НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ

А.В.Петров

Глава 1. ОРГАНИЗАЦИЯ И ПОРЯДОК ВЕДЕНИЯ НАЛОГОВОГО УЧЕТА

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

Что такое налоговый учет

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

Определение налогового учета дано в ст. 313 Налогового кодекса:

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

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

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

Однако это не освобождает фирму от ведения налогового учета.

Из данных налогового учета должно быть ясно:

- как определяют доходы и расходы фирмы;

- как определяют долю расходов, учитываемых при налогообложении в отчетном периоде;

- какова сумма остатка расходов (убытков), подлежащих включению в расходы в следующих отчетных периодах;

- как формируют сумму резервов;

- каков размер задолженности перед бюджетом по налогу на прибыль.

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

Что такое регистры налогового учета

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

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

Каждый регистр должен содержать обязательные реквизиты. Вот они:

- наименование;

- период (дата) составления;

- измерители операции в натуральном (если это возможно) и денежном выражении;

- наименование хозяйственных операций;

- подпись (расшифровка подписи) лица, ответственного за составление регистра.

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

Вот полный перечень этих регистров:

Регистр-расчет "Формирование стоимости объекта учета".

Регистр-расчет амортизации нематериальных активов.

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

Регистр-расчет стоимости списанных товаров по методу ФИФО (ЛИФО).

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

Регистр учета сомнительной и безнадежной дебиторской задолженности по результатам инвентаризации на отчетную дату.

Регистр учета сомнительной и безнадежной задолженности по результатам инвентаризации на отчетную дату.

Расчет резерва сомнительных долгов текущего отчетного (налогового) периода.

Акт инвентаризации кредиторской задолженности на отчетную дату.

Регистр учета договоров на добровольное страхование работников.

Регистр учета расходов по добровольному страхованию работников.

Регистр-расчет учета расходов по страхованию работников текущего периода.

Регистр-расчет расходов на текущий ремонт.

Регистр-расчет расходов на ремонт.

Регистр учета внереализационных расходов по операциям уступки прав требования, относящихся к будущим периодам.

Регистр-расчет резерва расходов на гарантийный ремонт.

Регистр-расчет коэффициента для перерасчета резерва расходов на гарантийный ремонт.

Регистр информации об объекте основных средств.

Регистр информации об объекте нематериальных активов.

Регистр информации о приобретенных партиях товаров, учитываемых по методу ФИФО (ЛИФО).

Регистр информации о приобретенных партиях сырья/материалов, учитываемых по методу ФИФО (ЛИФО).

Регистр информации о движении приобретенных товаров, учитываемых по методу средней себестоимости.

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

Регистр учета расходов будущих периодов.

Регистр учета операций по движению дебиторской задолженности.

Регистр учета операций по движению кредиторской задолженности.

Регистр учета расчетов с бюджетом.

Регистр движения резерва по сомнительным долгам.

Регистр учета расходов на гарантийный ремонт.

Регистр учета расчетов по штрафным санкциям.

Регистр учета операций приобретения имущества, работ, услуг, прав.

Регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав.

Регистр учета поступлений денежных средств.

Регистр учета расхода денежных средств.

Регистр-расчет сумм начисленных штрафных санкций за отчетный период.

Регистр учета расходов по оплате труда.

Регистр учета начисления налогов и сборов, включаемых в состав расходов.

Регистр-расчет амортизации основных средств.

Регистр учета стоимости товаров, списанных в отчетном периоде.

Регистр учета прочих расходов текущего периода.

Регистр-расчет "Финансовый результат от реализации амортизируемого имущества".

Регистр учета стоимости реализованного прочего имущества.

Регистр-расчет остатка транспортных расходов.

Регистр учета внереализационных расходов текущего периода.

Регистр-расчет финансового результата от реализации прав, которые были приобретены ранее в рамках операции по оказанию финансовых услуг.

Регистр-расчет финансового результата от уступки прав требования (расходы по реализации прав кроме ситуаций продажи ранее приобретенных прав).

Регистр учета доходов текущего периода.

Регистр учета убытков обслуживающих производств и хозяйств.

Регистр-расчет "Финансовый результат от деятельности обслуживающих производств и хозяйств".

Регистр учета поступлений целевых средств.

Регистр учета использования целевых поступлений.

Регистр учета целевых средств, использованных не по целевому назначению.

Как организовать налоговый учет

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

1. Налоговый учет на основе бухгалтерского

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

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

- амортизации основных средств и нематериальных активов;

- списания материально-производственных запасов в производство;

- определения производственной себестоимости продукции, оценки незавершенного производства, готовой продукции на складе и т.д.

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

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

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

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

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

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

Дебет 62 Кредит 90-1

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

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

- 18 000 руб. - начислен НДС.

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

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

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

Пример. Изменим условия предыдущего примера.

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

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

Дебет 76 Кредит 91-1

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

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

- 9000 руб. - начислен НДС;

Дебет 62 Кредит 90-1

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

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

- 18 000 руб. - начислен НДС.

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

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

Он может выглядеть так:

Расчет 1

Корректировка выручки для целей налогообложения

за I квартал 2008 года

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

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

Расчет 2

Корректировка прочих доходов для целей налогообложения

за I квартал 2008 года

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

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

2. Автономный налоговый учет

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

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

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

Дебет 62 Кредит 90-1

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

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

- 18 000 руб. - начислен НДС.

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

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

Он будет выглядеть так:

┌─────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│ Регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

│Налогоплательщик: ----------------------------- │

│ 7732854373 │

│ИНН: ----------------------------- │

│ с 1 по 31 января 2008 г. │

│Учетный период: ----------------------------- │

│ │

│┌───┬──────────┬───────────┬────────────┬─────────────┬─────────────┬───────┬───────┐│

││ N │ Дата │ Условия │ Вид дохода │ Основание │ Наименование│ Сумма,│Кол-во,││

││п/п│ операции │ выбытия │ │ выбытия │ выбывающего │ руб. │ шт. ││

││ │ │ имущества,│ │ (реквизиты │ объекта │ │ ││

││ │ │ работ, │ │ операции) │ │ │ ││

││ │ │услуг, прав│ │ │ │ │ ││

│├───┼──────────┼───────────┼────────────┼─────────────┼─────────────┼───────┼───────┤│

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 │ 7 │ 8 ││

│├───┼──────────┼───────────┼────────────┼─────────────┼─────────────┼───────┼───────┤│

││ 1 │17.03.2008│С │Выручка от │Накладная от │Электрический│100 000│ 10 ││

││ │ │последующей│реализации │17.03.2008 │котел │ │ ││

││ │ │оплатой │продукции │N 173 │ │ │ ││

││ │ │ │собственного│ │ │ │ ││

││ │ │ │производства│ │ │ │ ││

│└───┴──────────┴───────────┴────────────┴─────────────┴─────────────┴───────┴───────┘│

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

│Ответственный за составление регистра: ----------- ------------------- │

└─────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────┘

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

Как рассчитать налоговую базу

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

- о сумме доходов от реализации, полученных в отчетном периоде;

- о сумме расходов, уменьшающих доходы от реализации;

- о прибыли (убытке) от реализации;

- о сумме внереализационных доходов;

- о сумме внереализационных расходов;

- о прибыли (убытке) от внереализационных операций;

- о сумме налоговой базы за отчетный период.

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

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

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

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

┌─────────────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│ Расчет налога на прибыль организаций │

│ за I квартал │

│ │

│┌─────────────────────────────────────────────────────┬──────┬──────────┐│

││ Показатели │ Код │ Сумма ││

││ │строки│ ││

│├─────────────────────────────────────────────────────┼──────┼──────────┤│

││ 1 │ 2 │ 3 ││

│├─────────────────────────────────────────────────────┼──────┼──────────┤│

││Доходы от реализации (строка 040 Приложения N 1 к │ 010 │ 150 000 ││

││листу 02) │ │ ││

│├─────────────────────────────────────────────────────┼──────┼──────────┤│

││Внереализационные доходы (строка 100 Приложения N 1 к│ 020 │ - ││

││листу 02) │ │ ││

│├─────────────────────────────────────────────────────┼──────┼──────────┤│

││Расходы, уменьшающие сумму доходов от реализации │ 030 │ - ││

││(строка 110 Приложения N 2 к листу 02) │ │ ││

│├─────────────────────────────────────────────────────┼──────┼──────────┤│

││... │ ... │ ... ││

│└─────────────────────────────────────────────────────┴──────┴──────────┘│

└─────────────────────────────────────────────────────────────────────────┘

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

┌─────────────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│ Доходы от реализации │

│ за I квартал │

│ │

│┌─────────────────────────────────────────────────────┬──────┬──────────┐│

││ Показатели │ Код │ Сумма ││

││ │строки│ ││

│├─────────────────────────────────────────────────────┼──────┼──────────┤│

││ 1 │ 2 │ 3 ││

│├─────────────────────────────────────────────────────┼──────┼──────────┤│

││Выручка от реализации - всего, в том числе: │ 010 │ 150 000 ││

│├─────────────────────────────────────────────────────┼──────┼──────────┤│

││выручка от реализации товаров (работ, услуг) │ 011 │ 100 000 ││

││собственного производства │ │ ││

│├─────────────────────────────────────────────────────┼──────┼──────────┤│

││выручка от реализации покупных товаров │ 012 │ - ││

│├─────────────────────────────────────────────────────┼──────┼──────────┤│

││выручка от реализации имущественных прав, за │ 013 │ - ││

││исключением доходов от реализации права требования │ │ ││

│├─────────────────────────────────────────────────────┼──────┼──────────┤│

││выручка от реализации прочего имущества │ 014 │ 50 000 ││

│├─────────────────────────────────────────────────────┼──────┼──────────┤│

││... │ ... │ ... ││

│├─────────────────────────────────────────────────────┼──────┼──────────┤│

││Итого доходов от реализации (строка 010 + │ 040 │ 150 000 ││

││строка 020) │ │ ││

│└─────────────────────────────────────────────────────┴──────┴──────────┘│

└─────────────────────────────────────────────────────────────────────────┘

Глава 2. НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ ДОХОДОВ

Налоговый учет доходов от реализации

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

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

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

Методы отражения выручки

В какой момент нужно отразить выручку в налоговом учете? Это зависит от метода признания доходов (расходов) для целей налогообложения прибыли.

Таких методов два:

- метод начисления

- кассовый метод.

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

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

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

Метод начисления

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

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

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

Налоговым периодом по налогу на прибыль считается календарный год.

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

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

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

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

Однако так бывает не всегда.

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

Такой договор называют договором с особым порядком перехода права собственности.

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

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

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

"Бета" перечислила деньги в июле текущего года.

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

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

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

Однако сотрудники Минфина России придерживаются противоположной позиции.

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

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

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

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

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

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

Бухгалтер "Связь-Инвеста" должен ежемесячно отражать выручку в сумме:

240 000 руб. : 12 мес. = 20 000 руб.

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

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

Согласно смете расходы "Инженер-проекта", связанные с выполнением договора, составят 210 000 руб.

Фактические расходы фирмы составили:

В первом полугодии 2007 г. - 40 000 руб.;

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

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

Во втором полугодии 2008 г. - 30 000 руб.

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

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

(40 000 : 210 000 x 300 000).

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

(60 000 : 210 000 x 300 000).

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

(80 000 : 210 000 x 300 000).

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

(30 000 : 210 000 x 300 000).

Кассовый метод

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

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

- в I квартале - 1 500 000 руб.;

- во II квартале - 500 000 руб.;

- в III квартале - 700 000 руб.;

- в IV квартале - 1 000 000 руб.

Всего в 2007 г. получено выручки на сумму:

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

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

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

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

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

Пример. В феврале 2008 г. ЗАО "Актив" отгрузило ООО "Пассив" партию товаров по договору купли-продажи. Продажная цена товаров - 120 000 руб. Деньги за отгруженные товары "Пассив" перечислил в мае 2008 г.

"Актив" определяет выручку при расчете налога на прибыль кассовым методом. Налог фирма платит ежеквартально. В данном случае выручку от реализации нужно отразить в налоговом учете в мае 2008 г.

Налог на прибыль с доходов от продажи товаров нужно заплатить не позднее 28 июля 2008 г. (то есть по итогам полугодия).

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

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

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

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

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

Налог фирма платит ежеквартально.

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

- в ноябре - 240 000 руб.;

- в декабре- 100 000 руб.

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

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

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

Пример. Выручка ЗАО "Актив" за 2007 г. (без НДС) составила 3 600 000 руб., в том числе:

в I квартале - 300 000 руб.;

во II квартале - 1 100 000 руб.;

в III квартале - 900 000 руб.;

в IV квартале - 1 300 000 руб.

За первое полугодие 2008 г. фирма получила выручку в сумме 2 900 000 руб., в том числе:

в I квартале - 500 000 руб.;

в II квартале - 2 400 000 руб.

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

Среднеквартальная выручка за 2007 г. составит:

3 600 000 руб. : 4 кв. = 900 000 руб.

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

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

Среднеквартальная выручка, таким образом, составит:

(1 100 000 руб. + 900 000 руб. + 1 300 000 руб. + 500 000 руб.) : 4 кв. = 950 000 руб.

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

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

Среднеквартальная выручка составит:

(900 000 руб. + 1 300 000 руб. + 500 000 руб. + 2 400 000 руб.) : 4 кв. = 1 275 000 руб.

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

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

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

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

Как определить сумму доходов от реализации

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

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

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

Как видно из таблицы, по правилам налогового учета в состав выручки от реализации не включают:

- суммовые разницы;

- проценты по коммерческим кредитам;

- проценты (дисконт) по векселям.

Регистры налогового учета доходов от реализации

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

В таблице приведены регистры для учета выручки, рекомендованные налоговиками.

|  |  |
| --- | --- |
| Вид дохода | Регистры |
| Выручка от реализации  готовой продукции | Регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав |
| Выручка от реализации  работ, услуг | Регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав |
| Выручка от реализации  прочего имущества  (материалов) | Регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав |
| Выручка от реализации  товаров, купленных для  перепродажи | Регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав |
| Выручка от реализации  основных средств | - Регистр учета операций выбытия имущества,  работ, услуг, прав  - Регистр-расчет "Финансовый результат от  реализации амортизируемого имущества" |
| Выручка от реализации  нематериальных активов | - Регистр учета операций выбытия имущества,  работ, услуг, прав  - Регистр-расчет "Финансовый результат от  реализации амортизируемого имущества" |
| Выручка от реализации  ценных бумаг | Регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав |

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

Реализация продукции, товаров, работ и услуг

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

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

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

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

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

Как заполнить регистры, покажет пример.

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

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

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

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

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

┌─────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│ Регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

│Налогоплательщик: ----------------------------- │

│ 7732854373 │

│ИНН: ----------------------------- │

│ с 1 по 30 ноября 2008 г. │

│Учетный период: ----------------------------- │

│ │

│┌───┬──────────┬───────────┬────────────┬─────────────┬─────────────┬───────┬───────┐│

││ N │ Дата │ Условия │ Вид дохода │ Основание │ Наименование│ Сумма,│Кол-во,││

││п/п│ операции │ выбытия │ │ выбытия │ выбывающего │ руб. │ шт. ││

││ │ │ имущества,│ │ (реквизиты │ объекта │ │ ││

││ │ │ работ, │ │ операции) │ │ │ ││

││ │ │услуг, прав│ │ │ │ │ ││

│├───┼──────────┼───────────┼────────────┼─────────────┼─────────────┼───────┼───────┤│

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 │ 7 │ 8 ││

│├───┼──────────┼───────────┼────────────┼─────────────┼─────────────┼───────┼───────┤│

││ 1 │15.11.2008│Продажа │Выручка от │Договор │Кирпич М-11 │100 000│ 10 000││

││ │ │ │реализации │поставки │ │ │ ││

││ │ │ │покупных │от 12.11.2008│ │ │ ││

││ │ │ │товаров │N 74/Т, счет-│ │ │ ││

││ │ │ │ │фактура │ │ │ ││

││ │ │ │ │от 15.11.2008│ │ │ ││

││ │ │ │ │N 435, │ │ │ ││

││ │ │ │ │накладная │ │ │ ││

││ │ │ │ │от 15.11.2008│ │ │ ││

││ │ │ │ │N 567/Т │ │ │ ││

│└───┴──────────┴───────────┴────────────┴─────────────┴─────────────┴───────┴───────┘│

│ │

│ Мухорина /Мухорина О.В./ │

│Ответственный за составление регистра: ----------- ------------------- │

└─────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────┘

┌──────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────┐

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

│ │

│ ЗАО "Актив" │

│Налогоплательщик: ----------------------------- │

│ 7732854373 │

│ИНН: ----------------------------- │

│ с 1 по 30 ноября 2008 г. │

│Учетный период: ----------------------------- │

│ │

│┌───┬──────────┬─────────────┬─────────────┬──────────┬───────────┬────────┬──────────┬──────────┐│

││ N │ Дата │Наименование,│ Направление │ Объект │Количество,│ Цена │Стоимость,│ Общая ││

││п/п│ операции │ дата и номер│использования│ учета │ шт. │единицы,│ руб. │стоимость,││

││ │ │ документа, │ │ │ │ руб. │ │ руб. ││

││ │ │ являющегося │ │ │ │ │ │ ││

││ │ │ основанием │ │ │ │ │ │ ││

││ │ │ для списания│ │ │ │ │ │ ││

│├───┼──────────┼─────────────┼─────────────┼──────────┼───────────┼────────┼──────────┼──────────┤│

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 │ 7 │ 8 │ 9 ││

│├───┼──────────┼─────────────┼─────────────┼──────────┼───────────┼────────┼──────────┼──────────┤│

││ 1 │15.11.2008│Накладная │Продажа │Прямые │ 10 000 │ 7 │ 70 000 │ 70 000 ││

││ │ │от 15.11.2008│ │расходы │ │ │ │ ││

││ │ │N 567/Т │ │ │ │ │ │ ││

│└───┴──────────┴─────────────┴─────────────┴──────────┴───────────┴────────┴──────────┴──────────┘│

│ │

│ Мухорина /Мухорина О.В./ │

│Ответственный за составление регистра: ----------- ------------------- │

└──────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────┘

┌──────────────────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│ Регистр-расчет "Финансовый результат от реализации товаров │

│ (продукции, работ, услуг)" │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

│Налогоплательщик: ----------------------------- │

│ 7732854373 │

│ИНН: ----------------------------- │

│ с 1 по 30 ноября 2008 г. │

│Учетный период: ----------------------------- │

│ │

│┌───┬──────────┬────────────┬───────────┬──────────────┬────────┬────────────┐│

││ N │ Дата │Наименование│ Продажная │ Фактическая │ Расходы│ Финансовый ││

││п/п│ операции │ объекта │стоимость, │себестоимость,│ на │результат от││

││ │ │ │ руб. │ руб. │продажу,│ реализации ││

││ │ │ │ │ │ руб. │ (гр. 4 - ││

││ │ │ │ │ │ │ гр. 5 - ││

││ │ │ │ │ │ │гр. 6), руб.││

│├───┼──────────┼────────────┼───────────┼──────────────┼────────┼────────────┤│

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 │ 7 ││

│├───┼──────────┼────────────┼───────────┼──────────────┼────────┼────────────┤│

││ 1 │15.11.2008│Кирпич М-11 │ 100 000 │ 70 000 │ 5 000 │ 25 000 ││

│└───┴──────────┴────────────┴───────────┴──────────────┴────────┴────────────┘│

│ │

│ Мухорина /Мухорина О.В./ │

│Ответственный за составление регистра: ----------- ------------------- │

└──────────────────────────────────────────────────────────────────────────────┘

┌─────────────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│ Регистр учета поступлений денежных средств │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

│Налогоплательщик: ----------------------------- │

│ 7732854373 │

│ИНН: ----------------------------- │

│ с 1 по 30 ноября 2008 г. │

│Учетный период: ----------------------------- │

│ │

│┌───┬───────────┬─────────────┬───────────┬─────────────────┬───────────┐│

││ N │ Дата │ Основание │Условия или│ Сумма, руб. │ Признак ││

││п/п│поступления│ поступления │ вид ├───────┬─────────┤ операции в││

││ │ │ (реквизиты │поступления│ всего │ в том │иностранной││

││ │ │ договора) │ │ │числе НДС│ валюте ││

│├───┼───────────┼─────────────┼───────────┼───────┼─────────┼───────────┤│

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 │ 7 ││

│├───┼───────────┼─────────────┼───────────┼───────┼─────────┼───────────┤│

││ 1 │ 20.11.2008│Договор │Выручка от │118 000│ 18 000 │ Нет ││

││ │ │поставки │реализации │ │ │ ││

││ │ │от 12.11.2008│ │ │ │ ││

││ │ │N 74/Т │ │ │ │ ││

│└───┴───────────┴─────────────┴───────────┴───────┴─────────┴───────────┘│

│ │

│ Мухорина /Мухорина О.В./ │

│Ответственный за составление регистра: ----------- ------------------- │

└─────────────────────────────────────────────────────────────────────────┘

Выручка от реализации основных средств

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

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

- регистре учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав;

- регистре-расчете "Финансовый результат от реализации амортизируемого имущества";

- регистре информации об объекте основных средств.

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

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

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

- регистра учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав;

- регистра-расчета "Формирование стоимости объекта учета";

- регистра-расчета амортизации основных средств.

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

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

Как заполнить регистры, покажет пример.

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

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

Убыток от продажи станка составил:

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

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

Налоговые регистры будут заполнены так:

┌─────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│ Регистр учета расходов будущих периодов │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

│Налогоплательщик: ----------------------------- │

│ 7732854373 │

│ИНН: ----------------------------- │

│ с 1 по 30 ноября 2008 г. │

│Учетный период: ----------------------------- │

│ │

│┌───┬──────────┬────────────────┬────────────────────┬────────┬─────────────────┐│

││ N │ Дата │ Вид расхода │Наименование объекта│ Сумма, │ Срок, в течение ││

││п/п│ операции │ (убытка) │ │ руб. │ которого расходы││

││ │ │ │ │ │ могут быть ││

││ │ │ │ │ │ включены ││

││ │ │ │ │ │ в состав прочих ││

││ │ │ │ │ │ расходов ││

│├───┼──────────┼────────────────┼────────────────────┼────────┼─────────────────┤│

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 ││

│├───┼──────────┼────────────────┼────────────────────┼────────┼─────────────────┤│

││ 1 │15.11.2008│Убыток от │Деревообрабатывающий│ 30 000 │60 месяцев ││

││ │ │продажи объекта │станок СДО-567 │ │ ││

││ │ │основных средств│ │ │ ││

│├───┼──────────┼────────────────┼────────────────────┼────────┼─────────────────┤│

││ 2 │ -//- │ -//- │ -//- │ -//- │ -//- ││

│├───┼──────────┼────────────────┼────────────────────┼────────┼─────────────────┤│

││ 3 │ -//- │ -//- │ -//- │ -//- │ -//- ││

│└───┴──────────┴────────────────┴────────────────────┴────────┴─────────────────┘│

│┌───────────────────────┬────────────────────┬──────────────────────────────────┐│

││Сумма расходов в месяц,│ Дата начала учета в│ Количество месяцев фактического ││

││ подлежащая включению в│ составе прочих │списания месячной суммы расходов в││

││ состав прочих расходов│ расходов/расходов │ состав прочих расходов/расходов ││

││ (гр. 5 : гр. 6), руб. │ на оплату труда │ на оплату труда (на текущую дату)││

│├───────────────────────┼────────────────────┼──────────────────────────────────┤│

││ 7 │ 8 │ 9 ││

│├───────────────────────┼────────────────────┼──────────────────────────────────┤│

││ 500 │ 15.12.2008 │ 1 ││

│├───────────────────────┼────────────────────┼──────────────────────────────────┤│

││ ... │ ... │ ... ││

│└───────────────────────┴────────────────────┴──────────────────────────────────┘│

│ │

│ Мухорина /Мухорина О.В./ │

│Ответственный за составление регистра: ----------- ------------------- │

└─────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────┘

┌───────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│ Регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

│Налогоплательщик: ----------------------------- │

│ 7732854373 │

│ИНН: ----------------------------- │

│ с 1 по 30 ноября 2008 г. │

│Учетный период: ----------------------------- │

│ │

│┌───┬──────────┬───────────┬───────────────┬─────────────┬────────────┬───────┬───────┐│

││ N │ Дата │ Условия │ Вид дохода │ Основание │Наименование│ Сумма,│Кол-во,││

││п/п│ операции │ выбытия │ │ выбытия │ выбывающего│ руб. │ шт. ││

││ │ │ имущества,│ │ (реквизиты │ объекта │ │ ││

││ │ │ работ, │ │ операции) │ │ │ ││

││ │ │услуг, прав│ │ │ │ │ ││

│├───┼──────────┼───────────┼───────────────┼─────────────┼────────────┼───────┼───────┤│

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 │ 7 │ 8 ││

│├───┼──────────┼───────────┼───────────────┼─────────────┼────────────┼───────┼───────┤│

││ 1 │15.11.2008│Продажа │Выручка от │Договор │Деревообра- │ 70 000│ 1 ││

││ │ │ │реализации │купли-продажи│батывающий │ │ ││

││ │ │ │амортизируемого│от 12.11.2008│станок │ │ ││

││ │ │ │имущества │N 56/ОС, │СДО-567 │ │ ││

││ │ │ │ │счет-фактура │ │ │ ││

││ │ │ │ │от 15.11.2008│ │ │ ││

││ │ │ │ │N 234, │ │ │ ││

││ │ │ │ │накладная │ │ │ ││

││ │ │ │ │от 15.11.2008│ │ │ ││

││ │ │ │ │N 34/ОС │ │ │ ││

│└───┴──────────┴───────────┴───────────────┴─────────────┴────────────┴───────┴───────┘│

│ │

│ Мухорина /Мухорина О.В./ │

│Ответственный за составление регистра: ----------- ------------------- │

└───────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────┘

┌───────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│ Регистр-расчет "Финансовый результат от реализации амортизируемого имущества" │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

│Налогоплательщик: ----------------------------- │

│ 7732854373 │

│ИНН: ----------------------------- │

│ с 1 по 30 ноября 2008 г. │

│Учетный период: ----------------------------- │

│ │

│┌───┬──────────┬────────────┬──────────┬──────────────┬────────────┬───────────┬────────────┬─────────────┐│

││ N │ Дата │Наименование│ Цена │Первоначальная│ Сумма │ Расходы, │ Общая │ Величина ││

││п/п│ операции │ объекта │реализации│ стоимость, │начисленной │связанные с│ величина │ убытка от ││

││ │ │ │ объекта, │ руб. │амортизации,│реализацией│ расходов, │ реализации, ││

││ │ │ │ руб. │ │ руб. │ объекта, │ связанных с│относящаяся к││

││ │ │ │ │ │ │ руб. │ реализацией│ расходам ││

││ │ │ │ │ │ │ │ объекта │ будущих ││

││ │ │ │ │ │ │ │ (гр. 5 - │ периодов ││

││ │ │ │ │ │ │ │ гр. 6 + │ (гр. 8 - ││

││ │ │ │ │ │ │ │гр. 7), руб.│ гр. 4), руб.││

│├───┼──────────┼────────────┼──────────┼──────────────┼────────────┼───────────┼────────────┼─────────────┤│

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 │ 7 │ 8 │ 9 ││

│├───┼──────────┼────────────┼──────────┼──────────────┼────────────┼───────────┼────────────┼─────────────┤│

││ 1 │15.11.2008│Деревообра- │ 70 000 │ 120 000 │ 40 000 │ 20 000 │ 100 000 │ 30 000 ││

││ │ │батывающий │ │ │ │ │ │ ││

││ │ │станок │ │ │ │ │ │ ││

││ │ │СДО-567 │ │ │ │ │ │ ││

│└───┴──────────┴────────────┴──────────┴──────────────┴────────────┴───────────┴────────────┴─────────────┘│

│ │

│ Мухорина /Мухорина О.В./ │

│Ответственный за составление регистра: ----------- ------------------- │

└───────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────┘

┌─────────────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│ Реестр информации об объекте основных средств │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

│Налогоплательщик: ----------------------------- │

│ 7732854373 │

│ИНН: ----------------------------- │

│ с 1 по 30 ноября 2008 г. │

│Учетный период: ----------------------------- │

│ │

│┌───┬────────────┬────────────┬──────────────┬───┬──────────┬───────────┐│

││ N │Наименование│ Дата │Первоначальная│...│ Дата │ Основания ││

││п/п│ объекта │приобретения│ стоимость, │ │ снятия │ для снятия││

││ │ │ │ руб. │ │ объекта с│ объекта с ││

││ │ │ │ │ │ учета │ учета ││

│├───┼────────────┼────────────┼──────────────┼───┼──────────┼───────────┤│

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │...│ 25 │ 26 ││

│├───┼────────────┼────────────┼──────────────┼───┼──────────┼───────────┤│

││ 1 │Деревообра- │ 10.01.2005 │ 120 000 │...│15.11.2008│Продажа по ││

││ │батывающий │ │ │ │ │договору от││

││ │станок │ │ │ │ │12.11.2008 ││

││ │СДО-567 │ │ │ │ │N 56/ОС ││

│└───┴────────────┴────────────┴──────────────┴───┴──────────┴───────────┘│

│ │

│ Мухорина /Мухорина О.В./ │

│Ответственный за составление регистра: ----------- ------------------- │

└─────────────────────────────────────────────────────────────────────────┘

Выручка от реализации нематериальных активов

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

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

- регистре учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав;

- регистре-расчете "Финансовый результат от реализации амортизируемого имущества";

- регистре информации об объекте нематериальных активов.

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

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

- регистра учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав;

- регистра-расчета "Формирование стоимости объекта учета";

- регистра-расчета амортизации нематериальных активов.

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

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

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

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

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

Таким образом, доход от реализации прав на изобретение составил:

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

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

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

Налоговые регистры будут заполнены так:

┌──────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│ Регистр информации об объекте нематериальных активов │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

│Налогоплательщик: ----------------------------- │

│ 7732854373 │

│ИНН: ----------------------------- │

│ с 1 по 30 ноября 2008 г. │

│Учетный период: ----------------------------- │

│ │

│┌───┬────────────┬───────────────┬──────────────┬──────────────┬───────────┬────────────┬────────────┐│

││ N │ Дата │ Наименование │Первоначальная│Срок полезного│ Способ │ Применение │ Суммы ││

││п/п│приобретения│ объекта │ стоимость, │ использования│ начисления│ понижающего│начисленной ││

││ │ │ нематериальных│ руб. │ │амортизации│коэффициента│амортизации,││

││ │ │ активов │ │ │ │ │ руб. ││

│├───┼────────────┼───────────────┼──────────────┼──────────────┼───────────┼────────────┼────────────┤│

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 │ 7 │ 8 ││

│├───┼────────────┼───────────────┼──────────────┼──────────────┼───────────┼────────────┼────────────┤│

││ 1 │ 12.11.2008 │Права на │ 120 000 │96 мес. │Линейный │ Нет │ 45 000 ││

││ │ │изобретение по │ │ │ │ │ ││

││ │ │патенту 2341762│ │ │ │ │ ││

│└───┴────────────┴───────────────┴──────────────┴──────────────┴───────────┴────────────┴────────────┘│

│┌───────────────┬──────────────────────┬───────────────┬──────────────┬─────────────┬────────────────┐│

││ Дата начала │ Количество месяцев │ Базовая │ Срок списания│ Дата снятия │ Основания ││

││ начисления │ полезного │ стоимость │ базовой │ объекта с │ снятия с учета ││

││ амортизации │использования или срок│нематериального│ стоимости │ учета │ ││

││ │ окончания начисления │ актива │ линейным │ │ ││

││ │ амортизации │ │ методом │ │ ││

│├───────────────┼──────────────────────┼───────────────┼──────────────┼─────────────┼────────────────┤│

││ 9 │ 10 │ 11 │ 12 │ 13 │ 14 ││

│├───────────────┼──────────────────────┼───────────────┼──────────────┼─────────────┼────────────────┤│

││ 01.12.2008 │ 36 │ - │ - │ 15.11.2008 │Продажа по ││

││ │ │ │ │ │договору от ││

││ │ │ │ │ │12.11.2008 ││

││ │ │ │ │ │N 32/НМА ││

│└───────────────┴──────────────────────┴───────────────┴──────────────┴─────────────┴────────────────┘│

│ │

│ Мухорина /Мухорина О.В./ │

│Ответственный за составление регистра: ----------- ------------------- │

└──────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────┘

┌───────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│ Регистр-расчет "Финансовый результат от реализации амортизируемого имущества │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

│Налогоплательщик: ----------------------------- │

│ 7732854373 │

│ИНН: ----------------------------- │

│ с 1 по 30 ноября 2008 г. │

│Учетный период: ----------------------------- │

│ │

│┌───┬──────────┬────────────┬──────────┬──────────────┬────────────┬───────────┬────────────┬─────────────┐│

││ N │ Дата │Наименование│ Цена │Первоначальная│ Сумма │ Расходы, │ Общая │ Величина ││

││п/п│ операции │ объекта │реализации│ стоимость, │начисленной │связанные с│ величина │ убытка от ││

││ │ │ │ объекта, │ руб. │амортизации,│реализацией│ расходов, │ реализации, ││

││ │ │ │ руб. │ │ руб. │ объекта, │ связанных с│относящаяся к││

││ │ │ │ │ │ │ руб. │ реализацией│ расходам ││

││ │ │ │ │ │ │ │ объекта │ будущих ││

││ │ │ │ │ │ │ │ (гр. 5 - │ периодов ││

││ │ │ │ │ │ │ │ гр. 6 + │ (гр. 8 - ││

││ │ │ │ │ │ │ │гр. 7), руб.│гр. 4), руб. ││

│├───┼──────────┼────────────┼──────────┼──────────────┼────────────┼───────────┼────────────┼─────────────┤│

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 │ 7 │ 8 │ 9 ││

│├───┼──────────┼────────────┼──────────┼──────────────┼────────────┼───────────┼────────────┼─────────────┤│

││ 1 │15.11.2008│Права на │ 170 000 │ 120 000 │ 45 000 │ - │ 75 000 │ - ││

││ │ │изобретение │ │ │ │ │ │ ││

││ │ │по патенту │ │ │ │ │ │ ││

││ │ │N 2341762 │ │ │ │ │ │ ││

│└───┴──────────┴────────────┴──────────┴──────────────┴────────────┴───────────┴────────────┴─────────────┘│

│ │

│ Мухорина /Мухорина О.В./ │

│Ответственный за составление регистра: ----------- ------------------- │

└───────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────┘

┌────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│ Регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

│Налогоплательщик: ----------------------------- │

│ 7732854373 │

│ИНН: ----------------------------- │

│ с 1 по 30 ноября 2008 г. │

│Учетный период: ----------------------------- │

│ │

│┌───┬──────────┬───────────┬───────────────┬─────────────┬─────────────┬───────┬───────┐│

││ N │ Дата │ Условия │ Вид дохода │ Основание │ Наименование│ Сумма,│Кол-во,││

││п/п│ операции │ выбытия │ │ выбытия │ выбывающего │ руб. │ шт. ││

││ │ │ имущества,│ │ (реквизиты │ объекта │ │ ││

││ │ │ работ, │ │ операции) │ │ │ ││

││ │ │услуг, прав│ │ │ │ │ ││

│├───┼──────────┼───────────┼───────────────┼─────────────┼─────────────┼───────┼───────┤│

││ 1 │15.11.2008│Продажа │Выручка от │Договор │Права на │170 000│ 1 ││

││ │ │ │реализации │купли-продажи│изобретение │ │ ││

││ │ │ │амортизируемого│от 12.11.2008│по патенту │ │ ││

││ │ │ │имущества │N 32/НМА, │N 2341762 │ │ ││

││ │ │ │ │счет-фактура │ │ │ ││

││ │ │ │ │от 15.11.2008│ │ │ ││

││ │ │ │ │N 341, │ │ │ ││

││ │ │ │ │накладная от │ │ │ ││

││ │ │ │ │15.11.2008 │ │ │ ││

││ │ │ │ │N 41/НМА │ │ │ ││

│└───┴──────────┴───────────┴───────────────┴─────────────┴─────────────┴───────┴───────┘│

│ │

│ Мухорина /Мухорина О.В./ │

│Ответственный за составление регистра: ----------- ------------------- │

└────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────┘

Выручка от реализации прочего имущества

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

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

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

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

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

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

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

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

Регистры налогового учета бухгалтер заполнил так:

┌─────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│ Регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

│Налогоплательщик: ----------------------------- │

│ 7732854373 │

│ИНН: ----------------------------- │

│ с 1 по 31 января 2008 г. │

│Учетный период: ----------------------------- │

│ │

│┌───┬──────────┬───────────┬────────────┬─────────────┬─────────────┬───────┬───────┐│

││ N │ Дата │ Условия │ Вид дохода │ Основание │ Наименование│ Сумма,│Кол-во,││

││п/п│ операции │ выбытия │ │ выбытия │ выбывающего │ руб. │ шт. ││

││ │ │ имущества,│ │ (реквизиты │ объекта │ │ ││

││ │ │ работ, │ │ операции) │ │ │ ││

││ │ │услуг, прав│ │ │ │ │ ││

│├───┼──────────┼───────────┼────────────┼─────────────┼─────────────┼───────┼───────┤│

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 │ 7 │ 8 ││

│├───┼──────────┼───────────┼────────────┼─────────────┼─────────────┼───────┼───────┤│

││ 1 │15.01.2008│Продажа │Выручка от │Договор │Ткань │285 000│ 300 ││

││ │ │ │реализации │поставки │драповая │ │ ││

││ │ │ │прочего │от 12.01.2008│ │ │ ││

││ │ │ │имущества │N 26/М, счет-│ │ │ ││

││ │ │ │ │фактура │ │ │ ││

││ │ │ │ │от 15.01.2008│ │ │ ││

││ │ │ │ │N 305, │ │ │ ││

││ │ │ │ │накладная │ │ │ ││

││ │ │ │ │от 15.01.2008│ │ │ ││

││ │ │ │ │N 78/М │ │ │ ││

│└───┴──────────┴───────────┴────────────┴─────────────┴─────────────┴───────┴───────┘│

│ │

│ Мухорина /Мухорина О.В./ │

│Ответственный за составление регистра: ----------- ------------------- │

└─────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────┘

┌──────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────┐

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

│ │

│ ЗАО "Актив" │

│Налогоплательщик: ----------------------------- │

│ 7732854373 │

│ИНН: ----------------------------- │

│ с 1 по 31 января 2008 г. │

│Учетный период: ----------------------------- │

│ │

│┌───┬──────────┬─────────────┬─────────────┬──────────┬───────────┬────────┬──────────┬──────────┐│

││ N │ Дата │Наименование,│ Направление │ Объект │Количество,│ Цена │Стоимость,│ Общая ││

││п/п│ операции │ дата и номер│использования│ учета │ (в │единицы,│ руб. │стоимость,││

││ │ │ документа, │ │ │натуральном│ руб. │ │ руб. ││

││ │ │ являющегося │ │ │измерении),│ │ │ ││

││ │ │ основанием │ │ │ м │ │ │ ││

││ │ │ для списания│ │ │ │ │ │ ││

│├───┼──────────┼─────────────┼─────────────┼──────────┼───────────┼────────┼──────────┼──────────┤│

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 │ 7 │ 8 │ 9 ││

│├───┼──────────┼─────────────┼─────────────┼──────────┼───────────┼────────┼──────────┼──────────┤│

││ 1 │15.01.2008│Накладная │Продажа │Реализация│ 300 │ 800 │ 240 000 │ 240 000 ││

││ │ │от 15.01.2008│ │прочего │ │ │ │ ││

││ │ │N 78/М │ │имущества │ │ │ │ ││

│└───┴──────────┴─────────────┴─────────────┴──────────┴───────────┴────────┴──────────┴──────────┘│

│ │

│ Мухорина /Мухорина О.В./ │

│Ответственный за составление регистра: ----------- ------------------- │

└──────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────┘

┌────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│ Регистр учета стоимости реализованного прочего имущества │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

│Налогоплательщик: ----------------------------- │

│ 7732854373 │

│ИНН: ----------------------------- │

│ с 1 по 31 января 2008 г. │

│Учетный период: ----------------------------- │

│ │

│┌───┬──────────┬────────────┬──────────────┬─────────────┬───────────┬──────────────┬──────────┐│

││ N │ Дата │Наименование│ Количество │ Цена │ Расходы, │ Стоимость │ Общая ││

││п/п│ операции │ объекта │(в натуральном│приобретения,│связанные с│реализованного│стоимость,││

││ │ │ │ измерении), м│ руб. │реализацией│ объекта, руб.│ руб. ││

││ │ │ │ │ │ объекта, │ │ ││

││ │ │ │ │ │ руб. │ │ ││

│├───┼──────────┼────────────┼──────────────┼─────────────┼───────────┼──────────────┼──────────┤│

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 │ 7 │ 8 ││

│├───┼──────────┼────────────┼──────────────┼─────────────┼───────────┼──────────────┼──────────┤│

││ 1 │15.01.2008│Ткань │ 300 │ 800 │ - │ 240 000 │ 240 000 ││

││ │ │драповая │ │ │ │ │ ││

│└───┴──────────┴────────────┴──────────────┴─────────────┴───────────┴──────────────┴──────────┘│

│ │

│ Мухорина /Мухорина О.В./ │

│Ответственный за составление регистра: ----------- ------------------- │

└────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────┘

Сводный налоговый учет выручки

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

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

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

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

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

- выручку от реализации товаров, купленных для перепродажи, в сумме 300 000 руб.;

- выручку от реализации объекта основных средств в сумме 700 000 руб.

Фирма платит налог на прибыль ежеквартально.

Налоговый регистр по учету доходов будет заполнен так:

┌─────────────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│ Регистр учета доходов текущего периода │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

│Налогоплательщик: ------------------------------ │

│ 7732854373 │

│ИНН: ------------------------------ │

│ с 1 января по 31 марта 2008 г. │

│Учетный период: ------------------------------ │

│ │

│┌───┬───────────────┬─────────────────┬────────────┬─────────┬──────────┐│

││ N │ Вид дохода │ Классификация │Наименование│ Сумма, │ Общая ││

││п/п│ │ дохода │ объекта │ руб. │ сумма по ││

││ │ │ │ учета │ │ его виду,││

││ │ │ │ │ │ руб. ││

│├───┼───────────────┼─────────────────┼────────────┼─────────┼──────────┤│

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 ││

│├───┼───────────────┼─────────────────┼────────────┼─────────┼──────────┤│

││ 1 │Доход от │Выручка от │Готовая │1 500 000│ 2 500 000││

││ │продажи готовой│реализации │продукция │ │ ││

││ │продукции │ │ │ │ ││

│├───┼───────────────┼─────────────────┼────────────┼─────────┤ ││

││ 2 │Доход от │Выручка от │Покупные │ 300 000│ ││

││ │продажи товаров│реализации │товары │ │ ││

│├───┼───────────────┼─────────────────┼────────────┼─────────┤ ││

││ 3 │Доход от │Выручка от │Основные │ 700 000│ ││

││ │продажи объекта│реализации │средства │ │ ││

││ │основных │ │ │ │ ││

││ │средств │ │ │ │ ││

│└───┴───────────────┴─────────────────┴────────────┴─────────┴──────────┘│

│ │

│ Мухорина /Мухорина О.В./ │

│Ответственный за составление регистра: ----------- ------------------- │

└─────────────────────────────────────────────────────────────────────────┘

Налоговый учет внереализационных доходов

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

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

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

Виды внереализационных доходов

По ст. 250 Налогового кодекса к внереализационным доходам, в частности, относят:

- доходы от сдачи имущества в аренду и предоставления прав на результаты интеллектуальной деятельности человека (если такие доходы не отражены в составе выручки от реализации);

- штрафы, пени, и другие санкции, начисленные за нарушение партнерами условий хозяйственных договоров;

- стоимость имущества и денег, полученных безвозмездно;

- доходы прошлых лет, выявленные в отчетном (налоговом) периоде;

- положительные курсовые разницы от переоценки валюты и валютной задолженности;

- положительные суммовые разницы;

- стоимость ценностей, полученных при ликвидации основных средств;

- положительные разницы, возникшие при продаже или покупке иностранной валюты по курсу, который отклоняется от официального курса Банка России;

- излишки ценностей, которые выявлены в результате инвентаризации;

- кредиторскую задолженность, списанную в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям;

- суммы восстановленных резервов (например, по сомнительным долгам, гарантийному ремонту и обслуживанию, ремонту основных средств, предстоящим расходам на оплату отпусков и выплату вознаграждения за выслугу лет);

- дивиденды, полученные от долевого участия в уставном капитале других фирм;

- проценты, начисленные по договорам займа и ценным бумагам;

- проценты, начисленные по договорам банковского счета и банковского вклада;

- доходы от участия в простом товариществе (совместной деятельности).

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

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

|  |  |
| --- | --- |
| Вид внереализационного дохода | Момент отражения дохода в налоговом учете |
| Доход от сдачи имущества в  аренду и предоставления прав  на результаты  интеллектуальной деятельности | Доход может отражаться (п. 4 ст. 271 НК  РФ):  - на дату проведения расчетов  в соответствии с условиями договоров;  - на дату предъявления документов, служащих основанием для расчетов (например, счетов-  фактур);  - в последний день отчетного (налогового)  периода.  Конкретный порядок учета доходов  устанавливается "налоговой" учетной  политикой фирмы |
| Штрафы, пени и другие  санкции, начисленные за  нарушение партнерами условий  хозяйственных договоров | Дата признания штрафа (пени) должником  либо дата их присуждения судом  (п. 4 ст. 271 НК РФ) |
| Стоимость имущества и денег,  полученных безвозмездно | Дата подписания акта приемки-передачи  имущества или дата поступления денег на  расчетный счет (в кассу) (п. 4 ст. 271  НК РФ) |
| Доходы прошлых лет,  выявленные в отчетном  (налоговом) периоде | Дата возникновения или выявления дохода  (п. 4 ст. 271 НК РФ) |
| Положительная курсовая  разница от переоценки валюты  и валютной задолженности | Наиболее ранняя из следующих дат  (п. 8 ст. 271 НК РФ):  - дата совершения операции в иностранной  валюте (например, перечисления денег  поставщику, погашения задолженности  в иностранной валюте);  - последний день отчетного (налогового)  периода |
| Положительная суммовая  разница | У покупателя имущества (работ, услуг) -  дата погашения задолженности перед  поставщиком. А если покупатель перечислил  предоплату - дата получения товаров (работ, услуг).  У продавца имущества (работ, услуг) - дата  погашения задолженности покупателем. А если покупатель расплатился авансом - дата  реализации товаров (работ, услуг)  (п. 7 ст. 271 НК РФ) |
| Стоимость ценностей,  полученных при ликвидации  основных средств | Дата составления акта ликвидации основного  средства (п. 4 ст. 271 НК РФ) |
| Положительные разницы,  возникшие при продаже или  покупке иностранной валюты  по курсу, который  отклоняется от официального  курса Банка России | Дата перехода права собственности на  иностранную валюту (п. 4 ст. 271 НК РФ) |
| Излишки ценностей, которые  выявлены в результате  инвентаризации | Дата оформления результатов инвентаризации |
| Списанная кредиторская  задолженность | Последний день отчетного (налогового)  периода |
| Суммы восстановленных  резервов | Последний день отчетного (налогового)  периода (п. 4 ст. 271 НК РФ) |
| Дивиденды, полученные от  долевого участия в уставном  капитале других фирм | Дата поступления денег на расчетный счет  или в кассу (п. 4 ст. 271 НК РФ) |
| Проценты, начисленные по  договорам займа, долговым  ценным бумагам, договорам  банковского счета и  банковского вклада | Последний день отчетного (налогового)  периода - по договорам, которые действуют  дольше одного отчетного (налогового)  периода.  Дата прекращения договора или погашения  займа - по договорам, срок действия которых составляет меньше одного отчетного периода  (п. 6 ст. 271 НК РФ) |
| Доходы от участия в простом  товариществе (совместной  деятельности) | Последний день отчетного (налогового)  периода (п. 4 ст. 271 НК РФ) |

Регистры налогового учета внереализационных доходов

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

- штрафов, начисленных за нарушение контрагентами условий хозяйственных договоров;

- списанной кредиторской задолженности.

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

Вот какие регистры можно использовать для налогового учета внереализационных доходов:

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

Регистры по учету штрафов

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

- регистр учета расчетов по штрафным санкциям;

- регистр-расчет сумм начисленных штрафных санкций за отчетный период.

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

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

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

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

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

520 000 руб. x 25% : 365 дн. x 31 дн. = 11 041 руб.

"Актив" определяет доходы и расходы методом начисления.

Регистры будут заполнены так:

┌──────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│ Регистр учета расчетов по штрафным санкциям │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

│Налогоплательщик: ----------------------------- │

│ 7732854373 │

│ИНН: ----------------------------- │

│ с 1 по 31 марта 2008 г. │

│Учетный период: ----------------------------- │

│ │

│┌───┬───────────┬───────┬───────────┬──────────┬──────────┬──────────┬───────────┬───────────┐│

││ N │ Реквизиты │Признак│Дата начала│ Порядок │ Порядок │ Порядок │ Сумма │ Дата ││

││п/п│ договора │ дохода│ начисления│исчисления│исчисления│начисления│ санкций, │прекращения││

││ │или решения│ или │ штрафных │ санкций │ санкций │ санкций │начисленных│ начисления││

││ │ суда │расхода│ санкций │ (база), │ (ставка) │(временная│ по │ санкций ││

││ │ │ │ │ руб. │ │ единица │ договору, │ ││

││ │ │ │ │ │ │ расчета) │ руб. │ ││

│├───┼───────────┼───────┼───────────┼──────────┼──────────┼──────────┼───────────┼───────────┤│

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 │ 7 │ 8 │ 9 ││

│├───┼───────────┼───────┼───────────┼──────────┼──────────┼──────────┼───────────┼───────────┤│

││ 1 │Договор │Доход │ 21.02.2008│ 520 000 │25% │1 день │ 11 041 │ 24.03.2007││

││ │поставки от│ │ │ │годовых │ │ │ ││

││ │15.02.2008 │ │ │ │ │ │ │ ││

││ │N 34/Т │ │ │ │ │ │ │ ││

│└───┴───────────┴───────┴───────────┴──────────┴──────────┴──────────┴───────────┴───────────┘│

│ │

│ Мухорина /Мухорина О.В./ │

│Ответственный за составление регистра: ----------- ------------------- │

└──────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────┘

┌───────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│ Регистр-расчет сумм начисленных штрафных санкций за отчетный период │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

│Налогоплательщик: ----------------------------- │

│ 7732854373 │

│ИНН: ----------------------------- │

│ с 1 по 31 марта 2008 г. │

│Учетный период: ----------------------------- │

│ │

│┌───┬───────────┬───────┬────────────┬──────────┬──────────┬──────────┬───────────┐│

││ N │ Реквизиты │Признак│ Период, │ Порядок │ Порядок │ Порядок │ Сумма ││

││п/п│ договора │ дохода│ за который │исчисления│исчисления│начисления│ санкций, ││

││ │или решения│ или │производится│ санкции в│ санкции │ санкций │начисленных││

││ │ суда │расхода│ начисление │ текущем │ в текущем│ в текущем│ за текущий││

││ │ │ │ штрафных │ отчетном │ отчетном │ периоде │ период, ││

││ │ │ │ санкций │ периоде │ периоде │(временная│ руб. ││

││ │ │ │ │ (база), │ (ставка) │ единица │ ││

││ │ │ │ │ руб. │ │ расчета) │ ││

│├───┼───────────┼───────┼────────────┼──────────┼──────────┼──────────┼───────────┤│

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 │ 7 │ 8 ││

│├───┼───────────┼───────┼────────────┼──────────┼──────────┼──────────┼───────────┤│

││ 1 │Договор │Доход │31 день │ 520 000 │25% │1 день │ 11 041 ││

││ │поставки от│ │ │ │годовых │ │ ││

││ │15.02.2008 │ │ │ │ │ │ ││

││ │N 34/Т │ │ │ │ │ │ ││

│└───┴───────────┴───────┴────────────┴──────────┴──────────┴──────────┴───────────┘│

│ │

│ Мухорина /Мухорина О.В./ │

│Ответственный за составление регистра: ----------- ------------------- │

└───────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────┘

┌───────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│ Регистр учета внереализационных доходов отчетного периода │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

│Налогоплательщик: ----------------------------- │

│ 7732854373 │

│ИНН: ----------------------------- │

│ с 1 по 31 марта 2008 г. │

│Учетный период: ----------------------------- │

│ │

│┌───┬──────────┬────────────┬─────────────┬───────────┬────────┬──────────────────┐│

││ N │ Дата │Наименование│ Вид дохода │ Реквизиты │ Сумма │ Общая сумма ││

││п/п│ операции │ операции │ │ операции │ дохода,│внереализационного││

││ │ │ │ │ │ руб. │ дохода, руб. ││

│├───┼──────────┼────────────┼─────────────┼───────────┼────────┼──────────────────┤│

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 │ 7 ││

│├───┼──────────┼────────────┼─────────────┼───────────┼────────┼──────────────────┤│

││...│24.03.2008│Начисление │Штрафы и │Договор │ 11 041 │ 11 041 ││

││ │ │штрафных │пени, │поставки от│ │ ││

││ │ │санкций │полученные от│15.02.2008 │ │ ││

││ │ │покупателю │контрагентов │N 34/Т │ │ ││

│└───┴──────────┴────────────┴─────────────┴───────────┴────────┴──────────────────┘│

│ │

│ Мухорина /Мухорина О.В./ │

│Ответственный за составление регистра: ----------- ------------------- │

└───────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────┘

Регистры по учету кредиторской задолженности

Налоговый учет кредиторской задолженности ведут в двух налоговых регистрах:

- регистре учета операций по движению кредиторской задолженности;

- акте инвентаризации кредиторской задолженности на отчетную дату.

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

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

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

Как заполнить регистры, покажет пример.

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

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

Регистры будут заполнены так:

┌──────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│ Регистр учета операций по движению кредиторской задолженности │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

│Налогоплательщик: ------------------------------ │

│ 7732854373 │

│ИНН: ------------------------------ │

│ с 1 января по 31 марта 2008 г. │

│Учетный период: ------------------------------ │

│ │

│┌───┬──────────────────┬──────────────┬──────────────┬───────────┬─────────┬──────────────┬──────────────┐│

││ N │ Объект учета │ Дата операции│ Наименование │Дата начала│ Порядок │ Сумма │ Сумма НДС по ││

││п/п│ │(возникновения│(вид) операции│ течения │ расчетов│ возникшей │ возникшей ││

││ │ │задолженности)│ │ срока │ │задолженности,│задолженности,││

││ │ │ │ │ исковой │ │ руб. │ руб. ││

││ │ │ │ │ давности │ │ │ ││

│├───┼──────────────────┼──────────────┼──────────────┼───────────┼─────────┼──────────────┼──────────────┤│

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 │ 7 │ 8 ││

│├───┼──────────────────┼──────────────┼──────────────┼───────────┼─────────┼──────────────┼──────────────┤│

││ 1 │Товары, полученные│ 22.03.2005 │Оприходование │ 27.03.2005│В рублях │ 59 000 │ 9 000 ││

││ │по договору от │ │товаров │ │ │ │ ││

││ │20.03.2005 N 20/Т │ │ │ │ │ │ ││

│└───┴──────────────────┴──────────────┴──────────────┴───────────┴─────────┴──────────────┴──────────────┘│

│┌─────────────┬────────┬──────────┬──────────┬──────────────┬──────────────┬──────────────┬──────────────┐│

││ Курсовая │ Сумма │ Дата │ Основание│ Сумма │ Сумма НДС по │ Сумма │ Сумма НДС по ││

││ (суммовая) │ НДС по │ погашения│ для │ погашенной │ погашенной │ непогашенной │ непогашенной ││

││ разница по │суммовой│ (или │ списания │ (списанной) │ (списанной) │задолженности,│задолженности,││

││ возникшей │ разнице│ списания)│ │задолженности,│задолженности,│ руб. │ руб. ││

││задолженности│ │ │ │ руб. │ руб. │ │ ││

│├─────────────┼────────┼──────────┼──────────┼──────────────┼──────────────┼──────────────┼──────────────┤│

││ 9 │ 10 │ 11 │ 12 │ 13 │ 14 │ 15 │ 16 ││

│├─────────────┼────────┼──────────┼──────────┼──────────────┼──────────────┼──────────────┼──────────────┤│

││ - │ - │28.03.2008│Истек срок│ 59 000 │ 9 000 │ - │ - ││

││ │ │ │исковой │ │ │ │ ││

││ │ │ │давности │ │ │ │ ││

│└─────────────┴────────┴──────────┴──────────┴──────────────┴──────────────┴──────────────┴──────────────┘│

│ │

│ Мухорина /Мухорина О.В./ │

│Ответственный за составление регистра: ----------- ------------------- │

└──────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────┘

┌──────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│ Акт инвентаризации кредиторской задолженности на отчетную дату │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

│Налогоплательщик: ------------------------------ │

│ 7732854373 │

│ИНН: ------------------------------ │

│ с 1 января по 31 марта 2008 г. │

│Учетный период: ------------------------------ │

│ │

│┌───┬──────────┬─────────────┬──────────────┬──────────────┬──────────────┬──────────────┐│

││ N │ Дата │ Объект учета│ Сумма │ Сумма НДС по │ Общая сумма │ Сумма НДС по ││

││п/п│ операции │ │задолженности,│задолженности,│ списанной │ списанной ││

││ │ │ │ руб. │ руб. │задолженности,│задолженности,││

││ │ │ │ │ │ руб. │ руб. ││

│├───┼──────────┼─────────────┼──────────────┼──────────────┼──────────────┼──────────────┤│

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 │ 7 ││

│├───┼──────────┼─────────────┼──────────────┼──────────────┼──────────────┼──────────────┤│

││ 1 │28.03.2008│Товары, │ 59 000 │ 9 000 │ 59 000 │ 9 000 ││

││ │ │полученные по│ │ │ │ ││

││ │ │договору от │ │ │ │ ││

││ │ │20.03.2005 │ │ │ │ ││

││ │ │N 20/Т │ │ │ │ ││

│└───┴──────────┴─────────────┴──────────────┴──────────────┴──────────────┴──────────────┘│

│ │

│ Мухорина /Мухорина О.В./ │

│Ответственный за составление регистра: ----------- ------------------- │

└──────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────┘

┌─────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│ Регистр учета внереализационных доходов отчетного периода │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

│Налогоплательщик: ------------------------------ │

│ 7732854373 │

│ИНН: ------------------------------ │

│ с 1 января по 31 марта 2008 г. │

│Учетный период: ------------------------------ │

│ │

│┌───┬──────────┬──────────────┬──────────────┬───────────┬───────┬──────────────────┐│

││ N │ Дата │ Наименование │ Вид дохода │ Реквизиты │ Сумма │ Общая сумма ││

││п/п│ операции │ операции │ │ операции │дохода,│внереализационного││

││ │ │ │ │ │ руб. │ дохода, руб. ││

│├───┼──────────┼──────────────┼──────────────┼───────────┼───────┼──────────────────┤│

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 │ 7 ││

│├───┼──────────┼──────────────┼──────────────┼───────────┼───────┼──────────────────┤│

││...│28.03.2008│Списание │Суммы │Договор │59 000 │ 59 000 ││

││ │ │кредиторской │списанной │поставки от│ │ ││

││ │ │задолженности,│кредиторской │20.03.2005 │ │ ││

││ │ │по которой │задолженности,│N 20/Т │ │ ││

││ │ │истек срок │по которой │ │ │ ││

││ │ │исковой │истек срок │ │ │ ││

││ │ │давности │исковой │ │ │ ││

││ │ │ │давности │ │ │ ││

│└───┴──────────┴──────────────┴──────────────┴───────────┴───────┴──────────────────┘│

│ │

│ Мухорина /Мухорина О.В./ │

│Ответственный за составление регистра: ----------- ------------------- │

└─────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────┘

Регистры по учету других внереализационных доходов

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

Как составить и заполнить регистр, покажет пример.

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

- стоимость имущества, полученного безвозмездно, в сумме 780 000 руб.;

- стоимость материалов, полученных при ликвидации объекта основных средств, в сумме 56 000 руб.;

- суммовую разницу в размере 35 000 руб.

Фирма платит налог на прибыль ежеквартально.

Регистр будет заполнен так:

┌─────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│ Регистр учета внереализационных доходов отчетного периода │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

│Налогоплательщик: ------------------------------ │

│ 7732854373 │

│ИНН: ------------------------------ │

│ с 1 января по 31 марта 2008 г. │

│Учетный период: ------------------------------ │

│ │

│┌───┬──────────┬──────────────┬──────────────┬───────────┬───────┬──────────────────┐│

││ N │ Дата │ Наименование │ Вид дохода │ Реквизиты │ Сумма │ Общая сумма ││

││п/п│ операции │ операции │ │ операции │дохода,│внереализационного││

││ │ │ │ │ │ руб. │ дохода, руб. ││

│├───┼──────────┼──────────────┼──────────────┼───────────┼───────┼──────────────────┤│

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 │ 7 ││

│├───┼──────────┼──────────────┼──────────────┼───────────┼───────┼──────────────────┤│

││ 1 │04.02.2008│Оприходование │Безвозмездное │Договор │780 000│ 871 000 ││

││ │ │имущества │поступление │дарения от │ │ ││

││ │ │ │имущества │01.02.2008 │ │ ││

││ │ │ │ │N 4/ОС │ │ ││

│├───┼──────────┼──────────────┼──────────────┼───────────┼───────┤ ││

││ 2 │12.03.2008│Оприходование │Поступление │Акт │ 56 000│ ││

││ │ │имущества │имущества │о списании │ │ ││

││ │ │ │в результате │основного │ │ ││

││ │ │ │ликвидации │средства от│ │ ││

││ │ │ │основного │12.03.2008 │ │ ││

││ │ │ │средства │N 8 │ │ ││

│├───┼──────────┼──────────────┼──────────────┼───────────┼───────┤ ││

││ 3 │31.03.2008│Погашение │Суммовая │Договор │ 35 000│ ││

││ │ │задолженности │разница │поставки от│ │ ││

││ │ │ │ │02.03.2008 │ │ ││

││ │ │ │ │N 65/н │ │ ││

│└───┴──────────┴──────────────┴──────────────┴───────────┴───────┴──────────────────┘│

│ │

│ Мухорина /Мухорина О.В./ │

│Ответственный за составление регистра: ----------- ------------------- │

└─────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────┘

Сводный налоговый учет доходов

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

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

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

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

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

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

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

Фирма платит налог на прибыль ежеквартально.

Регистр по учету доходов будет заполнен так:

┌─────────────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│ Регистр учета доходов отчетного периода │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

│Налогоплательщик: ------------------------------ │

│ 7732854373 │

│ИНН: ------------------------------ │

│ с 1 января по 31 марта 2008 г. │

│Учетный период: ------------------------------ │

│ │

│┌───┬───────────────┬─────────────────┬────────────┬─────────┬──────────┐│

││ N │ Вид дохода │ Классификация │Наименование│ Сумма, │ Общая ││

││п/п│ │ дохода │ объекта │ руб. │ сумма по ││

││ │ │ │ учета │ │ его виду,││

││ │ │ │ │ │ руб. ││

│├───┼───────────────┼─────────────────┼────────────┼─────────┼──────────┤│

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 ││

│├───┼───────────────┼─────────────────┼────────────┼─────────┼──────────┤│

││ 1 │Доход от │Выручка от │Готовая │1 500 000│ 1 840 000││

││ │продажи готовой│реализации │продукция │ │ ││

││ │продукции │ │ │ │ ││

│├───┼───────────────┼─────────────────┼────────────┼─────────┤ ││

││ 2 │Доход от сдачи │Внереализационный│Помещение │ 340 000│ ││

││ │помещения │доход │склада │ │ ││

││ │в аренду │ │ │ │ ││

│└───┴───────────────┴─────────────────┴────────────┴─────────┴──────────┘│

│ │

│ Мухорина /Мухорина О.В./ │

│Ответственный за составление регистра: ----------- ------------------- │

└─────────────────────────────────────────────────────────────────────────┘

Доходы, не облагаемые налогом на прибыль

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

В состав таких доходов, в частности, включают:

- авансы, полученные в счет будущих поставок товаров (работ, услуг) фирмами, которые определяют доходы и расходы методом начисления;

- стоимость имущества, которое получено в качестве залога или задатка;

- стоимость имущества, которое получено учредителем при его выходе из организации (в пределах вклада учредителя);

- сумму налога на добавленную стоимость у принимающей компании в виде имущества в уставный капитал;

- стоимость имущества, которое получено участником совместной деятельности при его выходе из простого товарищества;

- средства, полученные в качестве целевого финансирования;

- стоимость имущества, полученного в качестве вклада в уставный капитал;

- деньги, полученные заемщиком в кредит или по договору займа;

- деньги, полученные заимодавцем от заемщика в счет погашения займа;

- деньги, полученные посредником от покупателей комиссионных товаров (кроме посреднического вознаграждения);

- безвозмездно полученное имущество (при выполнении определенных условий);

- списанную кредиторскую задолженность перед бюджетом по налогам и сборам;

- неотделимые улучшения арендованного имущества;

- имущество, полученное правопреемником в результате реорганизации фирмы, и др.

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

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

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

Рассмотрим особенности налогового учета некоторых видов этих доходов.

Полученные авансы

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

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

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

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

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

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

По итогам полугодия сумма налога на прибыль, начисленная к уплате в бюджет, составит:

(118 000 руб. - 18 000 руб. - 45 000 руб.) x 24% = 13 200 руб.

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

Полученные авансы отражают в налоговом регистре учета поступлений денежных средств.

Пример. Воспользуемся данными предыдущего примера.

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

┌─────────────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│ Регистр учета поступлений денежных средств │

│ │

│ ЗАО "Пассив" │

│Налогоплательщик: ----------------------------- │

│ 7732854373 │

│ИНН: ----------------------------- │

│ с 1 по 31 марта 2008 г. │

│Учетный период: ----------------------------- │

│ │

│┌───┬───────────┬─────────────┬───────────┬─────────────────┬───────────┐│

││ N │ Дата │ Основание │Условия или│ Сумма, руб. │ Признак ││

││п/п│поступления│ поступления │ вид ├───────┬─────────┤ операции в││

││ │ │ (реквизиты │поступления│ всего │ в том │иностранной││

││ │ │ договора) │ │ │числе НДС│ валюте ││

│├───┼───────────┼─────────────┼───────────┼───────┼─────────┼───────────┤│

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 │ 7 ││

│├───┼───────────┼─────────────┼───────────┼───────┼─────────┼───────────┤│

││ 1 │15.03.2008 │Договор │Аванс, │118 000│ 18 000 │ Нет ││

││ │ │поставки │полученный │ │ │ ││

││ │ │от 01.03.2008│в счет │ │ │ ││

││ │ │N 84/Т │предстоящей│ │ │ ││

││ │ │ │поставки │ │ │ ││

││ │ │ │товаров │ │ │ ││

│└───┴───────────┴─────────────┴───────────┴───────┴─────────┴───────────┘│

│ │

│ Коростелина /Коростелина А.Н./ │

│Ответственный за составление регистра: ----------- ------------------- │

└─────────────────────────────────────────────────────────────────────────┘

Имущество, полученное при выходе из другой организации

и из простого товарищества

Не облагают налогом на прибыль стоимость имущества, полученного акционером (участником) при его выходе из организации. Причем стоимость такого имущества не должна превышать цену, по которой имущество было внесено в уставный капитал (по данным налогового учета передающей стороны). Сумму превышения облагают налогом в обычном порядке. Такие же правила распространяются и на имущество, внесенное в качестве вклада в простое товарищество (совместную деятельность).

Пример. ЗАО "Актив" внесло в качестве вклада в совместную деятельность товары стоимостью 36 000 руб. После завершения совместной деятельности в пользу "Актива" были распределены материальные ценности стоимостью 48 000 руб. Стоимость полученных ценностей не облагается налогом на прибыль в пределах 36 000 руб.

С суммы превышения стоимости товаров, внесенных в простое товарищество, над стоимостью возвращенного имущества в размере 12 000 руб. (48 000 - 36 000) нужно заплатить налог на прибыль.

Стоимость имущества, полученного при выходе из другой организации (совместной деятельности), отражают в соответствующих налоговых регистрах (например, по учету основных средств, нематериальных активов, финансовых вложений и т.д.).

Неотделимые улучшения арендованного имущества

Пользуясь чужими зданиями, сооружениями, помещениями, арендатор может отремонтировать их, улучшить их внешний вид, достроить или дооборудовать. Как правило, приведение арендованного имущества в порядок носит характер так называемых неотделимых улучшений. Проще говоря, силами арендатора здание или помещение изменяется так, что придать ему первоначальный вид, не разрушив и не повредив объект, невозможно.

Пользоваться "улучшенным" имуществом арендатор, разумеется, будет лишь в течение срока действия договора аренды. А когда этот срок истечет, объект вместе с неотделимыми улучшениями вернется к арендодателю. Ведь сделанные арендатором "усовершенствования" являются неотъемлемой частью арендованного объекта. И по окончании договора аренды они в любом случае должны быть переданы "хозяину".

В результате окажется, что арендодатель безвозмездно получит неотделимые улучшения объекта основных средств. Иными словами, у него возникнет доход. Однако налогом на прибыль такой доход не облагается (пп. 32 п. 1 ст. 251 НК РФ).

Имущество, полученное в результате реорганизации

Существуют такие формы реорганизации компаний:

- слияние;

- присоединение;

- разделение;

- выделение;

- преобразование.

В какой бы форме ни реорганизовывались компании, у их имущества появляются новые владельцы-правопреемники.

Так, при слиянии компаний их имущество и обязательства переходят к вновь созданной фирме. А "слившиеся" предприятия перестают существовать.

Организация, которая присоединяется к другой, передает ей свои активы и обязательства и прекращает свое существование.

Если фирма разделяется, то ее правопреемниками становятся две или несколько вновь созданных компаний.

При выделении из состава компании одной или нескольких фирм к каждой из них переходит часть имущества и обязательств реорганизованной компании.

Если же предприятие изменяет свою организационно-правовую форму (преобразование), то новая компания становится правопреемником старой.

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

Глава 3. НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ РАСХОДОВ

В состав налоговых расходов фирмы включают:

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

- внереализационные расходы.

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

- материальные затраты;

- затраты на оплату труда;

- суммы начисленной амортизации;

- прочие.

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

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

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

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

Косвенные расходы списывают в уменьшение облагаемой прибыли полностью.

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

Таких методов два:

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

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

Расходы по производству и реализации

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

- материальные;

- на оплату труда;

- суммы начисленной амортизации;

- прочие.

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

Материальные расходы

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

- материалов и сырья, используемых в производстве товаров (работ, услуг) и на другие производственные нужды;

- комплектующих и полуфабрикатов, подвергающихся в дальнейшем обработке;

- материалов для упаковки реализуемых товаров (тара);

- топлива, воды и энергии всех видов, отопления зданий для производственных нужд;

- работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или структурными подразделениями фирмы (например, транспортные расходы);

- имущества, не являющегося амортизируемым (то есть стоимость которого меньше 10 000 руб. или срок полезного использования которого менее одного года);

- инструментов, производственного инвентаря, лабораторного оборудования, спецодежды и спецобуви и др.

Перечень материальных расходов, который содержится в ст. 254 Налогового кодекса, не является исчерпывающим. В состав материальных расходов также могут быть включены другие документально подтвержденные затраты, которые непосредственно связаны с процессом производства и реализации.

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

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

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

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

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

Получение материалов

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

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

Материалы могут быть:

- куплены у поставщиков;

- получены в качестве вклада в уставный капитал;

- получены безвозмездно.

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

- отрицательные разницы (их отражают в составе внереализационных налоговых расходов фирмы);

- проценты по кредиту, полученному на покупку материалов (их отражают в составе внереализационных налоговых расходов фирмы);

- информационные и консультационные услуги, связанные с покупкой материалов, если налоговой учетной политикой фирмы предусмотрен их учет в составе прочих расходов.

Материалы, полученные в качестве вклада в уставный капитал, отражают в бухгалтерском и налоговом учете по-разному. В бухгалтерском учете их приходуют по стоимости, согласованной между акционерами (участниками) фирмы (п. 8 ПБУ 5/01).

Если ваша фирма - открытое или закрытое акционерное общество, то цену материалов, которую устанавливают акционеры, должен подтвердить независимый оценщик (п. 3 ст. 34 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. N 208-ФЗ "Об акционерных обществах").

В обществе с ограниченной ответственностью независимого оценщика привлекают для определения стоимости материалов, если размер вклада превышает 20 000 руб. (п. 2 ст. 15 Федерального закона от 8 февраля 1998 г. N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью").

В налоговом учете такие материалы отражают исходя из их налоговой первоначальной стоимости, определенной по данным передающей стороны. Эту стоимость определяют на дату перехода права собственности на это имущество (ст. 277 НК РФ).

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

Если ваша фирма получила материалы безвозмездно, определите их фактическую себестоимость исходя из рыночной цены на них. Это правило действует как в бухгалтерском, так и в налоговом учете.

Однако в налоговом учете стоимость таких материалов не может быть меньше расходов на их покупку (первоначальной стоимости) по данным передающей стороны (п. 8 ст. 250 НК РФ).

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

Чтобы избежать лишней работы, в этой ситуации можно посоветовать подобрать такую рыночную цену, которая будет соответствовать первоначальной стоимости материалов по данным передающей стороны. Дело в том, что единого, всеми признанного источника информации о рыночных ценах в России нет. И если спор дойдет до суда, налоговая инспекция может предложить один источник (например, данные Росстата), а вы - другой (например, каталог "Услуги и цены").

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

- от другой организации, если ее доля в уставном капитале вашей фирмы превышает 50 процентов;

- от другой организации, если доля вашей фирмы в ее уставном капитале превышает 50 процентов;

- от человека, если его доля в уставном капитале вашей фирмы превышает 50 процентов.

В налоговом учете фактическую себестоимость полученных материалов отражают:

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

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

После этого оформляют один из следующих регистров:

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

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

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

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

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

Как заполнить регистры, покажет пример.

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

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

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

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

Налоговые регистры будут заполнены так:

┌─────────────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│ Регистр учета операций приобретения имущества, │

│ работ, услуг, прав │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

│Налогоплательщик: ------------------------------ │

│ 7732854373 │

│ИНН: ------------------------------ │

│ с 1 по 31 января 2008 г. │

│Учетный период: ------------------------------ │

│ │

│┌───┬──────────┬──────────────┬───────────────┬────────────┬────────────┐│

││ N │ Дата │ Условия │ Основание │ Вид расхода│Наименование││

││п/п│ операции │ получения │ получения │ │ операции ││

││ │ │ имущества, │ имущества, │ │ ││

││ │ │ работ, услуг,│ работ, услуг, │ │ ││

││ │ │ прав │ прав │ │ ││

│├───┼──────────┼──────────────┼───────────────┼────────────┼────────────┤│

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 ││

│├───┼──────────┼──────────────┼───────────────┼────────────┼────────────┤│

││ 1 │10.01.2008│С последующей │Накладная от │Покупка │Покупка у ││

││ │ │оплатой │10.01.2008 │материалов │поставщика ││

││ │ │ │N 456/78 │ │ ││

│├───┼──────────┼──────────────┼───────────────┼────────────┼────────────┤│

││ 2 │10.01.2008│С последующей │Счет от │Транспортные│Оплата ││

││ │ │оплатой │10.01.2008 │расходы │расходов по ││

││ │ │ │N 12/ДК │ │счету ││

│├───┼──────────┼──────────────┼───────────────┼────────────┼────────────┤│

││ 3 │15.01.2008│В счет │Накладная от │Покупка │Покупка у ││

││ │ │погашения │15.01.2008 │материалов │поставщика ││

││ │ │авансов │N 532/71 │ │ ││

│├───┼──────────┼──────────────┼───────────────┼────────────┼────────────┤│

││ 4 │15.01.2008│С последующей │Счет от │Транспортные│Оплата ││

││ │ │оплатой │15.01.2008 │расходы │расходов по ││

││ │ │ │N 15/ДК │ │счету ││

│└───┴──────────┴──────────────┴───────────────┴────────────┴────────────┘│

│┌──────┬───────────────┬──────────────────────┬──────────┬──────────────┐│

││Сумма,│ Количество (в │ Наименование объекта │ Дата │ Основание для││

││ руб. │ натуральном │учета, с приобретением│ признания│ признания ││

││ │ измерении) │ которого связано │ объекта │ объекта учета││

││ │ │ несение расходов │ учета │ ││

││ │ │ (получение доходов) │ │ ││

│├──────┼───────────────┼──────────────────────┼──────────┼──────────────┤│

││ 7 │ 8 │ 9 │ 10 │ 11 ││

│├──────┼───────────────┼──────────────────────┼──────────┼──────────────┤│

││40 000│ 10 000 шт. │Кирпич М-100 │10.01.2008│Переход права ││

││ │ │ │ │собственности ││

│├──────┼───────────────┼──────────────────────┼──────────┼──────────────┤│

││ 2 000│ - │Кирпич М-100 │10.01.2008│Оплата ││

││ │ │ │ │расходов ││

│├──────┼───────────────┼──────────────────────┼──────────┼──────────────┤│

││60 000│ 12 000 шт. │Кирпич М-100 │15.01.2008│Переход права ││

││ │ │ │ │собственности ││

│├──────┼───────────────┼──────────────────────┼──────────┼──────────────┤│

││ 2 500│ - │Кирпич М-100 │15.01.2008│Оплата ││

││ │ │ │ │расходов ││

│└──────┴───────────────┴──────────────────────┴──────────┴──────────────┘│

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

│Ответственный за составление регистра: ----------- --------------------- │

└─────────────────────────────────────────────────────────────────────────┘

┌─────────────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│ Регистр-расчет "Формирование стоимости объекта учета" │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

│Налогоплательщик: ------------------------------ │

│ 7732854373 │

│ИНН: ------------------------------ │

│ с 1 по 31 января 2008 г. │

│Учетный период: ------------------------------ │

│ │

│┌───┬────────────┬──────────┬────────────┬─────────────┬──────┬─────────┐│

││ N │Наименование│ Дата │Наименование│Количество (в│Сумма,│Стоимость││

││п/п│ объекта │ признания│ операции │ натуральном │ руб. │ объекта ││

││ │ учета │ объекта │ │ измерении) │ │ учета, ││

││ │ │ учета │ │ │ │ руб. ││

│├───┼────────────┼──────────┼────────────┼─────────────┼──────┼─────────┤│

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 │ 7 ││

│├───┼────────────┼──────────┼────────────┼─────────────┼──────┼─────────┤│

││ 1 │Кирпич М-100│10.01.2008│Покупка у │ 10 000 шт. │40 000│ 42 000 ││

││ │ │ │поставщика │ │ │ ││

│├───┼────────────┼──────────┼────────────┼─────────────┼──────┤ ││

││ 2 │Расходы по │10.01.2008│Оплата │ - │ 2 000│ ││

││ │доставке │ │расходов по │ │ │ ││

││ │кирпича │ │счету │ │ │ ││

││ │М-100 │ │ │ │ │ ││

│├───┼────────────┼──────────┼────────────┼─────────────┼──────┼─────────┤│

││ 3 │Кирпич М-100│15.01.2008│Покупка у │ 12 000 шт. │60 000│ 62 500 ││

││ │ │ │поставщика │ │ │ ││

│├───┼────────────┼──────────┼────────────┼─────────────┼──────┤ ││

││ 4 │Расходы по │15.01.2008│Оплата │ - │ 2 500│ ││

││ │доставке │ │расходов по │ │ │ ││

││ │кирпича │ │счету │ │ │ ││

││ │М-100 │ │ │ │ │ ││

│└───┴────────────┴──────────┴────────────┴─────────────┴──────┴─────────┘│

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

│Ответственный за составление регистра: ----------- --------------------- │

└─────────────────────────────────────────────────────────────────────────┘

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

┌──────────────────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│ Регистр информации о приобретенных партиях │

│ сырья/материалов, учитываемых по методу ФИФО (ЛИФО) │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

│Налогоплательщик: ------------------------------ │

│ 7732854373 │

│ИНН: ------------------------------ │

│ с 1 по 31 января 2008 г. │

│Учетный период: ------------------------------ │

│ │

│┌───┬─────────────┬──────┬────────────┬────────────┬────────────┬────────────┐│

││ N │ Дата │ Номер│Наименование│ Приход (в │ Приход (в │Цена единицы││

││п/п│ приобретения│партии│ единицы │ натуральных│ стоимостных│ товара ││

││ │ партии │ │учета сырья/│измерителях)│измерителях)│ данной ││

││ │ │ │ материалов │ │ │партии, руб.││

│├───┼─────────────┼──────┼────────────┼────────────┼────────────┼────────────┤│

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 │ 7 ││

│├───┼─────────────┼──────┼────────────┼────────────┼────────────┼────────────┤│

││ 1 │ 10.01.2008 │ 1 │ шт. │ 10 000 │ 42 000 │ 4,20 ││

│├───┼─────────────┼──────┼────────────┼────────────┼────────────┼────────────┤│

││ 2 │ 15.01.2008 │ 2 │ шт. │ 12 000 │ 62 500 │ 5,21 ││

│└───┴─────────────┴──────┴────────────┴────────────┴────────────┴────────────┘│

│┌──────────┬─────────────┬────────────┬────────────┬────────────┬────────────┐│

││ Дата │Наименование,│ Списание (в│ Списание (в│ Остаток │ Остаток ││

││ списания │ дата и номер│ натуральных│ стоимостных│ текущий (в │ текущий (в ││

││ │ документа на│измерителях)│измерителях)│ натуральных│ стоимостных││

││ │ списание │ │ │измерителях)│измерителях)││

│├──────────┼─────────────┼────────────┼────────────┼────────────┼────────────┤│

││ 8 │ 9 │ 10 │ 11 │ 12 │ 13 ││

│├──────────┼─────────────┼────────────┼────────────┼────────────┼────────────┤│

││25.01.2008│Лимитно- │ 10 000 │ 42 000 │ - │ - ││

││ │заборная │ │ │ │ ││

││ │карта от │ │ │ │ ││

││ │25.01.2008 │ │ │ │ ││

││ │N 6 │ │ │ │ ││

│├──────────┼─────────────┼────────────┼────────────┼────────────┼────────────┤│

││25.01.2008│Лимитно- │ 5 000 │ 26 050 │ 7 000 │ 36 450 ││

││ │заборная │ │ │ │ ││

││ │карта от │ │ │ │ ││

││ │25.01.2008 │ │ │ │ ││

││ │N 6 │ │ │ │ ││

│└──────────┴─────────────┴────────────┴────────────┴────────────┴────────────┘│

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

│Ответственный за составление регистра: ----------- --------------------- │

└──────────────────────────────────────────────────────────────────────────────┘

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

┌────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│ Регистр информации о движении приобретенных │

│ сырья/материалов, учитываемых по методу средней │

│ себестоимости │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

│Налогоплательщик: ------------------------------ │

│ 7732854373 │

│ИНН: ------------------------------ │

│ с 1 по 31 января 2008 г. │

│Учетный период: ------------------------------ │

│ │

│┌───┬────────────┬──────────┬──────────┬────────────┬────────────┬────────────┬────────────┐│

││ N │Наименование│ Дата │ Основание│ Остаток на │ Остаток на │ Приход (в │ Приход (в ││

││п/п│ сырья/ │ операции │ операции │ начало дня │ начало дня │ натуральных│ стоимостных││

││ │ материалов │ │ │ проведения │ проведения │измерителях)│измерителях)││

││ │ │ │ │ операции (в│ операции (в│ │ ││

││ │ │ │ │ натуральных│ стоимостных│ │ ││

││ │ │ │ │измерителях)│измерителях)│ │ ││

│├───┼────────────┼──────────┼──────────┼────────────┼────────────┼────────────┼────────────┤│

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 │ 7 │ 8 ││

│├───┼────────────┼──────────┼──────────┼────────────┼────────────┼────────────┼────────────┤│

││ 1 │Кирпич │10.01.2008│Накладная │ - │ - │ 10 000 │ 42 000 ││

││ │М-100 │ │от │ │ │ │ ││

││ │ │ │10.01.2008│ │ │ │ ││

││ │ │ │N 456/78 │ │ │ │ ││

│├───┼────────────┼──────────┼──────────┼────────────┼────────────┼────────────┼────────────┤│

││ 2 │Кирпич │15.01.2008│Накладная │ - │ - │ 12 000 │ 62 500 ││

││ │М-100 │ │от │ │ │ │ ││

││ │ │ │15.01.2008│ │ │ │ ││

││ │ │ │N 532/71 │ │ │ │ ││

│├───┼────────────┼──────────┼──────────┼────────────┼────────────┼────────────┼────────────┤│

││ 3 │Кирпич │25.01.2008│Лимитно- │ - │ - │ - │ - ││

││ │М-100 │ │заборная │ │ │ │ ││

││ │ │ │карта от │ │ │ │ ││

││ │ │ │25.01.2008│ │ │ │ ││

││ │ │ │N 6 │ │ │ │ ││

│└───┴────────────┴──────────┴──────────┴────────────┴────────────┴────────────┴────────────┘│

│┌────────────┬────────────┬────────────┬────────────┬────────────┬────────────┬────────────┐│

││ Возвраты │ Возвраты │ Списание (в│ Цена │ Списание (в│ Остаток на │ Остаток на ││

││ поставщикам│ поставщикам│ натуральных│ единицы │ стоимостных│ конец дня │ конец дня ││

││ (в │ (в │измерителях)│ списания, │измерителях)│ проведения │ проведения ││

││ натуральных│ стоимостных│ │ руб. │ │ операции (в│ операции (в││

││измерителях)│измерителях)│ │ │ │ натуральных│ стоимостных││

││ │ │ │ │ │измерителях)│измерителях)││

│├────────────┼────────────┼────────────┼────────────┼────────────┼────────────┼────────────┤│

││ 9 │ 10 │ 11 │ 12 │ 13 │ 14 │ 15 ││

│├────────────┼────────────┼────────────┼────────────┼────────────┼────────────┼────────────┤│

││ - │ - │ - │ - │ - │ - │ - ││

│├────────────┼────────────┼────────────┼────────────┼────────────┼────────────┼────────────┤│

││ - │ - │ - │ - │ - │ - │ - ││

│├────────────┼────────────┼────────────┼────────────┼────────────┼────────────┼────────────┤│

││ - │ - │ 15 000 │ 4,75 │ 71 250 │ 7 000 │ 33 250 ││

│└────────────┴────────────┴────────────┴────────────┴────────────┴────────────┴────────────┘│

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

│Ответственный за составление регистра: ----------- --------------------- │

└────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────┘

Списание материалов

Фирма может списать материалы в результате:

- передачи в производство продукции (товаров, работ, услуг);

- использования для собственных нужд.

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

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

- по себестоимости каждой единицы;

- по средней себестоимости;

- по себестоимости первых по времени приобретений (ФИФО);

- по себестоимости последних по времени приобретений (ЛИФО).

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

Особый порядок действует, если вы передаете в производство:

- инструменты, приспособления, инвентарь, лабораторное оборудование;

- спецодежду или спецобувь;

- имущество, которое не считается амортизируемым.

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

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

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

Среднюю себестоимость рассчитывают так:

┌─────────────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│ Средняя себестоимость единицы материалов = (Себестоимость остатка│

│материалов на дату их списания + Себестоимость поступивших│

│материалов) : (Количество материалов на дату их списания + Количество│

│поступивших материалов) │

└─────────────────────────────────────────────────────────────────────────┘

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

┌─────────────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│ Себестоимость материалов, подлежащая списанию = Средняя себестоимость│

│единицы материалов x Количество списанных материалов │

└─────────────────────────────────────────────────────────────────────────┘

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

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

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

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

Фактическую себестоимость списанных материалов отражают в следующих регистрах налогового учета:

- регистре информации о движении приобретенных сырья/материалов, учитываемых по методу средней себестоимости;

- регистре-расчете стоимости списанных сырья и (или) материалов по методу ФИФО (ЛИФО);

- регистрах налогового учета первоначальной стоимости приобретенных материалов;

- сводном регистре-расчете стоимости материалов, списанных в отчетном периоде;

- регистре учета стоимости реализованного прочего имущества;

- регистре учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Вторая партия (1200 пог. м) приобретена 15 января. Общая стоимость ткани - 1 030 000 руб. (без НДС). Стоимость одного погонного метра ткани - 858,33 руб. (1 030 000 руб. : 1200 пог. м).

Для изготовления верхней одежды 25 января было отпущено 1700 пог. м ткани.

Ситуация 1. Материалы списывают в производство по средней себестоимости.

Регистры будут заполнены так: