Аудиторские услуги

Затраты по оказанию фирме аудиторских услуг отражают в бухгалтерском учете в составе расходов по обычным видам деятельности, в налоговом учете - в составе прочих расходов. Перечень аудиторских услуг приведен в ст. 1 Федерального закона от 7 августа 2001 г. N 119-ФЗ.

Такими услугами, в частности, являются:

- проверка бухгалтерской отчетности;

- постановка, восстановление и ведение бухучета, а также составление отчетности;

- консультирование по вопросам бухучета, налогообложения и управления фирмой;

- финансовый анализ деятельности фирмы;

- представительство в суде и налоговых инспекциях;

- автоматизация бухгалтерского учета;

- оценка стоимости имущества;

- разработка инвестиционных проектов, бизнес-планов и т.д.

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

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

Сумма расходов на аудиторские услуги составила:

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

Эту сумму можно включить в состав прочих расходов фирмы.

Услуги нотариуса

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

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

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

Затраты на нотариальные услуги отражают так:

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

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

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

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

Расходы на ремонт основных средств

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

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

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

- заработная плата рабочих - 1000 руб.;

- ЕСН, начисленный с заработной платы рабочих, - 356 руб.;

- стоимость деталей, необходимых для ремонта, - 1500 руб.

На расходы по ремонту было списано 2760 руб. (1000 + 260 + 1500). Эта сумма полностью может быть учтена при налогообложении прибыли.

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

Создание резерва на ремонт основных средств

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

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

Налоговый кодекс предусматривает два вида таких резервов:

- на оплату обычного ремонта;

- на оплату особо сложных и дорогих видов капитального ремонта.

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

Если затраты превысили сумму резерва, их включают в состав расходов, которые уменьшают облагаемую налогом прибыль. При этом по правилам налогового учета уменьшить прибыль вы сможете только в конце года (п. 2 ст. 324 НК РФ). Поэтому если планируемые расходы на ремонт больше, чем максимальная сумма резерва, то создавать его не нужно.

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

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

Расходы на гарантийный ремонт

Многие фирмы дают гарантию на товары, которые они продают (например, бытовую технику). Если в ходе эксплуатации товар выходит из строя, то фирма обязуется бесплатно его отремонтировать. Затраты по такому ремонту в бухгалтерском учете учитывают в составе расходов по обычным видам деятельности, в налоговом учете - в составе прочих расходов.

Единовременное списание крупных расходов по гарантийному ремонту может привести к резкому увеличению себестоимости и даже стать причиной убытка. Для равномерного включения таких расходов в затраты вы можете создать резерв на гарантийный ремонт и обслуживание. Решение о создании резервов и порядок резервирования средств надо предусмотреть в налоговой и бухгалтерской учетной политике.

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

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

Обратите внимание: создавать резервы в налоговом учете могут только те фирмы, которые учитывают выручку при расчете налога на прибыль по методу начисления.

Расходы по гарантийному ремонту и обслуживанию, для оплаты которых создан резерв, списывают за счет резерва.

Создание резерва

В налоговом учете резерв формируют в порядке, который установлен ст. 267 Налогового кодекса.

Чтобы рассчитать сумму отчислений в резерв, определите долю затрат на гарантийный ремонт в сумме выручки, полученной за три предыдущих года. Этот показатель можно рассчитать так:

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

│ Доля затрат на гарантийный ремонт = Расходы на гарантийный ремонт за│

│три предыдущих года : Выручка от реализации товаров, по которым│

│предоставлялась гарантия, за три предыдущих года │

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

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

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

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

│ Сумма отчислений в резерв = Выручка от реализации товаров, по которым│

│предоставлялась гарантия, за прошедший отчетный (налоговый) период x Доля│

│затрат на гарантийный ремонт │

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

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

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

Доля затрат на гарантийный ремонт составит:

200 000 руб. : 4 000 000 руб. = 0,05.

В I квартале текущего года выручка от продажи телевизоров составила 500 000 руб. (без НДС).

В конце I квартала бухгалтер "Актива" может начислить резерв на оплату гарантийного ремонта в сумме:

500 000 руб. x 0,05 = 25 000 руб.

Эту сумму отражают в составе прочих расходов фирмы.

Если фирма работала меньше трех лет, то долю затрат на гарантийный ремонт определяют так:

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

│ Доля затрат на гарантийный ремонт = Расходы на гарантийный ремонт за│

│время работы фирмы : Выручка от реализации товаров, по которым│

│предоставлялась гарантия, за время работы фирмы │

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

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

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

│ Сумма отчислений в резерв = Выручка от реализации товаров, по которым│

│предоставлялась гарантия, за прошедший отчетный (налоговый) период x Доля│

│затрат на гарантийный ремонт │

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

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

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

Доля затрат на гарантийный ремонт составит:

150 000 руб. : 2 000 000 руб. = 0,075.

В I квартале текущего года выручка от продажи холодильников составила 300 000 руб. (без НДС).

В конце I квартала бухгалтер "Пассива" может начислить резерв на оплату гарантийного ремонта в сумме:

300 000 руб. x 0,075 = 22 500 руб.

Эта сумма отражается в составе прочих расходов фирмы.

Списание резерва

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

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

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

Бухгалтер "Актива" включил в состав прочих расходов:

120 000 - 100 000 = 20 000 руб.

Если фирма не использует всю сумму резерва в текущем году, его остаток можно перенести на следующий год. При этом на сумму переносимого остатка нужно уменьшить резерв, который будет создан в следующем году.

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

Исключительные права на нематериальные активы

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

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

Пример. ЗАО "Актив" купило исключительные права:

- на электронный справочник. Стоимость прав - 7080 руб. (в том числе НДС - 1080 руб.);

- на правовую систему. Стоимость прав - 94 400 руб. (в том числе НДС - 14 400 руб.).

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

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

Неисключительные права на нематериальные активы

Ваша фирма может получить неисключительные права на нематериальный актив (например, патент). За это вы должны будете перечислять правообладателю лицензионные платежи. Платежи, перечисленные за несколько отчетных (налоговых) периодов, предварительно учитывают как расходы будущих периодов и включают в затраты постепенно (то есть в течение того срока, когда фирма может пользоваться нематериальным активом).

В бухгалтерском учете такие затраты учитывают в составе расходов по обычным видам деятельности, в налоговом учете - в составе прочих расходов.

Пример. ЗАО "Актив" приобрело неисключительные права на патент на 3 года (36 мес.). За патент фирма перечислила правообладателю лицензионный платеж в сумме 30 000 руб.

Лицензионный платеж включают в расходы равными долями в течение срока действия патента (36 мес.). Сумма затрат, которую ежемесячно учитывают в составе расходов, составит:

30 000 руб. : 36 мес. = 833 руб.

Эту сумму отражают:

- в бухгалтерском учете - в составе расходов по обычным видам деятельности;

- в налоговом учете - в составе прочих расходов.

Расходы на страхование имущества

Страхование имущества может быть обязательным и добровольным.

Добровольное страхование имущества включает страхование:

- средств транспорта;

- грузов;

- основных средств производственного назначения, нематериальных активов, объектов незавершенного капитального строительства;

- рисков, связанных с выполнением строительно-монтажных работ;

- товарно-материальных запасов;

- урожая сельскохозяйственных культур и животных;

- иного имущества, которое используется для деятельности, направленной на получение дохода;

- ответственности за причинение вреда.

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

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

Расходы по страхованию могут быть отнесены к нескольким отчетным периодам.

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

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

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

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

Эту сумму отражают:

- в бухгалтерском учете - в составе расходов по обычным видам деятельности;

- в налоговом учете - в составе прочих расходов.

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

Налоги и сборы, начисленные к уплате в бюджет

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

- в состав расходов по обычным видам деятельности (например, земельный налог);

- в состав прочих расходов (например, налог на имущество).

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

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

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

Сертификация

Сертификация может быть обязательной и добровольной.

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

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

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

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

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

Кроме платы за выдачу сертификата фирма должна оплатить услуги:

- органа по сертификации продукции (работ, услуг);

- испытательной лаборатории;

- по сертификации систем качества (производства);

- по инспекционному контролю за соответствием сертифицированной продукции (работ, услуг) требованиям нормативных документов.

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

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

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

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

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

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

Фирмой были оплачены:

- сертификат соответствия - 100 руб.;

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

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

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

Расходы по сертификации составили:

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

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

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

48 100 руб. : 36 мес. = 1366 руб.

Подбор персонала

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

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

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

Расходы на рекламу

Все, что относится к рекламным расходам, перечислено в п. 4 ст. 264 Налогового кодекса.

В бухгалтерском учете затраты на рекламу отражают в составе расходов по обычным видам деятельности в полном объеме. В налоговом учете такие затраты учитывают в составе прочих расходов, причем в пределах нормативов. Эти нормативы приведены в таблице:

|  |  |
| --- | --- |
| Виды рекламных расходов | Норма расходов |
| Расходы на рекламу через средства массовой информации  (объявления в печати, по радио, телевидению) и  телекоммуникационные сети (Интернет и проч.) | Не нормируются |
| Расходы на световую и наружную рекламу, включая  изготовление рекламных стендов и щитов | Не нормируются |
| Затраты на участие в выставках, ярмарках и экспозициях | Не нормируются |
| Затраты на оформление витрин, выставок-продаж, комнат  образцов и демонстрационных залов | Не нормируются |
| Затраты на изготовление рекламных брошюр и каталогов,  содержащих информацию о реализуемых товарах, выполняемых работах, оказываемых услугах, товарных знаках и знаках  обслуживания и (или) о самой организации | Не нормируются |
| Затраты на уценку товаров, потерявших свои качества при  экспонировании | Не нормируются |
| Затраты на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей во время проведения массовых  рекламных кампаний | Не более 1%  выручки от  реализации (без  НДС) |
| Расходы на иные виды рекламы (например, затраты на  разработку и распространение рекламных писем, открыток,  этикеток, фирменных пакетов и т.п.) | Не более 1%  выручки от  реализации (без  НДС) |

Пример. За первое полугодие отчетного года расходы ЗАО "Актив" на телевизионную рекламу составили 195 000 руб. (в том числе НДС - 29 746 руб.). Кроме того, фирма купила призы для победителей рекламной кампании стоимостью более 100 руб. за единицу. На это потратили 330 000 руб. (в том числе НДС - 50 339 руб.).

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

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

(3 600 000 руб. - 549 153 руб.) x 1% = 30 508 руб.

Оставшуюся сумму при налогообложении не учитывают. Она составит:

330 000 - 50 339 - 30 508 = 249 153 руб.

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

195 000 - 29 746 + 30 508 = 195 762 руб.

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

Расходы по регистрации прав на недвижимость

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

Регистрировать надо сделки с землей и недвижимостью (зданиями, сооружениями и т.п.), а также с определенными видами движимого имущества (автомобилями, оборудованием по производству алкогольной продукции и т.д.). В бухгалтерском учете расходы по государственной регистрации недвижимого имущества включают в его первоначальную стоимость. В налоговом учете такие расходы учитывают как прочие (Письмо Минфина России от 16 февраля 2006 г. N 03-03-04/1/116, Письмо УМНС России по г. Москве от 20 сентября 2004 г. N 26-12/61294).

Пример. ЗАО "Актив" приобрело участок земли. Стоимость участка - 3 600 000 руб. Расходы на регистрацию прав собственности на землю составили 12 000 руб.

Затраты на госрегистрацию земельного участка отражают так:

- в бухгалтерском учете - включают в его первоначальную стоимость;

- в налоговом учете - включают в состав прочих расходов.

Компенсация за использование личного транспорта

Для служебных разъездов работник может использовать свой личный автомобиль (мотоцикл). В этом случае фирма-работодатель должна выплачивать ему соответствующую компенсацию. Ее сумму определяет работодатель по договоренности с работником. Как правило, размер компенсации зависит от интенсивности использования автомобиля (мотоцикла), который эксплуатируется в служебных целях.

Компенсацию назначают с учетом того, что работник должен возместить свои расходы, связанные с покупкой бензина, текущим ремонтом автомобиля (мотоцикла) и т.д. Поэтому, если сотрудник получает компенсацию, никакие дополнительные деньги на возмещение расходов по эксплуатации автотранспорта ему не полагаются (Письмо УФНС России по г. Москве от 22 февраля 2007 г. N 20-12/016776). Компенсацию не выплачивают за те дни, когда работник находился в отпуске или болел, так как в это время он не мог использовать автомобиль в служебных целях.

В бухгалтерском учете суммы компенсации полностью включают в состав расходов по обычным видам деятельности. По правилам налогового учета компенсация включается в состав прочих расходов только в пределах норм, установленных Постановлением Правительства РФ от 8 февраля 2002 г. N 92.

Для легковых автомобилей с объемом двигателя до 2000 кубических сантиметров компенсация учитывается для целей налогообложения прибыли в сумме 1200 руб., а более 2000 кубических сантиметров - 1500 руб. в месяц. При этом неважно, какой автомобиль используется - отечественный или иностранный.

Размер компенсации работнику за использование личного мотоцикла для служебных поездок составляет 600 руб. в месяц.

Превышение суммы компенсации над установленными нормами в состав прочих расходов не включают, и оно налогооблагаемую прибыль фирмы не уменьшает.

Пример. В феврале текущего года менеджеру торговой организации ЗАО "Актив" Петрову назначена ежемесячная компенсация за использование личного автомобиля "Ниссан-Альмера" в служебных целях. Сумма компенсации - 1800 руб. Объем двигателя автомобиля - 1600 куб. см (1,6 л).

В бухгалтерском учете сумму компенсации (1800 руб.) отражают в составе расходов по обычным видам деятельности, в налоговом учете - в составе прочих расходов и только в пределах норм (1200 руб.).

Превышение суммы компенсации над законодательно установленной нормой в размере 600 руб. (1800 - 1200) в составе прочих расходов не учитывают. Эта сумма не уменьшает налогооблагаемую прибыль "Актива".

Командировки

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

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

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

Командированному работнику оплачивают:

- суточные;

- расходы по найму жилого помещения;

- расходы по проезду к месту командировки и обратно;

- другие расходы (например, оплата услуг связи или почты, оформление виз и паспортов, консульские и аэродромные сборы и т.д.).

В бухгалтерском учете затраты на командировку полностью включают в состав расходов по обычным видам деятельности. В налоговом учете такие затраты включают в состав прочих расходов. Суточные учитывают в прочих расходах только в пределах установленных норм.

Суточные

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

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

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

Бухгалтер "Актива" должен выдать Сомову суточные в размере:

500 руб/дн. x 3 дн. = 1500 руб.

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

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

В бухгалтерском учете суточные полностью включают в состав расходов фирмы.

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

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

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

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

Бухгалтер "Актива" выдал Сомову суточные в размере:

500 руб/дн. x 3 дн. = 1500 руб.

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

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

Суточные в пределах норм составят:

100 руб. x 3 дн. = 300 руб.

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

Расходы по найму жилого помещения

Работнику возмещают всю сумму расходов по найму жилого помещения.

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

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

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

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

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

Расходы по проезду к месту командировки и обратно

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

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

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

- плату за пользование в поездах постельными принадлежностями;

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

- сумму страховых платежей по обязательному страхованию пассажиров на транспорте.

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

Представительские расходы

Представительские расходы - это затраты фирмы по приему и обслуживанию:

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

- участников, прибывших на заседания совета директоров (правления) фирмы.

Полный перечень представительских расходов приведен в ст. 264 Налогового кодекса.

Согласно этой статье к представительским расходам относят затраты:

- по проведению официального приема (завтрака, обеда, ужина или другого аналогичного мероприятия) представителей других организаций;

- по транспортному обеспечению представителей других организаций, связанному с их доставкой до места проведения встречи и обратно;

- по буфетному обслуживанию лиц, участвующих во встрече во время переговоров;

- по оплате услуг переводчиков, не состоящих в штате организации.

Этот перечень является исчерпывающим. Поэтому затраты на организацию развлечений и отдыха, оплату виз, а также на оплату проживания участников переговоров представительскими расходами не являются и налогооблагаемую прибыль фирмы не уменьшают.

В бухгалтерском учете представительские расходы полностью включают в состав расходов по обычным видам деятельности.

В налоговом учете сумму представительских расходов включают в состав прочих расходов только в пределах 4 процентов от затрат фирмы на оплату труда (ст. 264 НК РФ). Представительские расходы, которые превышают этот норматив, в прочих расходах не учитывают, и налогооблагаемую прибыль фирмы они не уменьшают.

Пример. В I квартале отчетного года ЗАО "Актив" потратило на проведение завтраков и обедов представителей другой фирмы 3540 руб. (в том числе НДС - 540 руб.). Кроме того, для организации отдыха работников другой фирмы сотрудник "Актива" приобрел билеты в театр. Стоимость билетов - 1000 руб.

Расходы фирмы на оплату труда за I квартал отчетного года составили 50 000 руб.

Затраты на покупку театральных билетов (1000 руб.) представительскими расходами не являются.

В бухгалтерском учете стоимость билетов отражают в составе внереализационных расходов. В налоговом учете такие расходы не отражают, так как они не уменьшают налогооблагаемую прибыль.

Затраты на проведение завтраков и обедов в сумме 3000 руб. (3540 - 540) в бухгалтерском учете отражают в составе расходов по обычным видам деятельности.

В налоговом учете такие затраты отражают в составе прочих расходов в сумме:

50 000 руб. x 4% = 2000 руб.

Оставшуюся сумму затрат на проведение завтраков и обедов в составе прочих расходов не учитывают, и налогооблагаемую прибыль фирмы она не уменьшает. Эта сумма составит:

3540 - 540 - 2000 = 1000 руб.

Расходы на подготовку и переподготовку кадров

В бухгалтерском учете затраты на подготовку и переподготовку кадров включают в состав расходов по обычным видам деятельности. В налоговом учете такие затраты включают в состав прочих расходов.

Такие расходы уменьшают налогооблагаемую прибыль фирмы, если выполняются следующие условия:

- работники, которые обучаются, состоят в штате организации;

- образовательное учреждение, где учатся работники, имеет государственную аккредитацию (лицензию);

- программа обучения способствует повышению квалификации и более эффективной работе сотрудников.

К затратам, не включаемым в состав прочих расходов и не уменьшающим налогооблагаемую прибыль, относят расходы:

- на оплату высшего и среднего образования сотрудников;

- на оплату развлечений, отдыха или лечения сотрудников;

- на содержание образовательных учреждений или оказание им бесплатных услуг.

Расходы по НИОКР

НИОКР - научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы. Фирмы могут выполнять их самостоятельно или заказывать в специализированных компаниях (ст. 770 ГК РФ).

Затраты на НИОКР включают в состав прочих расходов (п. 2 ст. 262 НК РФ).

Обратите внимание: не все затраты на научные исследования и разработки компания может рассматривать как расходы по НИОКР. Так, например, к ним нельзя отнести затраты на освоение природных ресурсов, улучшения и разработки, которые проводят не в специальных лабораториях или конструкторских бюро, а непосредственно на производстве. Такие затраты компания учитывает в составе текущих производственных затрат.

Закончив разработки, фирма может оформить права на результаты НИОКР патентом или свидетельством. В этом случае они будут являться нематериальными активами. И в бухгалтерском, и в налоговом учете их стоимость подлежит амортизации.

Однако фирма может и не регистрировать права на результаты НИОКР. Например, если промышленный образец не отвечает необходимым условиям для получения патента или у компании нет такой цели.

В бухгалтерском учете расходы по НИОКР, не оформленные патентом, также учитываются как нематериальные активы.

Срок списания таких расходов в бухгалтерском учете фирма определяет сама, но он не может превышать пяти лет. Списывать "незапатентованные" расходы по НИОКР можно с 1-го числа следующего месяца после того, как фирма начала применять результаты работ.

В налоговом учете начало списания "незапатентованных" расходов определяют по-другому. Здесь внимание обращают не на начало применения, а на завершение самих исследований (п. 2 ст. 262 НК РФ). В состав прочих расходов затраты на НИОКР включают равномерно в течение одного года начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем их завершения.

Еще один вопрос, который надо решить, списывая расходы: какой метод использовать? В бухгалтерском учете их два: линейный и пропорциональный объему продукции. Для того чтобы не возникало разницы между бухгалтерским и налоговым учетом, фирме можно поступить так:

- применять линейный способ начисления амортизации;

- установить срок начисления амортизации - один год;

- использовать фактически результаты НИОКР в производстве в том же месяце, в котором эти работы завершились.

Пример. Производственное объединение ЗАО "Актив" выполняло научные исследования с ноября 2007 г. по январь 2008 г. Фирма разработала новый прибор для упаковки готовой продукции. На исследования истратили 144 000 руб.

В январе 2008 г. научный совет объединения дал положительное заключение по результатам этого исследования. Патент решили не оформлять. Прибор начали использовать в производстве в том же месяце. По мнению совета, с помощью нового прибора упаковывать продукцию будут в течение двух лет. Согласно учетной политике "Актива" расходы по НИОКР списывают линейным способом.

В бухгалтерском учете начиная с февраля 2008 г. ежемесячно в течение первого года (12 мес.) начисляют амортизацию в сумме 12 000 руб. (144 000 руб. : 12 мес.).

В налоговом учете "Актив" включит затраты на научные исследования в состав прочих расходов. Эти расходы могут быть списаны с 1 февраля 2008 г. по 31 января 2009 г.

Иногда бывает, что исследования не приносят положительного результата, на который рассчитывает фирма. В этом случае научные разработки можно прекратить.

НИОКР попадает в разряд неудачных, если фирма придет к выводу, что:

- в ходе выполнения работы получен результат, который не соответствует требованиям технического задания (программе работ);

- использование результата работы не приведет к получению дохода (экономических выгод) организацией;

- продолжение опытно-конструкторских или технологических работ экономически нецелесообразно.

В бухгалтерском учете затраты на НИОКР, которые фирма посчитала нецелесообразными, отражают как внереализационные расходы (п. 15 ПБУ 17/02) и списывают сразу.

Обратите внимание: независимо от того, получен положительный результат или нет, затраты на НИОКР включают в состав прочих расходов в течение года (п. 2 ст. 262 НК РФ).

Пример. ООО "Пассив" выпускает холодильные установки. "Пассив" договорился со специализированной фирмой о разработке нового вида компрессоров.

В декабре 2007 г. из-за того, что результат НИОКР оказался отрицательным, работы были прекращены. По договору "Пассив" перечислил за выполненные исследования 236 000 руб. (в том числе НДС - 36 000 руб.).

В бухгалтерском учете затраты на НИОКР, которые не дали положительного результата, списывают сразу в сумме 200 000 руб. на прочие расходы.

В налоговом учете фактические расходы на научные исследования учитывают в составе прочих расходов в течение одного года (12 месяцев) - с 1 января по 31 декабря 2008 г. Ежемесячная сумма затрат, которые включают в прочие расходы, равна 16 666,67 руб. (200 000 : 12 мес.).

Регистры налогового учета прочих расходов

Расходы фирмы (в том числе прочие), связанные с оплатой работ или услуг, выполненных сторонними организациями, отражают в регистре учета операций приобретения имущества, работ, услуг, прав.

Для учета расходов и резерва на обычный гарантийный ремонт, а также налогов, начисленных к уплате в бюджет, ФНС России предусмотрела специальные регистры:

- регистр учета расходов на ремонт;

- регистр-расчет резерва расходов на гарантийный ремонт;

- регистр-расчет коэффициента для перерасчета резерва расходов на гарантийный ремонт;

- регистр учета начисления налогов и сборов;

- регистр учета расчетов с бюджетом.

Если те или иные расходы фирмы относят к нескольким отчетным (налоговым) периодам, то дополнительно оформляют регистр учета расходов будущих периодов.

Все данные о прочих расходах фирмы переносят из этих регистров в сводный регистр учета прочих расходов текущего периода.

Расходы фирмы (в том числе прочие), связанные с оплатой работ или услуг, выполненных сторонними организациями, отражают в регистре учета операций приобретения имущества, работ, услуг, прав.

Для учета расходов и резерва на обычный гарантийный ремонт, а также налогов, начисленных к уплате в бюджет, ФНС России предусмотрела специальные регистры:

- регистр учета расходов на ремонт;

- регистр-расчет резерва расходов на гарантийный ремонт;

- регистр-расчет коэффициента для перерасчета резерва расходов на гарантийный ремонт;

- регистр учета начисления налогов и сборов;

- регистр учета расчетов с бюджетом.

Если те или иные расходы фирмы относят к нескольким отчетным (налоговым) периодам, то дополнительно оформляют регистр учета расходов будущих периодов.

Все данные о прочих расходах фирмы переносят из этих регистров в сводный регистр учета прочих расходов текущего периода.

О том, как его заполнить, смотрите раздел "Сводный учет доходов и расходов".

Регистр приобретения работ (услуг)

Регистр учета операций приобретения имущества, работ, услуг, прав заполняют на основании первичных документов, в которых отражены затраты фирмы (например, договоров, актов выполненных работ или оказанных услуг и т.д.).

Как заполнить этот регистр, покажет пример.

Пример. В I квартале 2008 г. ЗАО "Актив" израсходовало 450 000 руб. (без НДС), в том числе:

- на оплату юридических услуг - 60 000 руб.;

- на оплату аудиторских услуг - 250 000 руб.;

- на оплату услуг связи - 140 000 руб.

Все эти расходы относят к прочим.

Фирма платит налог на прибыль ежеквартально.

Регистр по учету прочих расходов будет заполнен так.

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

│ Регистр учета операций приобретения имущества, │

│ работ, услуг, прав │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

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

│ 7732854373 │

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

│ с 1 января по 31 марта 2008 г. │

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

│ │

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

││ N │ 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 │15.01.2008│С последующей│Договор от │Приобретение│Формирование ││

││ │ │оплатой │11.01.2008 │услуг │прочих расходов││

││ │ │ │N 12 │ │ ││

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

││ 2 │18.02.2008│С последующей│Договор от │Приобретение│Формирование ││

││ │ │оплатой │12.02.2008 │услуг │прочих расходов││

││ │ │ │N 23/А │ │ ││

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

││ 3 │25.03.2008│С последующей│Договор от │Приобретение│Формирование ││

││ │ │оплатой │28.03.2008 │услуг │прочих расходов││

││ │ │ │N 234 │ │ ││

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

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

││ 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 ││

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

││ 60 000│ - │Юридические услуги │15.01.2008│Фактическое ││

││ │ │ │ │оказание услуг││

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

││250 000│ - │Аудиторские услуги │18.02.2008│Фактическое ││

││ │ │ │ │оказание услуг││

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

││140 000│ - │Услуги связи │25.03.2008│Фактическое ││

││ │ │ │ │оказание услуг││

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

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

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

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

Регистр учета расходов будущих периодов

Этот регистр заполняют на основании данных других налоговых регистров о затратах фирмы, которые относятся к нескольким отчетным (налоговым) периодам (например, регистра приобретения имущества, работ, услуг, прав; регистра-расчета расходов на ремонт основных средств и т.д.).

Как заполнить этот регистр, покажет пример.

В январе 2007 г. ЗАО "Актив" заключило договор страхования автомобиля.

Срок действия договора - 1 год (12 мес.).

9 января "Актив" перечислил страховую премию в сумме 120 000 руб.

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

120 000 руб. : 12 мес. = 10 000 руб.

Фирма платит налог на прибыль ежеквартально.

Регистр по учету расходов будущих периодов будет заполнен так.

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

│ Регистр учета расходов будущих периодов │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

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

│ 7732854373 │

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

│ с 1 января по 31 марта 2008 г. │

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

│ │

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

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

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

││ │ │ │ │ │быть включены в состав││

││ │ │ │ │ │ прочих расходов ││

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

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 ││

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

││ 1 │01.01.2008│Расходы по │Автомобиль │ 120 000│12 месяцев ││

││ │ │страхованию│"Джип- │ │ ││

││ │ │имущества │Чероки" │ │ ││

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

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

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

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

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

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

││ Сумма расходов в │ Дата начала учета│ Количество месяцев ││

││ месяц, подлежащая │ в составе прочих │фактического списания месячной││

││ включению в состав │ расходов/ │суммы расходов в состав прочих││

││ прочих расходов │расходов на оплату│ расходов/расходов на оплату ││

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

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

││ 7 │ 8 │ 9 ││

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

││ 10 000 │ 31.01.2008 │ 1 ││

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

││ 10 000 │ 28.02.2008 │ 2 ││

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

││ 10 000 │ 31.03.2008 │ 3 ││

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

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

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

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

Регистр учета резервов и расходов на гарантийный ремонт

Сумму резерва на ремонт отразите в регистре-расчете резерва расходов на гарантийный ремонт. Его заполняют на основании данных о продаже товаров, на которые предоставлена гарантия (договоров, регистра учета операций выбытия имущества и т.д.).

Если фирма в предыдущие годы гарантий на проданные товары не выдавала, заполните регистр-расчет коэффициента для перерасчета резерва расходов на гарантийный ремонт. Его оформляют на основании данных регистра-расчета резерва расходов на гарантийный ремонт и регистра учета расходов на гарантийный ремонт.

Сумму затрат на гарантийный ремонт укажите в регистре учета расходов на гарантийный ремонт. Его оформляют на основании данных договоров о продаже товаров, на которые предоставлена гарантия, регистра-расчета резерва расходов на гарантийный ремонт и других регистров налогового учета, в которых есть необходимая информация.

Как заполнить эти регистры, покажет пример.

Пример. В I квартале 2008 г. ЗАО "Актив" продало деревообрабатывающий станок.

Выручка от продажи станка составила 500 000 руб. (без НДС). Фирма предоставила на него гарантию сроком на 3 года.

"Актив" платит налог на прибыль ежеквартально.

За 2005 - 2007 гг. выручка от продажи деревообрабатывающих станков составила 4 000 000 руб. (без НДС).

На их гарантийный ремонт было потрачено 200 000 руб.

Доля затрат на гарантийный ремонт составит:

200 000 руб. : 4 000 000 руб. = 0,05.

В конце I квартала бухгалтер "Актива" может начислить резерв на оплату гарантийного ремонта в сумме:

500 000 руб. x 0,05 = 25 000 руб.

Предположим, что сумма расходов по гарантийному ремонту проданного станка в I квартале 2008 г. составила 28 000 руб.

Регистры по учету резерва и расходов на гарантийный ремонт будут заполнены так.

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

│ Регистр-расчет резерва расходов на гарантийный ремонт │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

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

│ 7732854373 │

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

│ с 1 января по 31 марта 2008 г. │

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

│ │

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

││ N │Наименование объекта│ Дата │ Реквизиты│Гарантийный│ Сумма │ Способ │Специальный││

││п/п│ учета │реализации│ договора │ срок │выручки от│начисления│коэффициент││

││ │ │ объекта │ │ │реализации│ резерва │ ││

││ │ │ │ │ │ данного │ <\*> │ ││

││ │ │ │ │ │ товара │ │ ││

││ │ │ │ │ │ (работы) │ │ ││

││ │ │ │ │ │по данному│ │ ││

││ │ │ │ │ │ договору,│ │ ││

││ │ │ │ │ │ руб. │ │ ││

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

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 │ 7 │ 8 ││

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

││ 1 │Станок │09.01.2008│Договор от│До │ 500 000 │ 1 │ 0,05 ││

││ │деревообрабатывающий│ │07.01.2008│09.01.2011 │ │ │ ││

││ │ │ │N 12/СТ │ │ │ │ ││

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

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

││ Сумма расходов, │ Сумма │ Коэффициент │ Сумма формируемого │ Общая сумма ││

││предусмотренных в плане│ формируемого │корректировки│резерва по окончании│ резерва в ││

││ на выполнение │ резерва по данному│ <\*\*> │налогового периода с│ данном ││

││ гарантийных │ объекту (гр. 6 x │ │учетом корректировки│ налоговом ││

││обязательств <\*\*>, руб.│ гр. 8), руб. │ │ <\*\*>, руб. │периоде, руб.││

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

││ 9 │ 10 │ 11 │ 12 │ 13 ││

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

││ - │ 25 000 │ - │ - │ 25 000 ││

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

│ │

│ -------------------------------- │

│ <\*> В графе 7 пишется единица, если аналогичные товары ремонтировались │

│в предыдущие годы. В противном случае в этой графе пишется ноль. │

│ <\*\*> Графы 9, 11 и 12 заполняются, если на товары, проданные в │

│предыдущие годы, фирма гарантий не выдавала. │

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

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

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

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

│ Регистр учета расходов на гарантийный ремонт │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

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

│ 7732854373 │

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

│ с 1 января по 31 марта 2008 г. │

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

│ │

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

││ N │Наименование объекта│ Реквизиты│ Дата │ Вид │Гарантийный│ Способ │ Сумма ││

││п/п│ учета │ договора │осуществления│операции│ срок │начисления│ расходов││

││ │ │ │ расходов │ │ │ резерва │на данную││

││ │ │ │ │ │ │ <\*> │операцию,││

││ │ │ │ │ │ │ │ руб. ││

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

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 │ 7 │ 8 ││

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

││ 1 │Станок │Договор от│ 04.03.2008 │Прочие │До │ 1 │ 3000 ││

││ │деревообрабатывающий│07.01.2008│ │расходы │09.01.2011 │ │ ││

││ │ │N 12/СТ │ │ │ │ │ ││

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

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

││ Сумма │ Общая сумма │ Общая сумма │ Вновь │ Сумма, │ Сумма, ││

││ резерва│ произведенных │ произведенных │ исчисленная │переносимая в│переносимая в││

││ по │ расходов по │ расходов по │сумма резерва│регистр учета│регистр учета││

││ данному│ данному объекту в │ данному │ расходов на │ прочих │ доходов ││

││объекту,│ течение предыдущих │ объекту в данном │ гарантийный │ расходов, │ текущего ││

││ руб. │ налоговых периодов, │налоговом периоде,│ ремонт <\*>, │ руб. │периода, руб.││

││ │ руб. │ руб. │ руб. │ │ ││

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

││ 9 │ 10 │ 11 │ 12 │ 13 │ 14 ││

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

││ 25 000 │ - │ 28 000 │ - │ 3 000 │ - ││

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

│ │

│ -------------------------------- │

│ <\*> Графа 12 заполняется, если на товары, проданные в предыдущие годы, │

│фирма гарантий не выдавала. │

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

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

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

Учет налогов, начисленных к уплате в бюджет

Прежде всего заполните регистр учета начисления налогов и сборов, включаемых в состав расходов. Его оформляют на основании данных налоговых деклараций (например, декларации по налогу на имущество, транспортному налогу и т.д.).

Затем заполните регистр учета расчетов с бюджетом. Его оформляют на основании данных регистра учета начисления налогов и сборов, а также платежных документов на перечисление налогов.

Как заполнить эти регистры, покажет пример.

Пример. В I квартале 2008 г. ЗАО "Актив" были начислены к уплате в бюджет следующие налоги:

- налог на имущество - в сумме 6000 руб.;

- транспортный налог - в сумме 4500 руб.

Фирма платит налог на прибыль ежеквартально.

Регистры налогового учета будут заполнены так.

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

│ Регистр учета начисления налогов и сборов, включаемых │

│ в состав расходов │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

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

│ 7732854373 │

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

│ с 1 января по 31 марта 2008 г. │

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

│ │

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

││ N │ Вид налога │ Дата │База для│ Ставка│ Сумма налога (сбора),││

││п/п│ (сбора) │осуществления│ расчета│ налога│ начисленного за ││

││ │ │ (начисления)│ налога │(сбора)│ отчетный (налоговый) ││

││ │ │ расхода │(сбора),│ │ период и подлежащего ││

││ │ │ │ руб. │ │перечислению в бюджет,││

││ │ │ │ │ │ руб. ││

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

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 ││

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

││ 1 │Налог на │ 31.03.2008 │ 300 000│ 2% │ 6000 ││

││ │имущество │ │ │ │ ││

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

││ 2 │Транспортный │ 31.03.2008 │ 450│10 руб.│ 4500 ││

││ │налог │ │ │ │ ││

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

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

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

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

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

│ Регистр учета расчетов с бюджетом │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

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

│ 7732854373 │

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

│ с 1 января по 31 марта 2008 г. │

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

│ │

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

││ N │ Вид налога │ Дата │ Сумма │ Срок │ Общая │ Дата │Перечисленная││

││п/п│ (сбора) │начисления│ налога │ уплаты │начисленная│фактического│ сумма налога││

││ │ │ │(сбора),│ │ сумма │перечисления│(сбора), руб.││

││ │ │ │ руб. │ │ налога │ │ ││

││ │ │ │ │ │ (сбора), │ │ ││

││ │ │ │ │ │ руб. │ │ ││

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

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 │ 7 │ 8 ││

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

││ 1 │Налог на │31.03.2008│ 6000 │20.04.2008│ 6000 │ - │ - ││

││ │имущество │ │ │ │ │ │ ││

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

││ 2 │Транспортный│31.03.2008│ 4500 │20.04.2008│ 4500 │ - │ - ││

││ │налог │ │ │ │ │ │ ││

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

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

││ Общая перечисленная │ Сумма списанной │Сумма недоимки│Пени, руб.│Общая сумма││

││сумма налога (сбора), руб.│ (уменьшенной иным │ (переплаты), │ │пеней, руб.││

││ │ образом) │ руб. │ │ ││

││ │ задолженности перед │ │ │ ││

││ │ бюджетом, руб. │ │ │ ││

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

││ 9 │ 10 │ 11 │ 12 │ 13 ││

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

││ - │ - │ 6000 │ - │ - ││

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

││ - │ - │ 4500 │ - │ - ││

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

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

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

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

Внереализационные расходы

По правилам налогового учета расходы, которые не связаны с производством и реализацией товаров (работ, услуг), считают внереализационными.

Какие расходы считают внереализационными

Внереализационные расходы перечислены в ст. 265 Налогового кодекса. Этот перечень не закрыт. К внереализационным относят также любые расходы, которые не учитывают в составе расходов по производству и реализации товаров (работ, услуг), но уменьшают облагаемую прибыль.

К внереализационным расходам, в частности, относят:

- затраты на содержание имущества, переданного в аренду (лизинг);

- затраты на уплату процентов по долговым обязательствам (займам, кредитам, собственным векселям и облигациям и т.д.), включая реструктурированную задолженность перед бюджетом;

- отрицательные курсовые разницы от переоценки валютных ценностей (кроме ценных бумаг) и валютной задолженности;

- отрицательные разницы, возникшие при продаже или покупке иностранной валюты по коммерческому курсу, который отличается от официального курса Банка России;

- отрицательные суммовые разницы;

- штрафы и пени, начисленные фирме за нарушение условий хозяйственных договоров;

- затраты по аннулированным производственным заказам, а также производству, не давшему продукции;

- убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году;

- убытки от простоев по внутрипроизводственным причинам;

- убытки от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций;

- затраты на ликвидацию основных средств;

- суммы списанной дебиторской задолженности;

- затраты на формирование резервов по сомнительным долгам;

- скидки, предоставленные покупателям при выполнении ими определенных условий, или премии;

- судебные расходы;

- затраты на услуги банков;

- расходы по операциям с тарой;

- затраты на проведение собраний акционеров;

- другие обоснованные расходы, не связанные с производством и реализацией.

Выбрав кассовый метод учета доходов и расходов, отражайте внереализационные расходы после их фактической оплаты.

Если вы используете метод начисления, то внереализационные расходы нужно отражать так.

|  |  |
| --- | --- |
| Вид внереализационного расхода | Момент отражения расхода в налоговом учете |
| Расходы по содержанию  имущества, переданного в  аренду | В зависимости от вида расходов:  - амортизация - ежемесячно (в последний  день текущего месяца);  - стоимость работ (услуг) сторонних  организаций - на дату их фактического  выполнения (оказания);  - затраты подотчетных лиц - на дату  утверждения авансового отчета и т.д. |
| Проценты по долговым  обязательствам (договорам  займа, долговым ценным бумагам и т.д.) | Дата окончания отчетного (налогового)  периода или дата погашения долга  (п. 8 ст. 272 НК РФ) |
| Отрицательная курсовая разница от переоценки валюты и  валютной задолженности | Наиболее ранняя из дат (п. 10 ст. 272  НК РФ):  - дата совершения операции в иностранной  валюте (например, ее перечисления  поставщику, погашения задолженности);  - последний день отчетного (налогового)  периода |
| Отрицательные разницы,  возникающие при продаже или  покупке иностранной валюты по  курсу, который отклоняется от  официального курса  Банка России | Дата перехода права собственности на  иностранную валюту (п. 7 ст. 272 НК РФ) |
| Отрицательная суммовая разница | У покупателя имущества (работ, услуг) -  дата погашения задолженности перед  поставщиком.  У продавца имущества (работ, услуг) - дата погашения задолженности покупателем  (п. 9 ст. 272 НК РФ) |
| Штрафы и пени, начисленные за  нарушение фирмой условий  хозяйственных договоров | Дата признания штрафа (пеней) должником  либо день вступления в силу решения суда  о его присуждении (п. 7 ст. 272 НК РФ) |
| Формирование резервов | Дата начисление резерва (п. 7 ст. 272  НК РФ) |
| Другие внереализационные  расходы | Дата начисления |

Рассмотрим налоговый учет основных внереализационных расходов подробнее.

Расходы по содержанию имущества, переданного в аренду

К расходам на содержание имущества, переданного в аренду фирмам или гражданам, относят:

- затраты на его ремонт (если такие расходы по договору обязан нести арендодатель);

- суммы начисленной амортизации (если в аренду передано основное средство);

- расходы на оплату услуг связи и коммунальных услуг (если в аренду передано здание или помещение и расходы на его содержание несет арендодатель).

Такие расходы в бухгалтерском учете считают прочими, если выполнены два условия:

- сдача имущества в аренду не указана в уставе фирмы как вид деятельности;

- доходы от аренды не превышают 5 процентов от общей суммы выручки фирмы за отчетный период.

В противном случае затраты по содержанию имущества, переданного в аренду, отражают в составе расходов по обычным видам деятельности.

Чтобы определить, к какому виду расходов отнести эти затраты в налоговом учете, нужно исходить из правила систематичности. Если фирма получает доходы от сдачи имущества в аренду два и более раз в течение календарного года, то затраты на его содержание считают расходами от реализации. В противном случае - внереализационными расходами.

Расходы на уплату процентов по долговым обязательствам

К долговым обязательствам относят банковские, товарные и коммерческие кредиты и другие подобные обязательства.

В бухгалтерском учете проценты по долговым обязательствам отражают в составе прочих расходов.

Если на заемные средства куплено имущество и проценты начислены до оприходования ценностей, то их можно включить в первоначальную стоимость имущества, если после этой даты - то в состав прочих расходов. Конкретный порядок отражения таких расходов устанавливают в бухгалтерской учетной политике фирмы.

В налоговом учете проценты, начисленные по любым заемным средствам, включают в состав внереализационных расходов (пп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ). На какие цели получен кредит или заем (покупку ценностей, оплату текущих расходов и т.д.), неважно.

Обратите внимание: проценты уменьшают налогооблагаемую прибыль только в пределах определенных норм (ст. 269 НК РФ).

Есть два способа нормирования таких расходов:

1. Исходя из среднего процента, который фирма уплачивает по долговым обязательствам того же вида (по договорам займа, кредита и т.д.), полученным на сопоставимых условиях, увеличенного в 1,2 раза.

2. Исходя из ставки рефинансирования Банка России, увеличенной в 1,1 раза (если заем получен в рублях), или 15 процентов годовых (если заем получен в валюте).

Фирма может выбрать любой из них. Главное - отразить выбранный способ в налоговой учетной политике. Из этого правила есть исключение. Если у вас нет "долговых обязательств, полученных на сопоставимых условиях", нужно применять второй способ.

Обратите внимание: если вы получили заем, сумма которого выражена в условных единицах (например, евро), и используете второй способ нормирования, для расчета возьмите ставку рефинансирования, увеличенную в 1,1 раза. Рассчитывать сумму нормируемых процентов исходя из 15 процентов годовых (как по займам в валюте) в этой ситуации нельзя (Письмо Минфина России от 31 марта 2005 г. N 03-03-01-04/4/28).

Первый способ нормирования процентов

Этот способ можно применять, если фирма получает кредиты (займы) от нескольких заимодавцев на сопоставимых условиях.

Займы считают сопоставимыми, если они получены:

- в одной валюте;

- на одинаковый срок;

- в сопоставимых суммах (суммы заемных средств не должны отклоняться друг от друга более чем на 20%);

- от одинаковых категорий заимодавцев (например, только от граждан или только от организаций);

- под одинаковое обеспечение (например, залог идентичных ценностей или банковскую гарантию).

Чтобы определить сумму процентов, которую можно включить во внереализационные расходы и учесть при налогообложении прибыли, сделайте следующее:

1) определите, какие долговые обязательства можно считать сопоставимыми;

2) рассчитайте средний уровень процентов, уплачиваемых по сопоставимым долговым обязательствам.

Для этого воспользуйтесь формулой:

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

│Сумма займа по │ │Сумма займа по │

│договору N 1 x │ + │договору N 2 x │ + ...

│x Процентная ставка│ │x Процентная ставка│

│по договору N 1 │ │по договору N 2 │ ┌─────────┐

└───────────────────┘ └───────────────────┘ │Средний │

---------------------------------------------------- = │уровень │

┌────────────────┐ ┌────────────────┐ │процентов│

│Сумма займа │ + │Сумма займа │ + ... x 10% └─────────┘

│по договору N 1 │ │по договору N 2 │

└────────────────┘ └────────────────┘

3) увеличьте средний уровень процентов в 1,2 раза.

Если проценты, которые вы уплачиваете по договору, выше этого показателя, то при налогообложении прибыли учитывайте их по среднему уровню, увеличенному на 20 процентов (в 1,2 раза).

Если ваши проценты не превышают этот показатель, то при налогообложении учитывайте их полностью.

Пример. ЗАО "Актив" получило три займа от других фирм:

- первый заем в сумме 500 000 руб. под 40% годовых;

- второй заем в сумме 560 000 руб. под 25% годовых;

- третий заем в сумме 550 000 руб. под 20% годовых.

Все займы получены в рублях на один год и на сопоставимых условиях. Средний уровень процентов по займам составит:

(500 000 руб. x 40% + 560 000 руб. x 25% + 550 000 руб. x 20%) / (500 000 руб. + 560 000 руб. + 550 000 руб.) x 100% = 27,95%.

Средний уровень процентов, увеличенный в 1,2 раза, равен:

27,95% x 1,2 = 33,54%.

Этот показатель превышают только проценты по первому займу.

Следовательно, в состав внереализационных расходов можно включить проценты по нему в пределах 33,54% годовых. Это составит:

500 000 руб. x 33,54% = 167 700 руб.

Проценты по второму и третьему займам включают в состав внереализационных доходов и уменьшают облагаемую прибыль полностью.

Второй способ нормирования процентов

Как отразить в налоговом учете проценты по кредиту вторым способом, покажет пример.

Пример. ЗАО "Актив" получило заем в сумме 100 000 руб. под 20% годовых. Ставка рефинансирования, установленная Банком России, составила 11%.

Облагаемую прибыль уменьшают проценты, рассчитанные исходя из ставки рефинансирования, увеличенной в 1,1 раза. Ставка процентов, которые учитывают при налогообложении, составит: 11% x 1,1 = 12,1%.

Этот показатель меньше, чем проценты по займу, которые платит фирма.

Следовательно, в состав внереализационных расходов можно включить проценты в пределах 12,1% годовых, то есть в сумме: 100 000 руб. x 12,1% = 12 100 руб.

Отрицательные курсовые разницы

Бухгалтерский учет на территории РФ ведут в рублях. Поэтому активы и обязательства, выраженные в иностранной валюте, нужно пересчитывать в рубли. Если вы будете оплачивать активы (погашать обязательства) в иностранной валюте, то в результате такого пересчета в бухгалтерском и налоговом учете могут возникнуть положительные или отрицательные курсовые разницы.

В бухгалтерском учете их отражают в составе прочих, в налоговом - внереализационных расходов.

Отрицательные разницы при покупке или продаже валюты

Отрицательные разницы также могут появиться, когда фирма покупает или продает валюту. Это связано с тем, что курс, по которому коммерческий банк совершает такие операции, как правило, отличается от курса Банка России. Так, коммерческие банки обычно продают валюту по курсу выше, нежели курс Банка России, а покупают по более низкому курсу. В результате возникает убыток (отрицательная разница).

Пример. ООО "Импортер" подало в банк "Коммерческий" заявку на покупку валюты в сумме 50 000 долл. США и перечислило ему 1 500 000 руб.

Банк "Коммерческий" приобрел валюту на бирже по курсу 30 руб/USD. Курс доллара, установленный Банком России, составил 29 руб/USD.

Таким образом, у "Импортера" возникла разница между биржевым курсом и курсом Банка России в сумме:

50 000 USD x (30 руб/USD - 29 руб/USD) = 50 000 руб.

Эту разницу (50 000 руб.) бухгалтер отразил так:

- в бухгалтерском учете - как прочий расход;

- в налоговом учете - как внереализационный расход.

Штрафы и пени по хоздоговорам

Штрафы и пени, начисленные за нарушение вашей фирмой условий хозяйственных договоров, в бухгалтерском и налоговом учете относят к внереализационным расходам:

- если ваша фирма признает начисленный штраф (пени);

- если вступило в силу решение суда, по которому ваша фирма должна заплатить штраф (пени).

Согласиться с уплатой штрафа (пеней) фирма может несколькими способами:

- подписать акт сверки взаиморасчетов, в котором указана сумма штрафа (пеней);

- отправить письмо-обязательство, заплатить штраф (пени);

- просто перечислить деньги.

Пример. 10 февраля текущего года ООО "Пассив" получило от ЗАО "Актив" товары стоимостью 120 000 руб. По договору их надо оплатить не позже 20 февраля текущего года. "Пассив" же оплатил товары только 24 марта. Просрочка составила 31 день. "Пассив" работает по методу начисления.

По договору при несвоевременной оплате товаров "Пассив" должен уплатить пени из расчета 30% годовых за каждый день просрочки. Сумма пеней составит:

120 000 руб. x 30% : 365 дн. x 31 дн. = 3057,53 руб.

"Актив" направил "Пассиву" претензионное письмо с требованием уплатить пени. 30 марта "Пассив" в свою очередь отправил письмо, в котором гарантировал заплатить их.

Бухгалтер "Пассива" отразил сумму пеней в налоговом учете в составе внереализационных расходов 30 марта текущего года.

Затраты по аннулированным заказам и производству,

не давшему продукции

По Налоговому кодексу налогооблагаемую прибыль можно уменьшить на затраты:

- по производству, не давшему продукции;

- по аннулированным производственным заказам.

Обратите внимание: расходы по безрезультатному производству, так же как и по аннулированным заказам, признают в сумме прямых затрат. Их определяют в соответствии со ст. ст. 318 и 319 Налогового кодекса.

Убытки по аннулированным заказам учитываются в составе расходов, если выполнены три условия:

- расходы на выпуск продукции документально подтверждены;

- заказчик отказался принять и оплатить продукцию;

- расходы списаны по акту, который утвердил руководитель фирмы.

Специального бланка для акта на списание таких расходов нет. Поэтому его можно составить в произвольной форме.

Убытки

Убытки фирмы могут относиться к текущему или к прошлым годам. В налоговом учете их отражают по-разному.

Убытки текущего года

Среди убытков текущего года можно выделить убытки:

- от деятельности вспомогательных и обслуживающих хозяйств;

- от недостачи материальных ценностей;

- от стихийных бедствий и других чрезвычайных ситуаций;

- от простоев и др.

Убытки вспомогательных и обслуживающих хозяйств

Фирмы, у которых есть обслуживающие производства и хозяйства, считают финансовый результат по ним отдельно от других видов деятельности (ст. 275.1 НК РФ). Если по таким объектам получен убыток, он уменьшает налогооблагаемую прибыль фирмы при соблюдении трех условий:

- если стоимость услуг, оказываемых подразделением фирмы, соответствует стоимости услуг специализированных организаций аналогичного профиля;

- если расходы на содержание объектов ЖКХ, социально-культурной сферы, подсобного и других хозяйств не превышают обычных расходов на обслуживание аналогичных объектов специализированных организаций;

- если условия оказания фирмой вспомогательных услуг существенно не отличаются от условий в специализированных организациях.

Обратите внимание: уменьшить налоговую базу на сумму убытка можно, лишь когда выполнение перечисленных условий фирма документально подтвердила (Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 2 ноября 2004 г. N А10-1769/04-Ф02-4449/04-С1 и ФАС Западно-Сибирского округа от 11 июля 2005 г. N Ф04-2328/2005(13297-А45-37)).

Это могут быть справки из специализированных организаций такого же профиля или официально опубликованные материалы.

Пример. На балансе ОАО "Снежинка" есть общежитие. По итогам года его деятельность принесла фирме убыток. При этом расходы на содержание общежития "Снежинки" находятся на уровне недорогих гостиниц города, а плата за проживание - в среднем на 30% ниже.

Таким образом, уменьшить налогооблагаемую прибыль текущего года на сумму такого убытка "Снежинка" не вправе, поскольку не выполнено одно из условий сопоставимости. Если хотя бы одно из трех условий не выполнено, то списать убыток фирма сможет в течение десяти лет и только за счет прибыли данного обслуживающего хозяйства (ст. 275.1 НК РФ).

Убытки от недостач

Если на фирме пропало имущество, его стоимость также является убытком (п. 2 ст. 265 НК РФ). Этот убыток в налоговом учете относят к внереализационным расходам.

Однако уменьшить прибыль на сумму убытка фирма может, когда виновный в краже не установлен и этот факт подтвержден документально (Письмо Минфина России от 2 мая 2006 г. N 03-03-04/1/142). Позицию финансистов разделяет и налоговое ведомство (Письмо МНС России от 8 июня 2004 г. N 02-5-10/37).

Подтверждающим документом может быть копия постановления о приостановке уголовного дела по факту хищения имущества или решение суда.

Обратите внимание: если фирма решила не обращаться в милицию и не искать виновных, она может по распоряжению своего руководителя списать убыток в бухучете на внереализационные расходы. Но при расчете налога на прибыль его учесть нельзя.

Убытки от простоев

Расходы, которые возникают в результате простоев, фирма должна отнести к убыткам (внереализационным расходам). Как правило, это зарплата простаивающих работников с ЕСН, пенсионными взносами и взносами по "травме".

Работники и оборудование могут простаивать по разным причинам.

При этом прибыль можно уменьшить на сумму убытка независимо от того, есть в нем вина фирмы или нет. Так решил Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ (Постановление от 19 апреля 2005 г. N 13591/04).

Убытки от чрезвычайных ситуаций

Фирма может оказаться в зоне стихийного бедствия (наводнения, селя, оползня, пожара и т.п.) или в другой чрезвычайной ситуации (например, аварии). Если в результате пострадают ее оборудование, материально-производственные запасы, деньги и другие ценности, фирма понесет убытки. Их называют чрезвычайными и относят к внереализационным расходам.

Помимо прямых потерь у фирмы могут быть и расходы на ликвидацию последствий чрезвычайного происшествия: ремонт имущества, компенсацию убытков потерпевшим по вине фирмы и т.д. Для налога на прибыль чрезвычайные расходы учитывают в полном объеме (п. 2 ст. 265 НК РФ).

Обратите внимание: тот факт, что убытки возникли в результате чрезвычайных обстоятельств, нужно документально подтвердить (Письмо Минфина России от 13 марта 2006 г. N 03-03-04/1/208). Для этого обратитесь в службы, которые ликвидируют последствия таких ситуаций: МЧС, милицию и т.д.

Убытки прошлых лет. Перенос убытков

Убыток прошлых лет может возникнуть в учете по разным причинам:

- из-за неэффективной работы фирмы;

- в процессе налаживания нового производства, которое еще не вышло на проектную мощность;

- из-за ошибок бухгалтера и др.

Убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году, в бухучете включают в состав прочих расходов, а в налоговом учете - внереализационных расходов.

Если по итогам прошлого года фирма получила убыток, то может учесть его при налогообложении прибыли. Такие убытки можно полностью включать в расходы текущего года, если позволяет прибыль. Если же ее недостаточно, спишите убыток в течение 10 лет после их возникновения.

Обратите внимание: хранить документы, подтверждающие сумму убытка, надо в течение всего срока, пока он уменьшает налоговую базу по прибыли.

В бухучете бухгалтерские ошибки исправляют в тот момент, когда их обнаружили, даже если они совершены в прошлые годы.

В налоговом учете такие ошибки влияют на налог на прибыль, который, как правило, пересчитывают в периоде совершения ошибки. Для этого заполняют уточненную декларацию. Если нельзя определить, к какому периоду относится ошибка (например, недостача, выявленная при инвентаризации имущества), то ее корректируют в момент обнаружения (ст. 54 НК РФ).

Если вы увеличили прошлогодние расходы, то налог на прибыль в прошедших налоговых периодах уменьшится. Имеющуюся переплату можно зачесть либо в погашение задолженности по другим налогам, либо в счет будущих платежей по налогу на прибыль. Можно также вернуть ее на свой расчетный счет.

Ликвидация основных средств

В бухгалтерском учете остаточную стоимость основных средств, которые ликвидируют, учитывают в составе прочих расходов. В аналогичном порядке отражают все затраты по ликвидации основного средства: расходы на демонтаж, разборку, транспортировку и т.д.

В налоговом учете такие затраты отражают в составе внереализационных расходов (ст. 265 НК РФ).

Стоимость материалов или другого имущества, полученного при разборке или демонтаже ликвидируемого объекта, отражают аналогично, только в составе доходов.

Списание дебиторской задолженности

Как правило, дебиторская задолженность возникает, если покупатель товаров (работ, услуг) их не оплатил.

Дебиторскую задолженность нужно списать в двух случаях:

- если истек срок исковой давности (три года с того момента, как должник должен был исполнить свои обязательства, но не сделал этого);

- если вам стало известно о том, что долг нереален для взыскания (например, должник обанкротился или ликвидирован).

Если фирма считает доходы и расходы по методу начисления, она может списать просроченную дебиторскую задолженность и за счет резерва по сомнительным долгам (если его создание предусмотрено учетной политикой).

Пример. 18 июня 2005 г. ООО "Пассив" реализовало ЗАО "Актив" партию готовой продукции за 120 000 руб. (без НДС). В течение 3 лет "Актив" не погасил задолженности за эту продукцию. 19 июня 2008 г. истек срок исковой давности. Поэтому в июне бухгалтер "Пассива" должен списать дебиторскую задолженность "Актива" на внереализационные расходы и уменьшить налогооблагаемую прибыль.

А как быть, если после списания задолженности покупатель все-таки заплатил деньги? В этом случае поступившую оплату надо учесть в составе внереализационных доходов. Об этом сказано в Письме МНС России от 28 января 2002 г. N 03-1-09/161/14-В601.

Резерв сомнительных долгов

Сомнительный долг - это дебиторская задолженность по поставленным товарам (работам, услугам), которая не погашена в срок, установленный договором, и не обеспечена гарантиями (залогом, поручительством или банковской гарантией).

Безнадежные долги фирма должна списать. Долг считается безнадежным, если он нереален для взыскания (например, организация-должник ликвидирована) или по задолженности истек срок исковой давности.

Списать сомнительный долг можно двумя способами:

- единовременно в месяце возникновения;

- постепенно за счет резерва.

Создавать резерв по сомнительным долгам или нет, фирма решает сама, отражая порядок резервирования в учетной политике.

Создание резерва

И в бухгалтерском, и в налоговом учете резерв по сомнительным долгам создают, если выполнены три условия:

- задолженность возникла по расчетам за продукцию (товары, работы, услуги);

- срок погашения задолженности по договору истек;

- задолженность не обеспечена залогом, поручительством или банковской гарантией.

Обратите внимание: нельзя создавать резерв по задолженности, которая не связана с продажей товаров (работ, услуг).

Пример. ЗАО "Актив" предоставило ООО "Пассив" заем на сумму 100 000 руб. По договору "Пассив" должен возвратить сумму займа и уплатить проценты за пользование им в сумме 14 000 руб. В срок, установленный договором, "Пассив" заем не вернул. Однако "Актив" не может создать резерв по задолженности "Пассива", так как она не связана с реализацией.

Сумма резерва зависит от срока возникновения обязательства (ст. 266 НК РФ).

На полную сумму резерв создают по долгам, которые просрочены более чем на 90 дней. Если время просрочки составляет от 45 до 90 дней, в резерв включают только 50 процентов суммы задолженности. По задолженности, возникшей не более 45 дней назад, резерв создавать нельзя.

Резерв формируют на всю сумму долга, включая НДС, не перечисленный покупателем (Письмо МНС России от 5 сентября 2003 г. N ВГ-6-02/945, Письмо Минфина России от 9 июля 2004 г. N 03-03-05/2/47).

Обратите внимание: общая сумма резерва по сомнительным долгам не может превышать 10 процентов выручки от продаж, полученной за отчетный период. Выручку определяют по правилам ст. 249 Налогового кодекса. Это значит, что предельный размер резерва рассчитывают от "чистой" (без учета НДС) выручки.

По договору купли-продажи покупатель обязан оплатить товар непосредственно до или сразу после того, как получил товар от продавца (ст. 486 ГК РФ).

По другим видам договоров (на оказание услуг или выполнение работ) обязательство должно быть исполнено в разумный срок после его возникновения, если иное не предусмотрено законодательством (ст. 314 ГК РФ). Если обязательство не исполнено в разумный срок, а также если этим сроком является момент истребования, то должник обязан погасить долг в течение семи дней после того, как кредитор потребовал оплату.

Если фирма создает резерв, то безнадежные долги должна списывать только за счет него.

Списание резерва

По окончании года может оказаться, что фирма израсходовала не весь резерв. В бухгалтерском и налоговом учете списание неиспользованных остатков такого резерва происходит по-разному.

По правилам бухгалтерского учета неиспользованный остаток резерва за предыдущий год присоединяют к прибыли отчетного года.

По правилам налогового учета резерв присоединяют к прибыли отчетного года, если по итогам инвентаризации фирма может создать резерв в сумме меньшей, чем остаток неиспользованного резерва.

К прибыли присоединяют разницу между остатком старого резерва и той суммой, на которую фирма может создать новый резерв.

Эту разницу включают в состав внереализационных доходов.

Может возникнуть ситуация, когда по Налоговому кодексу неиспользованный резерв переносится на следующий год, а по правилам бухучета его надо присоединить к прибыли отчетного года.

В этом случае 31 декабря отчетного года проведите инвентаризацию дебиторской задолженности. По ее итогам руководитель должен принять решение о создании резерва на ту сумму, которую можно перенести на следующий год по правилам налогового учета. Тогда отражать в бухгалтерском учете списание всей суммы резерва не нужно.

Пример. ЗАО "Актив" работает по методу начисления. В учетной политике фирмы записано, что она создает резерв сомнительных долгов по правилам Налогового кодекса.

По итогам инвентаризации на 30 сентября отчетного года выявлена задолженность покупателей за отгруженную продукцию, числящаяся на счете 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками":

- по расчетам с ООО "Импульс" - 60 000 руб. (задолженность просрочена на 1060 дней);

- по расчетам с ООО "Зенит" - 30 000 руб. (задолженность просрочена на 95 дней).

В состав резерва по сомнительным долгам бухгалтер включил задолженность:

- ООО "Импульс" - в сумме 60 000 руб.;

- ООО "Зенит" - в сумме 30 000 руб.

Общая сумма резерва составила 90 000 руб. (60 000 + 30 000).

Предположим, что она не превышает максимальной суммы резерва (10% от выручки), который может создать "Актив".

В IV квартале произошли следующие события:

- истек срок исковой давности по задолженности ООО "Импульс";

- ООО "Зенит" погасило свою задолженность на сумму 10 000 руб.

По состоянию на 31 декабря отчетного года у "Актива" будет числиться:

- дебиторская задолженность ООО "Зенит" в сумме 20 000 руб. (задолженность просрочена на 187 дней);

- остаток резерва в сумме 30 000 руб. (90 000 - 60 000).

По правилам Налогового кодекса на следующий год можно перенести резерв в сумме 20 000 руб.

По итогам инвентаризации, проведенной по состоянию на 31 декабря, руководителю "Актива" следует принять решение о создании резерва в размере 20 000 руб. Тогда часть резерва, превышающую лимит, бухгалтер сможет списать.

Фирма может перейти с обычной системы уплаты налогов на упрощенную, которая не предусматривает формирование такого резерва. В этом случае накануне смены режимов (31 декабря текущего года) включите остаток неиспользованного резерва в состав внереализационных доходов (п. 7 ст. 250 НК РФ).

Скидки и премии покупателям

Нередко фирмы предоставляют покупателям скидки или выплачивают премии, если те выполнили определенные условия договора. Например, превысили оговоренный объем закупок, оплатили товар до определенной даты и т.д. Эти суммы фирма может включить во внереализационные расходы и уменьшить на них налогооблагаемую прибыль. Причем независимо от того, когда предоставлена скидка: сразу после отгрузки товара или по итогам года (пп. 19.1 п. 1 ст. 265 НК РФ).

Обратите внимание: с покупателем обязательно надо заключить договор, в котором оговорить все условия предоставления скидок или выплаты премии.

Если в договоре предусмотрено снижение цены при определенных условиях, то указанная сумма является скидкой. Из договора должно быть ясно, что после предоставления скидки ценой товара считается новая цена за минусом этой скидки.

Если фирма премирует покупателя в соответствии с маркетинговой политикой, то эту сумму считают премией. Для этого в договор или в допсоглашение к нему впишите:

- условие о праве покупателя на получение премии по итогам отчетного периода;

- условие о том, что премия устанавливается для увеличения сбыта продукции;

- порядок расчета суммы премии;

- порядок выплаты премии.

Судебные расходы

К судебным расходам относят:

- государственную пошлину, которую фирма платит при подаче иска в суд;

- судебные издержки, связанные с рассмотрением дела судом (например, оплата услуг экспертов и переводчиков, проведение экспертизы на месте и т.д.).

Эти затраты в бухгалтерском учете отражают составе прочих, а в налоговом учете - внереализационных расходов.

Обратите внимание: по правилам налогового учета в состав внереализационных расходов не включают стоимость услуг адвокатов и исполнительский сбор (7% от взыскиваемой суммы).

Банковские услуги

К внереализационным расходам относят и затраты фирмы на оплату услуг банков. В бухгалтерском учете их считают прочими расходами. К банковским услугам, в частности, относят:

- открытие и ведение банковских счетов фирмы;

- проведение расчетов по поручению фирмы;

- оказание услуг, связанных с установкой и эксплуатацией системы "Клиент-банк";

- кассовое обслуживание;

- куплю-продажу иностранной валюты;

- выдачу банковских гарантий.

Регистры налогового учета внереализационных расходов

Налоговый учет внереализационных расходов фирма должна вести в налоговых регистрах. Если в бухгалтерском и налоговом учете такие расходы отражают одинаково, то в качестве таковых можно использовать бухгалтерские учетные регистры. Например, распечатки по соответствующим субсчетам счета 91 "Прочие расходы".

Если же порядок бухгалтерского учета конкретных расходов не совпадает с налоговым, надо вести специальные налоговые регистры. ФНС России разработала налоговые регистры для учета:

- штрафов, начисленных за нарушение вашей фирмой условий хозяйственных договоров;

- дебиторской задолженности;

- резервов на списание сомнительной дебиторской задолженности.

Обратите внимание: среди них нет регистров по учету других внереализационных расходов (например, затрат на уплату процентов по долговым обязательствам, затрат по аннулированным производственным заказам и т.д.). Поэтому вам придется разработать их самостоятельно.

Ниже приведены их рекомендуемые формы.

Регистры по учету штрафов

Для учета штрафных санкций, начисленных за нарушение фирмой условий договоров, предусмотрено два налоговых регистра:

- регистр учета расчетов по штрафным санкциям;

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

Начните с регистра учета расчетов по штрафным санкциям. Заполните его на основании договоров, которые предусматривают начисление штрафных санкций.

Из этого регистра перенесите необходимые сведения в регистр-расчет сумм начисленных штрафных санкций за отчетный период. Эти суммы включите в состав внереализационных расходов.

Как заполнить регистры, покажет пример.

Пример. В феврале текущего года ЗАО "Актив" получило от ООО "Пассив" товары стоимостью 520 000 руб. (без НДС).

По договору товары должны быть оплачены до 20 февраля текущего года.

При несвоевременной оплате товаров "Актив" должен заплатить пени из расчета 25% годовых за каждый день просрочки платежа.

Товары "Актив" оплатил только 24 марта (просрочка составила 31 день).

Сумма пеней за просрочку составила:

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

Фирма платит налог на прибыль ежеквартально.

Налоговые регистры будут заполнены так.

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

│ Регистр учета расчетов по штрафным санкциям │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

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

│ 7732854373 │

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

│ с 1 по 31 марта 2008 г. │

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

│ │

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

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

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

││ │ или │ или │начисления│ санкций │ санкций │ санкций │начисленных│ начисления││

││ │ решения │расхода│ штрафных │ (база), │ (ставка) │(временная│ по │ санкций ││

││ │ суда │ │ санкций │ руб. │ │ единица │ договору, │ ││

││ │ │ │ │ │ │ расчета) │ руб. │ ││

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

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

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

││ 1 │Договор │Расход │21.02.2008│ 520 000 │25% │1 день │ 11 041 │ 24.03.2008││

││ │поставки │ │ │ │годовых │ │ │ ││

││ │от │ │ │ │ │ │ │ ││

││ │15.02.2008│ │ │ │ │ │ │ ││

││ │N 34/Т │ │ │ │ │ │ │ ││

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

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

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

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

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

│ Регистр-расчет сумм начисленных штрафных санкций │

│ за отчетный период │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

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

│ 7732854373 │

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

│ с 1 по 31 марта 2008 г. │

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

│ │

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

││ N │ 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, ││

││ │ │ │ санкции │ периоде │ периоде │(временная│ руб. ││

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

││ │ │ │ │ руб. │ │ расчета) │ ││

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

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 │ 7 │ 8 ││

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

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

││ │поставки от│ │ │ │годовых │ │ ││

││ │15.02.2008 │ │ │ │ │ │ ││

││ │N 34/Т │ │ │ │ │ │ ││

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

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

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

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

Регистры по учету дебиторской задолженности

Для учета дебиторской задолженности также предусмотрены два налоговых регистра:

- регистр учета операций по движению дебиторской задолженности;

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

Начните с заполнения регистра учета операций по движению дебиторской задолженности. Его оформляют на основании договора, по которому она возникла, и данных других регистров налогового учета (например, регистра операций выбытия имущества, работ, услуг, прав; регистра учета расхода денежных средств и т.д.). Данные из этого регистра перенесите в регистр учета сомнительной и безнадежной дебиторской задолженности по результатам инвентаризации на отчетную дату.

Оформите его в конце отчетного периода по налогу на прибыль (месяца или квартала).

Пример. На начало I квартала 2008 г. в учете ЗАО "Актив" числится задолженность покупателей за отгруженную продукцию:

- по расчетам с ООО "Импульс" - 160 000 руб.;

- по расчетам с ООО "Зенит" - 130 000 руб.

В марте 2008 г. произошли следующие события:

- истек срок исковой давности по задолженности ООО "Импульс";

- ООО "Зенит" частично погасило свою задолженность на сумму 10 000 руб.

На 31 марта 2008 г. в учете "Актива" будет числиться задолженность ООО "Зенит" в сумме 120 000 руб. Предположим, что задолженность просрочена на 95 дней.

Фирма платит налог на прибыль ежеквартально. Регистры налогового учета бухгалтер заполнил так.

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

│ Регистр учета операций по движению дебиторской │

│ задолженности │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

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

│ 7732854373 │

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

│ с 1 января по 31 марта 2008 г. │

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

│ │

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

││ N │ Объект │ Дата │ Наименование │ Установленная дата │ Порядок │Сумма возникшей││

││п/п│ учета │ операции │ (вид) операции │погашения задолженности│ расчетов │ задолженности ││

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

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 │ 7 ││

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

││ 1 │Выручка от│04.03.2005│Продажа товаров │ 04.03.2005 │В рублях │ 160 000 ││

││ │реализации│ │ │ │ │ ││

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

││ 2 │Выручка от│27.12.2005│Продажа товаров │ 27.12.2005 │В рублях │ 130 000 ││

││ │реализации│ │ │ │ │ ││

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

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

││ Курсовая │ Стоимость │ Обеспеченность │ Дата │ Основание │ Сумма │ Сумма ││

││ (суммовая) │ приобретения│ задолженности │ погашения│ для │ погашенной │непогашенной ││

││ разница по │задолженности│ залогом, │(списания)│ списания │ (списанной) │задолженности││

││ возникшей │ (в рамках │поручительством,│ │ │задолженности│ ││

││задолженности│ финансовых │ банковской │ │ │ │ ││

││ │ услуг) │ гарантией │ │ │ │ ││

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

││ 8 │ 9 │ 10 │ 11 │ 12 │ 13 │ 14 ││

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

││ - │ - │ - │05.03.2008│Истечение │ 160 000 │ - ││

││ │ │ │ │срока │ │ ││

││ │ │ │ │исковой │ │ ││

││ │ │ │ │давности │ │ ││

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

││ - │ - │ - │23.03.2008│Поступление│ 10 000 │ 120 000 ││

││ │ │ │ │денег │ │ ││

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

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

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

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

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

│ Регистр учета сомнительной и безнадежной дебиторской │

│ задолженности по результатам инвентаризации │

│ на отчетную дату │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

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

│ 7732854373 │

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

│ с 1 по 31 марта 2008 г. │

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

│ │

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

││ N │ Дата │ Вид задолженности, руб. │ По каждому │ Основание ││

││п/п│ проведения ├─────────┬─────────┬───────────┤ виду │возникновения││

││ │инвентаризации│со сроком│со сроком│ сумма │ задолженности│задолженности││

││ │ │погашения│погашения│безнадежных│ итоговая │ ││

││ │ │ более 45│ более 90│ долгов │сумма, а также│ ││

││ │ │ дней, но│ дней │ │ сумма по │ ││

││ │ │ менее 90│ │ │ каждой │ ││

││ │ │ дней │ │ │задолженности,│ ││

││ │ │ │ │ │ формирующей │ ││

││ │ │ │ │ │ указанные │ ││

││ │ │ │ │ │ группы, руб. │ ││

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

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 │ 7 ││

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

││ 1 │ 31.03.2008 │ - │ 120 000 │ - │ 120 000 │Продажа ││

││ │ │ │ │ │ │товара ││

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

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

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

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

Регистры по учету резерва сомнительных долгов

Учет резерва ведут в двух налоговых регистрах:

- регистре-расчете резерва сомнительных долгов текущего отчетного (налогового) периода;

- регистре движения резерва по сомнительным долгам.

Начните с заполнения регистра-расчета резерва сомнительных долгов текущего отчетного (налогового) периода. Данные для него возьмите из регистра учета сомнительной и безнадежной дебиторской задолженности по результатам инвентаризации на отчетную дату.

Регистр движения резерва по сомнительным долгам заполните, если вы использовали его. При оформлении этого регистра также возьмите сведения из регистра учета сомнительной и безнадежной дебиторской задолженности.

Как заполнить регистры, покажут примеры.

Пример. ЗАО "Актив" считает доходы и расходы по методу начисления и платит налог на прибыль ежеквартально.

По итогам инвентаризации на 31 марта 2008 г. выявлена задолженность покупателей за отгруженную продукцию:

- по расчетам с ООО "Импульс" - 60 000 руб. (задолженность просрочена на 1060 дней);

- по расчетам с ООО "Зенит" - 30 000 руб. (задолженность просрочена на 60 дней).

В состав резерва по сомнительным долгам войдет дебиторская задолженность:

- ООО "Импульс" - в сумме 60 000 руб.;

- ООО "Зенит" - в сумме 15 000 руб. (30 000 руб. x 50%).

Общая сумма резерва равна 75 000 руб. (60 000 + 15 000).

Выручка фирмы за I квартал 2008 г. составила 1 000 000 руб. (без НДС). Максимальная сумма резерва, который может создать "Актив", равна:

1 000 000 руб. x 10% = 100 000 руб.

Созданный резерв не превышает максимальной суммы, поэтому его учитывают при налогообложении полностью. Регистр по учету резерва заполнен так.

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

│ Регистр учета операций по движению дебиторской │

│ задолженности │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

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

│ 7732854373 │

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

│ с 1 января по 31 марта 2008 г. │

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

│ │

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

││ N │ Задолженность │ Задолженность │ Сумма дебиторской │ Выручка от ││

││п/п│ со сроком │ со сроком │задолженности, являющаяся│ реализации ││

││ │погашения более│погашения более│ основанием для расчета │ учетного ││

││ │ 45 дней, но │ 90 дней, руб. │ резерва сомнительных │ (налогового) ││

││ │ менее 90 дней,│ │ долгов (гр. 2 x 50% + │ периода, руб. ││

││ │ руб. │ │ гр. 3), руб. │ ││

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

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 ││

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

││ 1 │ 30 000 │ 60 000 │ 75 000 │ 1 000 000 ││

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

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

││ 10% │ Резерв │Неиспользованный│ Разница, │ Разница, ││

││ выручки от │сомнительных│ остаток резерва│ учитываемая в │ учитываемая в ││

││ реализации │ долгов │ сомнительных │ составе │ составе ││

││ отчетного │ текущего │ долгов │внереализационных│внереализационных││

││(налогового)│ отчетного │ предыдущего │ расходов │доходов отчетного││

││ периода, │(налогового)│ отчетного │ отчетного │ периода, руб. ││

││ руб. │ периода, │ периода на │ периода, руб. │ ││

││ │ руб. │ отчетную дату, │ │ ││

││ │ │ руб. │ │ ││

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

││ 6 │ 7 │ 8 │ 9 │ 10 ││

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

││ 100 000 │ 75 000 │ - │ - │ - ││

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

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

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

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

Пример. ЗАО "Актив" определяет выручку от реализации для целей налогообложения по методу начисления и платит налог на прибыль ежеквартально.

В I квартале 2008 г. "Актив" создал резерв на оплату сомнительной дебиторской задолженности в сумме 75 000 руб.

Во II квартале 2008 г. безнадежная задолженность в сумме 85 000 руб. была списана.

Регистр движения резерва по сомнительным долгам будет заполнен так.

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

│ Регистр движения резерва по сомнительным долгам │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

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

│ 7732854373 │

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

│ с 1 апреля по 30 июня 2008 г. │

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

│ │

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

││ N │ Дата │ Резерв │ Размер │Использование│Неиспользуемый│ Сумма ││

││п/п│формирования│сомнительных│безнадежных│ резерва │ остаток │ превышения ││

││ │ резерва │ долгов │ долгов, │ сомнительных│ на отчетную │ безнадежных││

││ │ │ (в т.ч. │ руб. │ долгов │ дату (гр. 3 -│ долгов ││

││ │ │ предыдущего│ │ на отчетную │ гр. 5), руб. │ над суммой ││

││ │ │ периода), │ │ дату │ │ резерва ││

││ │ │ руб. │ │ на погашение│ │сомнительных││

││ │ │ │ │ безнадежных │ │ долгов ││

││ │ │ │ │ долгов, руб.│ │ на отчетную││

││ │ │ │ │ │ │ дату, руб. ││

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

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 │ 7 ││

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

││ 1 │ 31.03.2008 │ 75 000 │ 85 000 │ 75 000 │ - │ 10 000 ││

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

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

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

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

Регистр по учету других внереализационных расходов

Остальные затраты можно отразить в регистре учета прочих внереализационных расходов. Форму этого регистра фирма должна разработать самостоятельно. Заполняют его на основании первичных документов и других регистров налогового учета, в которых есть нужная информация.

Обратите внимание: если внереализационные расходы связаны с оплатой работ, выполненных сторонними организациями, то дополнительно к этому регистру оформите регистр учета операций приобретения имущества, работ, услуг, прав (см. раздел "Прочие расходы" подраздел "Регистры налогового учета прочих расходов").

Как составить и заполнить регистр по учету внереализационных расходов, покажет пример.

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

В марте 2008 г. "Актив" включил в состав внереализационных расходов:

- затраты по аннулированному производственному заказу в сумме 80 000 руб.;

- проценты, начисленные по кредиту, в сумме 56 000 руб.;

- курсовую разницу от переоценки валютной задолженности в сумме 35 000 руб.

Налоговый регистр бухгалтер заполнил так.

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

│ Регистр учета прочих внереализационных расходов │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

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

│ 7732854373 │

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

│ с 1 по 31 марта 2008 г. │

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

│ │

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

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

││п/п│ операции │ операции │ │ операции │расхода,│внереализационных││

││ │ │ │ │ │ руб. │ расходов, руб. ││

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

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 │ 7 ││

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

││ 1 │12.03.2008│Учет расходов│Расходы по │Акт на │ 80 000 │ 171 000 ││

││ │ │ │аннулированному│списание от│ │ ││

││ │ │ │заказу │12.03.2008 │ │ ││

││ │ │ │ │N 8 │ │ ││

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

││ 2 │18.03.2008│Учет расходов│Проценты по │Кредитный │ 56 000 │ ││

││ │ │ │кредиту │договор от │ │ ││

││ │ │ │ │01.03.2008 │ │ ││

││ │ │ │ │N 64 │ │ ││

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

││ 3 │31.03.2008│Переоценка │Курсовая │Договор │ 35 000 │ ││

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

││ │ │ │ │01.02.2008 │ │ ││

││ │ │ │ │N 23 │ │ ││

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

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

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

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

Все данные из перечисленных регистров перенесите в сводный регистр учета внереализационных расходов. Итоговую сумму из сводного регистра отразите в строке 040 листа 02 декларации по налогу на прибыль.

Глава 4. ОТРАСЛЕВЫЕ ОСОБЕННОСТИ НАЛОГОВОГО УЧЕТА

Налоговый учет в производственных фирмах

В фирмах, которые занимаются производством продукции, есть множество особенностей налогового учета. Об этом подробнее.

Формирование расходов

Налоговый учет доходов производственные фирмы ведут в обычном порядке. Доходы от продажи готовой продукции они учитывают в составе выручки от реализации.

Расходы производственных фирм делят:

- на прямые;

- на косвенные.

К прямым относят расходы (п. 1 ст. 318 НК РФ):

- на приобретение сырья и материалов, которые используют в процессе производства продукции (выполнения работ, оказания услуг);

- на приобретение комплектующих изделий и полуфабрикатов, необходимых для производства продукции (выполнения работ, оказания услуг);

- на оплату труда основного производственного персонала, ЕСН и платежи по обязательному пенсионному страхованию, начисленные с их заработной платы;

- связанные с начислением амортизации по основным средствам производственного назначения.

Остальные расходы (кроме внереализационных) считают косвенными.

Облагаемую прибыль фирмы уменьшают только те прямые расходы, которые относят к реализованной продукции. Косвенные и внереализационные расходы учитывают при налогообложении полностью. Относятся они к проданной продукции или нет - неважно.

Сразу затронем один актуальный вопрос. Как известно, с 1 января 2006 г. Налоговый кодекс разрешает воспользоваться фирмам правом на амортизационную премию в налоговом учете. То есть единовременно учесть в расходах затраты на капитальные вложения в размере не более десяти процентов от первоначальной стоимости основных средств (п. 1.1 ст. 259 НК РФ). Амортизационную премию включают в расходы того периода, в котором начали амортизировать основное средство (п. 3 ст. 272 НК РФ). Использование этой льготы - право, а не обязанность. Поэтому применение амортизационной премии нужно закрепить в учетной политике фирмы.

Так вот, амортизационная премия в полном объеме подлежит учету в составе косвенных расходов. Распределять ее на остатки незавершенного производства не нужно. Ведь организация имеет право включить сумму премии в состав расходов отчетного (налогового) периода (п. 1.1 ст. 259 НК РФ). Именно так считают в Минфине России (Письмо от 28 сентября 2006 г. N 03-03-02/230).

Расходы на прямые и косвенные распределяют только организации, использующие метод начисления. Фирмы, работающие по кассовому методу, такого деления не производят. Ведь у них налогооблагаемую прибыль уменьшают все оплаченные расходы.

Фирма имеет право самостоятельно определять состав прямых расходов, связанных с производством (ст. 318 НК РФ). Это значит, что организация вправе расширить или сократить перечень прямых расходов, установленных Кодексом.

Обратите внимание: по мнению финансистов, данная норма ст. 318 Налогового кодекса направлена на сближение бухгалтерского и налогового учета фирмы. Поэтому определять состав прямых расходов в налоговом учете следует по аналогии с порядком, применяемым организацией в целях бухучета (Письмо Минфина России от 2 марта 2006 г. N 03-03-04/1/176). В том же Письме сказано, что организациям с длительным производственным циклом (например, в области строительства) при определении состава прямых расходов нужно руководствоваться перечнем, приведенным в п. 1 ст. 318 Налогового кодекса.

Расширение перечня дает возможность сделать списки прямых расходов одинаковыми как в бухгалтерском, так и в налоговом учете. И, как следствие, избежать разниц между учетами. Однако расходы, переквалифицированные вами из косвенных в прямые, уже не уменьшат налогооблагаемую прибыль сразу. Их нужно будет списывать частями.

Обычно организации расширяют перечень прямых расходов за счет затрат:

- на услуги сторонних организаций, непосредственно связанные с производством продукции (например, расходы на переработку сырья на давальческой основе, на субподрядные работы и т.д.);

- на аренду и коммунальные платежи по производственным помещениям;

- на страхование производственного оборудования и помещений;

- на тару и упаковку готовой продукции и др.

Сокращение перечня прямых расходов поможет сэкономить на налоге на прибыль. Ведь косвенные расходы, в отличие от прямых, можно сразу списывать в уменьшение облагаемой прибыли. Правда, в этом случае разниц между учетами, скорее всего, избежать не удастся.

При любом варианте надо помнить, что налоговый учет должен быть достоверным (ст. 313 НК РФ). Поэтому менять перечень прямых расходов необоснованно нельзя. При принятии решения нужно оценить, насколько эти расходы влияют на производство. И в первую очередь опираться на отраслевую принадлежность вашей организации.

Конкретный перечень прямых расходов вы должны закрепить в учетной политике для целей налогообложения.

Многие предприятия (как производственные, так и выполняющие работы и оказывающие услуги) могут без особых усилий превратить прямые расходы в косвенные. Сделать это позволяет пп. 6 п. 1 ст. 254 Налогового кодекса. Он относит к косвенным материальные расходы на выполнение работ и оказание услуг производственного характера для фирмы ее структурными подразделениями. Причем речь идет о любых подразделениях (цехах, отделах и т.п.), а не только об обособленных.

Там же указано, что считать такими работами и услугами. Это в том числе выполнение отдельных операций по производству (изготовлению) продукции, обработке сырья (материалов), по выполнению работ и оказанию услуг.

Любой производственный процесс, точно так же как и процесс выполнения работ, при необходимости можно разбить на отдельные операции, работы и услуги. Причем каждую из них можно поручить конкретному подразделению (отделу, цеху и т.п.) фирмы.

Например, когда фирма получает заказ на выполнение каких-то работ, она направляет его в свое первое подразделение. Оно выполняет первый этап работ и передает полученный результат второму подразделению. Второе выполняет свою часть работ и результат передает третьему. Третье подразделение, если оно последнее в цепочке, работы заканчивает и сдает готовый результат.

У каждого из подразделений есть расходы, которые ст. 318 Налогового кодекса относит к прямым. Это суммы амортизации оборудования, использованные материалы, зарплата участвующих в выполнении работ сотрудников, начисленные на нее ЕСН и пенсионные взносы.

Однако в соответствии с пп. 6 п. 1 ст. 254 Налогового кодекса каждое подразделение выполнило для фирмы работы либо услуги производственного характера. А значит, все его затраты на выполнение своей части работы можно отнести еще и к косвенным расходам.

В таких случаях п. 4 ст. 252 Налогового кодекса оставляет выбор группы расходов за фирмой. Это значит, что вы вполне можете включить эти затраты в состав косвенных расходов.

Главное - закрепить свой выбор в учетной политике. И не забывать оформлять выполнение работ и оказание услуг производственного характера внутренними актами приема-передачи. Ведь именно момент подписания такого акта п. 2 ст. 272 Налогового кодекса называет датой списания данных расходов.

Однако здесь есть одно ограничение. Этот способ неприменим для подразделений, создающих полуфабрикаты, которые другие отделы потом используют для производства готовой продукции. Ведь произведенный одним из отделов (цехов) полуфабрикат нельзя считать результатом выполненных им для другого отдела работ, так как в этом случае между отделами передается результат производства. А в пп. 6 п. 1 ст. 254 Налогового кодекса говорится об отдельных операциях по производству.

Очевидно, что этот способ не подходит и фирмам с подразделениями, каждое из которых производит уже законченный продукт, продаваемый потом на сторону.

Списание расходов

В состав затрат, которые уменьшают налогооблагаемую прибыль фирмы, включают только прямые расходы, которые относятся к реализованной готовой продукции.

Прямые расходы, которые относятся к незавершенному производству (то есть продукции, не прошедшей всех стадий обработки, предусмотренных технологическим процессом), облагаемую прибыль фирмы не уменьшают. Также не учитывают при налогообложении стоимость готовой продукции, не проданной покупателям.

Как рассчитать сумму прямых расходов, которая относится к готовой продукции?

Для этого бухгалтер должен определить стоимость:

- незавершенного производства на конец месяца;

- готовой продукции, выпущенной в течение месяца;

- готовой продукции, не реализованной покупателям на конец месяца (остатки на складе).

Организации самостоятельно определяют порядок распределения прямых расходов на незавершенное производство и готовую продукцию. Выбранный порядок необходимо закрепить в учетной политике фирмы. Применять его следует не менее двух налоговых периодов (ст. 319 НК РФ). По налогу на прибыль это два календарных года.

Для расчета стоимости "незавершенки" обычно используют тот или иной экономически обоснованный показатель. В Письме от 26 января 2006 г. N 03-03-04/1/60 об этом напомнили и работники Минфина.

Фирмы, которые занимаются обработкой сырья (например, нефтяные, газодобывающие, деревообрабатывающие предприятия), определять стоимость "незавершенки" на конец месяца могут на основании данных о количестве сырья, отпущенного в производство.

Фирмы, которые занимаются производством, могут рассчитывать стоимость "незавершенки" точно так же. Однако при этом нужно обратить внимание на следующий момент.

Если организация использует для производства продукции один вид сырья, никаких трудностей не возникает. Однако на практике это довольно редкая ситуация. Обычно производственные предприятия изготавливают свою продукцию из нескольких видов сырья. О том, остатки какого сырья нужно брать для распределения прямых расходов в этом случае, в Налоговом кодексе ничего не сказано.

В данной ситуации фирме логичнее всего выделить "главное" сырье, которое составляет материальную основу изготавливаемой продукции. Причем в качестве "главного" сырья могут выступать и основные комплектующие (например, при производстве телевизоров - кинескопы, холодильников - двигатели, одежды - ткань и т.п.).

Выбранное для распределения прямых расходов сырье организация должна указать в приказе об учетной политике для целей налогообложения.

Обратите внимание: основой для расчета стоимости незавершенного производства могут выступать и другие показатели. В частности, количество продукции, которая должна быть выпущена по плану.

Поговорим теперь о налоговых регистрах по учету прямых расходов, которые относят к реализованной продукции и включают в затраты отчетного периода. Эти регистры оформляют на основании первичных документов, связанных с формированием прямых расходов, и регистров налогового учета, в которых есть необходимая информация (регистра-расчета стоимости сырья/материалов, списанных в отчетном периоде, регистра учета расходов по оплате труда и т.д.). Мы советуем разработать их самостоятельно, исходя из специфики вашей организации.

Далее мы приведем рекомендуемую форму такого регистра для деревообрабатывающего предприятия.

Пример. ЗАО "Актив" занимается деревообработкой. На 1 января на складе "Актива" находилось 7200 куб. м обработанной древесины. Сумма прямых расходов на ее обработку составила 2 160 000 руб.

Стоимость "незавершенки" на начало января (по прямым статьям расходов) - 585 000 руб.

В течение января переработали 12 600 куб. м леса. Сумма прямых расходов на переработку составила 3 795 000 руб. В январе реализовали 16 000 куб. м древесины. Количество нереализованной древесины на конец месяца составило 3800 куб. м (7200 + 12 600 - 16 000).

Стоимость "незавершенки" на конец января (по прямым статьям расходов) равна 600 000 руб.

Стоимость готовой продукции, выпущенной в течение января, составит:

585 000 + 3 795 000 - 600 000 = 3 780 000 руб.

Стоимость нереализованной продукции на конец месяца будет равна:

(2 160 000 руб. + 3 780 000 руб.) x 3800 куб. м : (7200 куб. м + 12 600 куб. м) = 1 140 000 руб.

Регистр по учету прямых расходов, которые должны быть списаны в январе, будет заполнен так.

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

│ Регистр по учету прямых расходов, уменьшающих │

│ облагаемую прибыль │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

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

│ 7732854373 │

│ИНН: -------------------------- │

│ С 1 по 31 января 2008 г. │

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

│ │

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

││ N │ Стоимость │ Стоимость │ Прямые расходы за месяц, руб. ││

││п/п│незавершенного│нереализованной├──────────────┬───────────┬───────────┬─────────┤│

││ │ производства │ готовой │ стоимость │ сумма │ суммы │ общая ││

││ │ на начало │ продукции на │ материалов и │начисленной│начисленной│ сумма ││

││ │ месяца, руб. │ начало месяца,│полуфабрикатов│ заработной│амортизации│ прямых ││

││ │ │ руб. │ │ платы (в │ │ расходов││

││ │ │ │ │ том числе │ │ ││

││ │ │ │ │ ЕСН) │ │ ││

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

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 │ 7 ││

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

││ 1 │ 585 000 │ 2 160 000 │ 2 300 000 │ 1 115 000 │ 380 000 │3 795 000││

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

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

││Стоимость незавершенного│Стоимость нереализованной│ Сумма прямых расходов, которая ││

││ производства на конец │ продукции на конец │ списывается за месяц (гр. 2 + ││

││ месяца, руб. │ месяца, руб. │ гр. 3 + гр. 7 - гр. 8 - гр. 9),││

││ │ │ руб. ││

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

││ 8 │ 9 │ 10 ││

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

││ 600 000 │ 1 140 000 │ 4 800 000 ││

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

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

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

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

Налоговый учет в фирмах, выполняющих работы

(оказывающих услуги)

Учет прямых и косвенных расходов и порядок распределения прямых расходов у таких фирм, так же как и у производственных предприятий, регулируют ст. ст. 318 и 319 Налогового кодекса. Поэтому многое, что сказано о производственных фирмах, применимо и к организациям, выполняющим работы (оказывающим услуги).

Главное же отличие заключается в том, что фирмы, которые оказывают услуги, могут уменьшать налогооблагаемую прибыль на всю сумму своих прямых расходов. Относятся эти расходы к оказанным услугам или нет, значения не имеет (п. 2 ст. 318 НК РФ). У фирм, которые выполняют работы, такой льготы нет. Они должны рассчитывать стоимость "незавершенки" на конец каждого месяца.

Обратите внимание: поступать так или распределять прямые расходы наравне с организациями, занимающимися производством (выполняющими работы), - решать самим фирмам, которые оказывают услуги. Уменьшать облагаемую прибыль на всю сумму своих прямых расходов - это право, а не обязанность таких компаний.

Безусловно, у многих может возникнуть вопрос: если фирмам, оказывающим услуги, можно все свои расходы списывать сразу, нужно ли их вообще делить на прямые и косвенные? Да, делать это нужно. Ведь если, к примеру, у такой организации в каком-либо периоде не будет доходов от реализации, то списать в этом периоде она сможет лишь сумму своих косвенных расходов. Поэтому учет прямых расходов все равно необходим фирмам, оказывающим услуги. Состав таких расходов нужно прописать в учетной политике для целей налогообложения.

Теперь поговорим о фирмах, выполняющих работы. В состав затрат, которые уменьшают налогооблагаемую прибыль, они включают только прямые расходы, которые относятся к выполненным работам.

Прямые расходы, которые относятся к незавершенному производству (то есть работам, которые начаты, но не выполнены), налогооблагаемую прибыль не уменьшают.

Фирмы самостоятельно определяют порядок распределения прямых расходов на "незавершенку" и на выполненные работы. Выбранный порядок необходимо закрепить в учетной политике фирмы. Применять его следует не менее двух налоговых периодов.

Для расчета стоимости "незавершенки" используют тот или иной экономически обоснованный показатель. Фирмы, занимающиеся выполнением работ, стоимость "незавершенки" на конец месяца обычно определяют на основании данных о договорной стоимости работ.

Пример. ООО "Пассив" выполняет монтажные работы.

На конец прошлого года не были выполнены работы по одному договору (заказчик не подписал акт выполненных работ). По данным налогового учета, стоимость "незавершенки" на 1 января отчетного года составила 150 000 руб.

В январе отчетного года было заключено 12 договоров. Работы начали выполнять только по 9 из них.

Стоимость работ по всем договорам, которые выполняли в январе (в том числе по договору, заключенному в прошлом году), - 1 300 000 руб. (без НДС).

В январе были выполнены монтажные работы по 7 договорам. Работы по 3 договорам на конец января реализованы не были. Стоимость работ по договорам, не завершенным на конец января, - 600 000 руб. (без НДС).

Сумма прямых расходов за январь - 800 000 руб.

Стоимость "незавершенки" на конец января будет равна:

(150 000 руб. + 800 000 руб.) x (600 000 руб. : 1 300 000 руб.) = 438 425 руб.

Сумма прямых расходов, которая уменьшает прибыль, составит:

800 000 + 150 000 - 438 425 = 511 575 руб.

Как оформить и заполнить налоговый регистр фирмам, занимающимся выполнением работ, покажет пример.

Пример. Воспользуемся условиями предыдущего примера.

Регистр по учету прямых расходов, которые должны быть списаны в январе, будет заполнен так.

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

│ Регистр по учету прямых расходов, уменьшающих облагаемую прибыль │

│ │

│ ООО "Пассив" │

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

│ 7732854373 │

│ИНН: -------------------------- │

│ С 1 по 31 января 2008 г. │

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

│ │

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

││ N │ Стоимость │ Прямые расходы за месяц, руб. │ Стоимость │ Сумма ││

││п/п│незавершенного├──────────────┬───────────┬───────────┬────────┤незавершенного│ прямых ││

││ │ производства │ стоимость │ сумма │ суммы │ общая │ производства │ расходов, ││

││ │ на начало │ материалов и │начисленной│начисленной│ сумма │ на конец │ которая ││

││ │ месяца, руб. │полуфабрикатов│ заработной│амортизации│ прямых │ месяца, руб. │списывается││

││ │ │ │ платы (в │ │расходов│ │ за месяц ││

││ │ │ │ том числе │ │ │ │ (гр. 2 + ││

││ │ │ │ ЕСН) │ │ │ │ гр. 6 - ││

││ │ │ │ │ │ │ │ гр. 7), ││

││ │ │ │ │ │ │ │ руб. ││

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

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 │ 7 │ 8 ││

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

││ 1 │ 150 000 │ 30 000 │ 674 000 │ 96 000 │ 800 000│ 438 425 │ 511 575 ││

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

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

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

└───────────────────────────────────────────────────────────────────────