации нет данных, подтверждающих расходы специализированных организаций.

Задание:

1. Составить бухгалтерские проводки по отражению данных операций в бухгалтерском учете.

2. Заполнить регистр налогового учета «Регистр-расчет финансового результата по операциям обслуживающих производств и хозяйств».

Задача 8.4

Исходные данные:

ООО имеет на своем балансе столовую, детский сад и профилакторий.

Финансовые результаты по каждому из этих объектов за I квартал 2011 г. составили:

- прибыль от деятельности детского сада — 60 000 руб.;
- убыток от деятельности профилактория — 50 000 руб.;
- убыток от деятельности столовой — 40 000 руб.

Задание:

1. Определить общую величину налоговой базы по указанным объектам.

2. Проанализировать, как будет признаваться убыток по данным операциям.

3. Отразить различия в бухгалтерском и налоговом учете с помощью ПБУ 18/02.

Задача 8.5

Исходные данные:

Организация, имеющая головное подразделение в Санкт-Петербурге (*А1*) и обособленные подразделения в Москве (*А4*), Новосибирске (*А2*) и Владивостоке (*А3*), за 2011 г. получила налогооблагаемую прибыль в сумме 6 450 000 руб. Показатели организации приведены в таблице.

Исходные данные					
Показатели	**Организация в целом A_0**	**Головное подразделение A_1**	**Филиал A_2**	**Филиал A_3**	**Филиал A_4**
Среднесписочная численность работников, чел.		105	36	42	9
Расходы на оплату труда, руб.		3 045 200	1 645 500	1 210 000	201 000
Остаточная стоимость амортизируемого имущества, руб.		43 500 000	10 200 240	13 640 500	0
Прибыль (убыток), руб.		2 450 350	1 260 050	2 420 700	318 900

Задание:

Произвести (двумя способами) расчет прибыли, приходящейся на каждый филиал.

Задача 8.6

Исходные данные:

Организация имеет обособленное подразделение, которое в декабре 2011 г. провело розыгрыш призов в рекламных целях. Общая стоимость выданных призов составила 145 000 руб. Выручка головной организации за 2011 г. — 2 850 650 руб. (в том числе НДС 18%), выручка подразделения за 2011 г. — 1 300 000 руб. (в том числе НДС 18%).

Задание:

Составить бухгалтерские проводки и рассчитать разницы по ПБУ 18/02 двумя способами: учет отложенных налогов ведет обособленное подразделение (вариант 1) или головное подразделение (вариант 2).

Задача 8.7

Исходные данные:

На балансе организации *А* числится дебиторская задолженность, образовавшаяся в результате поставки товаров 10 января 2011 г. организации В на сумму 129 800 руб. (в том числе НДС 18%). Учетная стоимость отгруженных товаров — 70 000 руб. Срок платежа по данному договору наступает 20 марта 2011 года. Организация *А* 25 января 2011 г. переуступает право требования дебиторской задолженности организации *В*. Договор цессии заключен на сумму 100 000 руб.

Задание:

1. Составить бухгалтерские проводки по данным хозяйственным операциям.

2. Отразить различия в бухгалтерском и налоговом учете с помощью ПБУ 18/02.

Задача 8.8

Исходные данные:

ЗАО «АВС» 23 мая 2011 г. продало право требования долга за 120 000 руб. Сумма основного долга составила 100 000 руб. Срок, отведенный на платеж, закончился 14 февраля 2011 г.

Задание:

1. Составить бухгалтерские проводки по данным хозяйственным операциям.

2. Отразить различия в бухгалтерском и налоговом учете с помощью ПБУ 18/02.

Задача 8.9

Исходные данные:

02.02.2010 г. организация отгрузила продукцию на сумму 236 000 руб. (в том числе НДС 18%). Фактическая себестоимость отгруженной продукции составила 140 000 руб. Договором купли-продажи установлен срок платежа — 05.03.2011 г. Не дожидаясь срока платежа, предусмотренного договором купли-продажи, 18.02.2011 г. организация заключила договор уступки права требования на сумму 180 000 руб. с третьей организацией.

Задание:

1. Составить бухгалтерские проводки по данным хозяйственным операциям.

2. Составить справку-расчет предельной величины расходов признания для целей налогового учета.

3. Заполнить регистр-расчет разниц бухгалтерского и налогового учета.

Справка-расчет предельной величины расходов, принимаемой для целей налогового учета по договорам уступки права требования

1. Цена продажи дебиторской задолженности —
2. Количество дней от даты уступки до даты платежа —
3. Ставка рефинансирования ЦБ РФ, увеличенная в 1,8 раза —
4. Сумма процента, которую организация уплатила бы по долговому обязательству, составит —
5. Сумма убытка, не признаваемая для целей налогообложения, —

Регистр-расчет разниц за февраль 2011 г.

Виды доходов (расходов, убытков)	Учитываются при определении бухгалтерской прибыли	Учитываются при определении налоговой прибыли	Разницы, увеличивающие (уменьшающие) налогооблагаемую прибыль
Доход от реализации продукции			
Себестоимость отгруженной продукции			
Прибыль (убыток) от реализации продукции			
Убыток от операции уступки права требования			
Всего прибылей			

Тесты

1. Обязательно ли в 2011 г. создавать резерв по сомнительным долгам в налоговом учете:
   1.1) обязательно;
   1.2) обязательно, если это предусмотрено учетной политикой для целей налогового учета;
   1.3) это пожелание налогоплательщика.
2. Учетной политикой организации для целей налогового учета на 2011 г. предусмотрено создание резерва по сомнительным долгам. По состоянию на 31.12.2011 г. организация провела инвентаризацию дебиторской задолженности. Выявлена просроченная дебиторская задолженность: со сроком возникновения свыше 90 дней — 420 000 руб., со сроком возникновения от 45 до 90 дней — 203 000 руб. Выручка отчетного периода — 6 250 200 руб. Какой размер резерва по сомнительным долгам необходимо отразить в налоговом учете:
   2.1) 413 000 руб.;
   2.2) 625 020 руб.;
   2.3) 521 500 руб.
3. Существует ли предел создаваемого резерва по сомнительным долгам в налоговом учете:
   3.1) резерв не может превышать 10% от выручки отчетного периода;
   3.2) в налоговом учете предел не установлен;

3.3) резерв не может превышать 10% от суммы дебиторской задолженности.

4. Обязательным условием отнесения объекта жилищно-коммунального хозяйства в налоговом учете к обслуживающим производствам и хозяйствам является:
   4.1) реализация товаров, работ, услуг своим сотрудникам;
   4.2) территориальное обособление данного подразделения;
   4.3) реализация товаров, работ, услуг как своим сотрудникам, так и сторонним лицам.
5. На сумму убытка от деятельности обслуживающих производств и хозяйств:
   5.1) уменьшается налогооблагаемая прибыль от реализации товаров (работ, услуг);
   5.2) уменьшается налогооблагаемая прибыль от внереализационных операций;
   5.3) не уменьшается налогооблагаемая прибыль от реализации товаров (работ, услуг) и внереализационных операций.
6. Организация на своем балансе имеет дом отдыха. Деятельность дома отдыха для целей налогового учета признается деятельностью обслуживающих производств и хозяйств. Убыток от деятельности дома отдыха составляет 500 000 руб. Данный убыток:
   6.1) переносится на срок, не превышающий 10 лет, и следует направлять на его погашение только прибыль, полученную при осуществлении деятельности обслуживающих производств и хозяйств;
   6.2) не признается для целей налогового учета ни при каких условиях;
   6.3) переносится на будущие периоды, но покрывать его можно только прибылью от деятельности обслуживающих производств и хозяйств и в размере не более 30% от прибыли отчетного периода.
7. Организация 5 мая 2011 г. сдала заказчику результаты строительно-монтажных работ на сумму 600 000 руб. В соответствии с договором подряда заказчик должен произвести оплату не позднее 30 июня 2011 г. 19 мая организация уступила право требования долга за 570 000 руб. Ставка рефинансирования 8,25%. Какую сумму убытка от реализации права требования можно признать для целей налогового учета:
   7.1) 9739,97 руб.;
   7.2) 10 252,60 руб.;
   7.3) убыток не признается.

8. Убыток от реализации права требования составляет 320 000 руб. Право требования реализовано через 30 дней после наступления срока погашения обязательства по договору. Ставка рефинансирования 8,25%. Какую сумму убытка от реализации права требования можно признать для целей налогового учета в отчетном периоде:
   8.1) 320 000 руб.;
   8.2) убыток не признается;
   8.3) 160 000 руб.
9. Обязательным условием отнесения объекта в налоговом учете к обособленным подразделениям является:
   9.1) реализация товаров, работ, услуг своим сотрудникам;
   9.2) территориальное обособление данного подразделения;
   9.3) реализация товаров, работ, услуг как своим сотрудникам, так и сторонним лицам.
10. Организация «АВС» зарегистрирована в Москве и имеет обособленное подразделение в Санкт-Петербурге. Как определяется налоговая база по налогу на прибыль:
   10.1) налоговая база определяется головным подразделением в целом по всей организации;
   10.2) налоговая база определяется отдельно головным подразделением, отдельно обособленным подразделением;
   10.3) налоговая база определяется «ответственным» подразделением в целом по всей организации.

Ответы на вопросы тестов

Глава 1

1.3	2.2	3.2	4.2	5.1	6.1	7.1	8.1	9.3	10.1
11.4	12.2	13.2	14.2	15.3	16.2	17.1	18.1	19.1	20.1

Глава 2

1.2	2.3	3.3	4.1	5.2	6.3	7.2	8.4	9.3	10.2
11.2	12.3	13.2	14.3	15.3	16.2	17.3	18.2	19.1	20.4

Глава 3

1.3	2.3	3.4	4.1	5.3	6.2	7.1	8.2	9.3	10.3
11.3	12.3	13.1	14.3	15.3	16.1	17.2	18.1	19.2	20.2

Глава 4

1.1	2.2	3.2	4.2	5.3	6.1	7.2	8.1	9.1	10.

Глава 5

1.1	2.2	3.3	4.1	5.3	6.2	7.1	8.2
9.2	10.1	11.2	12.1	13.2	14.3	15.2	

Глава 6

1.3	2.3	3.1	4.1	5.1	6.1	7.3	8.2	9.1	10.3

Глава 7

1.1	2.2	3.1	4.3	5.1	6.2	7.3	8.2	9.1	10.2

Глава 8

1.2	2.3	3.1	4.3	5.3	6.1	7.1	8.3	9.2	10.2

Список использованных источников

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть I и II.
2. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.96 г. № 129-ФЗ.
3. О налоге на прибыль предприятий и организаций: Федеральный закон № от 27.12.1991 г.
4. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утверждено приказом Минфина РФ от 29.07.98 № 34н.
5. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации», ПБУ 9/99, утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.99 № 32н.
6. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации», ПБУ 10/99, утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.99 № 33н.
7. Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли: утверждено постановлением Правительства Российской Федерации от 05.08.92 № 552.
8. Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятия, утверждена приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н.
9. *Азарян Р. И.* Налоговый учет: каким ему быть? // Хозяйство и право. 2002. № 7. С. 85–101.
10. *Астафьев П.* Развернутый счет убытка и прибылей // Вестник счетоводства. 1928.
11. *Астахов В. П.* Бухгалтерский (финансовый) учет: Учебник. 7-е изд., перераб. и доп. М.: МЦФЭР, 2006. 1072 с.
12. *Бабо А.* Прибыль / Пер. с фр. Е. П. Островской; общ. ред. В. И. Кузнецова. 4-е изд., испр. М.: Прогресс. Универс, 1993. 174 с.
13. *Бакаев А. С.* О реформировании национального бухгалтерского учета: взгляд на проблему //Бухгалтерский учет. 1998. № 1. С. 18–26.
14. *Бакаев А. С.* Регулирование бухгалтерского учета: роль государства и профессионального сообщества // Бухгалтерский учет. 2005. № 1. С. 5–10.

15. *Белобжецкий И. А.* Прибыль предприятия // Финансы. 1993. № 3.
16. *Бланк И. А.* Управление прибылью. Киев: Ника-центр, 1998.
17. Большой бухгалтерский словарь / Под ред. Азрилияна А. Н. М.: Институт новой экономики, 1999.
18. Большой коммерческий словарь. М.: Война и мир, 1996.
19. *Брызгалин А. В.* Методы налоговой оптимизации. М.: Аналитика-Пресс, 2000. 144 с.
20. Бухгалтерская наука на рубеже веков: интервью с О. В. Голосовым// Бухгалтерский учет. 2002. № 5.
21. *Ван Бреда М. Ф.* Теория бухгалтерского учета / Пер. с англ.; под ред. Я. В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2000. 576 с.
22. *Жамс Э.* История экономической мысли XX века иностранной литературы. М., 1959.
23. *Карзаева Н. Н.* Оценка и ее роль в учетной и финансовой политике организации. М.: Финансы и статистика, 2002. 224 с.
24. *Ковалев В. В. Ковалев Вит. В.* Раскрытие прибыли в отчетности организации // Бухгалтерский учет. 2004. № 2.
25. *Кожинов В. Я.* Бухгалтерский и налоговый учет: управление прибылью. М.: Экзамен, 2005. 416 с.
26. Комментарий к законодательству по бухгалтерскому учету. Кн. 2 / Под ред. С. А. Николаевой. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Аналитика пресс, 2000. 224 с.
27. Коммерческая энциклопедия под редакцией І. Фридман. — П., 1909.
28. *Кондратьев Н. Д.* Основные проблемы экономической статики и динамики. М.: Наука, 1991.
29. *Коновалова И. Р.* Прибыль учетное, юридическое и налоговое содержание. М.: Юрист, 2001.
30. *Коновалова И. Р.* Бухгалтерский комментарий к НК РФ. М.: Юрист, 2003. 432 с.
31. *Коньков Ф.* Древнейший документ счетоводства // Счетоводство. 1924. № 1.
32. *Костюк П. А.* Словарь бухгалтера. Минск: Высшая школа, 1990.
33. *Кутер М. И.* Проблемы статического и динамического бухгалтерского учета в трудах Ж. Ришара // Бухгалтерский учет. 2002. № 20. С. 58–62.
34. *Кутер М. И.* Теория бухгалтерского учета: Учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Финансы и статистика, 2002. 640 с.
35. *Ле-Кутре В.* Основы балансоведения. М.: МАКИЗ, 1925.
36. *Леонтьева Ж. Г., Киперман Г. Я., Рогозин Б. А. и др.* Налоговое планирование на предприятии и организациях (оптимизация и мини-

мизация налогообложения). М.: Налоги и налоговое планирование, 1997.

37. *Леонтьева Ж. Г.* Бухгалтерский и налоговый учет доходов и расходов коммерческих организаций. СПб.: Юридический центр Пресс, 2003. 394 с.
38. *Луговой В. А.* Учет капитала, ссуд и финансовых результатов: Методика и практикум. М.: Финансы и статистика, 1995.
39. *Медведев М. Ю.* Все ПБУ : постатейные комментарии. 9-е изд., перераб. и доп. М.: Проспект, 2011. 704 с.
40. *Медведев М. Ю.* Общая теория учета. М.: Дело и сервис, 2001.
41. *Медведев М. Ю.* Слово о счетах и записях. М.: Техинпресс, 2002.
42. *Мэтьюс М. Р.* Теория бухгалтерского учета / Пер. с англ.; под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. 663 с.
43. *Найт Ф. Х.* Риск, неопределенность и прибыль / Пер. с англ.; под ред. В. Г. Гребенникова. М.: Дело, 2003. 359 с.
44. Налоговый учет в 2003 году: учетная политика для целей налогообложения / Под ред. С. А. Николаевой. 3-е изд., перераб. и доп. М.: «АН-Пресс», 2003. 312 с.
45. *Нечитайло А. И.* Бухгалтерский и налоговый учет прибыли. СПб.: Пресс, 2003.
46. *Нечитайло А. И.* Учет финансовых результатов и использование прибыли. СПб.: Санкт-Петербургский государственный университет экономики и финансов, 1998.
47. *Нидлз Б.* Принципы бухгалтерского учета / Пер. с англ.; под ред. Я. В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2000. 496 с.
48. *Новодворский В. Д.* О взаимодействии систем бухгалтерского учета и налогообложения // Бухгалтерский учет. 2003. № 23. С. 64–69.
49. *Новодворский В. Д.* Учет собственного капитала. М.: Экономистъ, 2004. 159 с.
50. *Новодворский В. Д., Клестова Н. В., Шпак.* Прибыль предприятия: бухгалтерская и экономическая // Финансы. 2003. № 4.
51. *Ожегов С. И.* Словарь русского языка: 70 000 слов / Под ред. Н. Ю. Шведовой. 23-е изд., испр. М.: Русский язык, 1991. 917 с.
52. *Палий В. Ф.* Обновление бухгалтерского учета: что дальше? // Бухгалтерский учет. 1996. № 10. С. 3–10.
53. *Палий В. Ф.* Перспективы применения МСФО в российских организациях // Бухгалтерский учет. 2003. № 8.
54. *Пирс Ч.* Логические основания Теории знаков: Начала прагматизма / Пер. с англ. СПб.: Изд. Лаб. метафизических исследований философского факультета СПбГУ Алетейя, 2000. 352 с.

55. *Попова Л. В.* Целесообразность создания единой системы бухгалтерского и налогового учета // Финансовый менеджмент. 2004. № 5. С. 78–84.
56. *Пятов М. Л.* Управление обязательствами организации. М.: Финансы и статистика, 2004.
57. *Ришар Ж.* Бухгалтерский учет: теория и практика / Пер. с фр.; под ред. Я. В. Соколова. — М.: Финансы и статистика, 2000. 160 с.
58. *Соколов Я. В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебное пособие для вузов. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. 638 с.
59. *Соколов Я. В.* История развития бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1985. 376 с.
60. *Соколов Я. В.* Новый План счетов и основы ведения бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2003. 640 с.
61. *Соколов Я. В.* Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000. 496 с.
62. *Соколов Я. В.* Счета бухгалтерского учета: содержание и применение: Справочное пособие. М.: Финансы и статистика, 2006. 576 с.
63. *Соколов Я. В., Патров В. В.* Две концепции бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет, 1996. № 5.
64. *Ткач В. И.* Учет резервов предприятия. М.: Приор, 2000. 93 с.
65. *Шаталов С. Д.* Какой быть системе налогообложения в России // Бухгалтерский учет. 1995. № 12. С. 5–9.
66. *Шаталов С. Д.* Налоговый кодекс РФ и проблемы налогового законодательства // Бухгалтерский учет. 2000. № 4. С. 27–34.
67. *Шнейдман Л. З.* Бухгалтерский учет и налогообложение // Бухгалтерский учет. 1995. № 5. С. 10–14.
68. *Юров В. Ф.* Прибыль в рыночной экономике: вопросы теории и практики. М.: Финансы и статистика, 2001. 144 с.

Томшинская Ирина Николаевна

Бухгалтерский и налоговый учет в коммерческих организациях

Учебное пособие

Стандарт третьего поколения

Заведующий редакцией	*А. Толстиков*
Руководитель проекта	*Е. Базанов*
Ведущий редактор	*Е. Маслова*
Литературный редактор	*Т. Христич*
Художник	*С. Маликова*
Корректоры	*Н. Витько, Т. Христич*
Верстка	*Л. Егорова*

ООО «Питер Пресс», 192102, Санкт-Петербург, ул. Андреевская (д. Волкова), 3, литер А, пом. 7Н.

Налоговая льгота — общероссийский классификатор продукции ОК 005-93, том 2; 95 3005 — литература учебная.

Подписано в печать 31.07.12. Формат 60×90/16. Усл. п. л. 21,000. Тираж 2000. Заказ 0000.

Отпечатано с готовых диапозитивов в ИПК ООО «Ленинградское издательство». 194044, Санкт-Петербург, ул. Менделеевская, 9.

КНИГА-ПОЧТОЙ

ЗАКАЗАТЬ КНИГИ ИЗДАТЕЛЬСКОГО ДОМА «ПИТЕР» МОЖНО ЛЮБЫМ УДОБНЫМ ДЛЯ ВАС СПОСОБОМ:

- на нашем сайте: **www.piter.com**
- по электронной почте: **postbook@piter.com**
- по телефону: **(812) 703-73-74**
- по почте: **197198, Санкт-Петербург, а/я 127, ООО «Питер Мейл»**
- по ICQ: **413763617**

ВЫ МОЖЕТЕ ВЫБРАТЬ ЛЮБОЙ УДОБНЫЙ ДЛЯ ВАС СПОСОБ ОПЛАТЫ:

- Наложенным платежом с оплатой при получении в ближайшем почтовом отделении.
- С помощью банковской карты. Во время заказа Вы будете перенаправлены на защищенный сервер нашего оператора, где сможете ввести свои данные для оплаты.
- Электронными деньгами. Мы принимаем к оплате все виды электронных денег: от традиционных Яндекс.Деньги и Webmoney до USD E-Gold, MoneyMail, INOCard, RBK Money (RuPay), USD Bets, Mobile Wallet и др.
- В любом банке, распечатав квитанцию, которая формируется автоматически после совершения Вами заказа.

Все посылки отправляются через «Почту России». Отработанная система позволяет нам организовывать доставку Ваших покупок максимально быстро. Дату отправления Вашей покупки и предполагаемую дату доставки Вам сообщат по e-mail.

ПРИ ОФОРМЛЕНИИ ЗАКАЗА УКАЖИТЕ:

- фамилию, имя, отчество, телефон, факс, e-mail;
- почтовый индекс, регион, район, населенный пункт, улицу, дом, корпус, квартиру;
- название книги, автора, количество заказываемых экземпляров.

ИЗДАТЕЛЬСКИЙ ДОМ
ПИТЕР®
WWW.PITER.COM

ПИТЕР®

Нет времени

ходить по магазинам?

наберите:

www.piter.com

Здесь вы найдете:

Все книги издательства сразу
Новые книги — в момент выхода из типографии
Информацию о книге — отзывы, рецензии, отрывки
Старые книги — в библиотеке и на CD

И наконец, вы нигде не купите наши книги дешевле!

ВАМ НРАВЯТСЯ НАШИ КНИГИ? ЗАРАБАТЫВАЙТЕ ВМЕСТЕ С НАМИ!

У Вас есть свой сайт?
Вы ведете блог?
Регулярно общаетесь на форумах? Интересуетесь литературой, любите рекомендовать хорошие книги и хотели бы стать нашим партнером?
ЭТО ВПОЛНЕ РЕАЛЬНО!

СТАНЬТЕ УЧАСТНИКОМ ПАРТНЕРСКОЙ ПРОГРАММЫ ИЗДАТЕЛЬСТВА «ПИТЕР»!

- *Зарегистрируйтесь на нашем сайте в качестве партнера по адресу* ***www.piter.com/ePartners***
- *Получите свой персональный уникальный номер партнера*
- *Выбирайте книги на сайте* ***www.piter.com****, размещайте информацию о них на своем сайте, в блоге или на форуме и добавляйте в текст ссылки на эти книги (на сайт* ***www.piter.com****)*

ВНИМАНИЕ! *В каждую ссылку необходимо добавить свой персональный уникальный номер партнера.*

С этого момента получайте 10% от стоимости каждой покупки, которую совершит клиент, придя в интернет-магазин «Питер» по ссылке с Вашим партнерским номером. А если покупатель приобрел не только эту книгу, но и другие издания, Вы получаете дополнительно по 5% от стоимости каждой книги.

Деньги с виртуального счета Вы можете потратить на покупку книг в интернет-магазине издательства «Питер», а также, если сумма будет больше 500 рублей, перевести их на кошелек в системе Яндекс.Деньги или Web.Money.

Пример партнерской ссылки:
http://www.piter.com/book.phtml?978538800282 – обычная ссылка
http://www.piter.com/book.phtml?978538800282**&refer=0000** – партнерская ссылка, где 0000 – это ваш уникальный партнерский номер

Подробно о Партнерской программе ИД «Питер» читайте на сайте WWW.PITER.COM

ИЗДАТЕЛЬСКИЙ ДОМ
ПИТЕР®
WWW.PITER.COM

ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВА ИЗДАТЕЛЬСКОГО ДОМА «ПИТЕР»
предлагают профессиональную и популярную литературу по различным направлениям: история и публицистика, экономика и финансы, менеджмент и маркетинг, компьютерные технологии, медицина и психология.

РОССИЯ

Санкт-Петербург: м. «Выборгская», Б. Сампсониевский пр., д. 29а
тел./факс: (812) 703-73-73, 703-73-72; e-mail: sales@piter.com

Москва: м. «Электрозаводская», Семеновская наб., д. 2/1, стр. 1
тел./факс: (495) 234-38-15; e-mail: sales@msk.piter.com

Воронеж: тел.: 8 951 861-72-70; e-mail: vorone|@piter.com

Екатеринбург: ул. Бебеля, д. 11а
тел./факс: (343) 378-98-41, 378-98-42; e-mail: office@ekat.piter.com

Нижний Новгород: тел.: 8 960 187-85-50; e-mail: nnovgorod@piter.com

Новосибирск: Комбинатский пер., д. 3
тел./факс: (383) 279-73-92; e-mail: slb@nsk.piter.com

Ростов-на-Дону: ул. Ульяновская, д. 26
тел./факс: (863) 269-91-22, 269-91-30; e-mail: piter-ug@rostov.piter.com

Самара: ул. Молодогвардейская, д. 33а, офис 223
тел./факс: (846) 277-89-79, 229-68-09; e-mail: samara@piter.com

УКРАИНА

Киев: Московский пр., д. 6, корп. 1, офис 33
тел./факс: (044) 490-35-69, 490-35-68; e-mail: office@kiev.piter.com

Харьков: ул. Суздальские ряды, д. 12, офис 10
тел./факс: (057) 7584145, +38 067 545-55-64; e-mail: piter@kharkov.piter.com

БЕЛАРУСЬ

Минск: ул. Розы Люксембург, д. 163
тел./факс: (517) 208-80-01, 208-81-25; e-mail: minsk@piter.com

Издательский дом «Питер» приглашает к сотрудничеству зарубежных торговых партнеров или посредников, имеющих выход на зарубежный рынок
Тел./факс: (812) 703-73-73; e-mail: spb@piter.com

Издательский дом «Питер» приглашает к сотрудничеству авторов
Тел./факс издательства: (812) 703-73-72, (495) 974-34-50

Заказ книг для вузов и библиотек
Тел./факс: (812) 703-73-73, доб. 6250; e-mail: uchebnik@piter.com

Заказ книг по почте: на сайте www.piter.com; по тел.: (812) 703-73-74, доб. 6225