Налоговый учет в торговых фирмах

Налоговый учет доходов торговые фирмы ведут в обычном порядке. Все доходы от продажи товаров они учитывают в составе выручки от реализации.

Обратите внимание: для целей налогообложения товаром считают любое реализуемое или предназначенное для реализации имущество фирмы (основные средства, нематериальные активы, материалы, ценные бумаги, готовая продукция и т.д.).

Остальные поступления торговые фирмы отражают в составе внереализационных доходов.

Расходы торговых фирм делятся:

- на прямые;

- на косвенные.

К прямым расходам относят:

- стоимость товаров, реализованных в отчетном (налоговом) периоде;

- транспортные расходы по доставке товаров до склада фирмы (если такие расходы не включены в цену товаров).

Остальные расходы (кроме внереализационных) относят к косвенным.

Облагаемую прибыль фирмы уменьшают только на те прямые расходы, которые относятся к реализованным товарам.

Косвенные и внереализационные расходы учитывают при налогообложении полностью. Относят их к проданным товарам или нет - неважно.

Теперь поговорим подробнее о каждом виде прямых расходов торговых фирм - стоимости товаров и транспортных расходах.

Приобретение и списание товаров

В налоговом учете товары отражают по фактической себестоимости, то есть по сумме всех расходов, связанных с их приобретением. При этом фирма может самостоятельно определять порядок формирования стоимости товаров (ст. 320 НК РФ). Выбранный вариант необходимо закрепить в учетной политике и применять его не менее двух налоговых периодов.

В налоговом учете фактическую себестоимость товаров отражают:

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

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

После этого оформляют один из следующих регистров:

- если товары списывают по методу ФИФО или ЛИФО - регистр информации о приобретенных партиях товаров, учитываемых по методу ФИФО (ЛИФО);

- если материалы списывают по средней себестоимости - регистр информации о движении товаров, учитываемых по методу средней себестоимости.

Прежде всего оформите регистр учета операций приобретения имущества, работ, услуг, прав. Его заполняют на основании первичных документов, в которых отражены затраты, связанные с получением товаров (например, договоров, накладных, счетов-фактур и т.д.).

Исходя из данных этого регистра, заполните регистр-расчет "Формирование стоимости объекта учета". Затем оформите либо регистр информации о приобретенных партиях товаров, учитываемых по методу ФИФО (ЛИФО), либо регистр информации о движении товаров, учитываемых по методу средней себестоимости (в зависимости от метода списания товаров).

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

Как заполнить регистры, покажет пример.

Пример. В январе отчетного года ЗАО "Актив" купило для перепродажи 2 партии принтеров Xerox.

Первую партию в количестве 200 штук приобрели 10 января по цене 1 200 000 руб. (без НДС). Вторую в количестве 350 штук - 15 января по цене 2 205 000 руб. (без НДС).

Товары были доставлены на склад транспортом "Актива". 25 января продали 450 принтеров.

Регистры будут заполнены так.

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

│ Регистр учета операций приобретения имущества, работ, │

│ услуг, прав │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

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

│ 7732854373 │

│ИНН: -------------------------- │

│ С 1 по 31 января 2008 г. │

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

│ │

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

││ N │ Дата │ Условия │ Основание │ Вид расхода │Наименование││

││п/п│ операции │ получения │ получения │ │ операции ││

││ │ │ имущества, │ имущества, │ │ ││

││ │ │ работ, услуг,│ работ, услуг,│ │ ││

││ │ │ прав │ прав │ │ ││

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

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 ││

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

││ 1 │10.01.2008│С последующей │Договор │Приобретение │Покупка ││

││ │ │оплатой │от 08.01.2008 │имущества │у поставщика││

││ │ │ │N 28/Т │ │ ││

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

││ 2 │15.01.2008│С последующей │Счет │Приобретение │Покупка у ││

││ │ │оплатой │от 10.01.2008 │имущества │поставщика ││

││ │ │ │N 34/Т │ │ ││

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

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

││ Сумма, │Количество (в│ Наименование объекта │ Дата │ Основание ││

││ руб. │ натуральном │учета, с приобретением│ признания│для признания││

││ │ измерении) │ которого связано │ объекта │объекта учета││

││ │ │ несение расходов │ учета │ ││

││ │ │ (получение доходов) │ │ ││

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

││ 7 │ 8 │ 9 │ 10 │ 11 ││

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

││1 200 000│ 200 │Принтеры Xerox │10.01.2008│Переход права││

││ │ │ │ │собственности││

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

││2 205 000│ 350 │Принтеры Xerox │15.01.2008│Переход права││

││ │ │ │ │собственности││

││ │ │ │ │ . ││

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

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

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

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

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

│ Регистр-расчет "Формирование стоимости объекта учета" │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

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

│ 7732854373 │

│ИНН: -------------------------- │

│ С 1 по 31 января 2008 г. │

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

│ │

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

││ N │Наименование│ Дата │Наименование│Количество (в│ Сумма, │Стоимость││

││п/п│ объекта │ признания│ операции │ натуральном │ руб. │ объекта ││

││ │ учета │ объекта │ │ измерении) │ │ учета, ││

││ │ │ учета │ │ │ │ руб. ││

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

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 │ 7 ││

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

││ 1 │Принтеры │10.01.2008│Покупка │ 200 шт. │1 200 000│1 200 000││

││ │Xerox │ │у поставщика│ │ │ ││

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

││ 2 │Принтеры │15.01.2008│Покупка │ 350 шт. │2 205 000│2 205 000││

││ │Xerox │ │у поставщика│ │ │ ││

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

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

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

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

Ситуация 1. "Актив" списывает товары по методу ФИФО.

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

│ Регистр информации о приобретенных партиях товаров, │

│ учитываемых по методу ФИФО (ЛИФО) │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

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

│ 7732854373 │

│ИНН: -------------------------- │

│ С 1 по 31 января 2008 г. │

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

│ │

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

││ N │ Дата │ Номер │ Наименование│ Приход (в │ Приход (в │ Цена ││

││п/п│приобретения│ партии │единицы учета│ натуральных│ стоимостных│ единицы ││

││ │ партии │ │ товаров │измерителях)│измерителях)│ товара ││

││ │ │ │ │ │ │ данной ││

││ │ │ │ │ │ │ партии ││

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

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 │ 7 ││

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

││ 1 │ 10.01.2008 │ 1 │ шт. │ 200 │ 1 200 000 │ 6 000 ││

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

││ 2 │ 15.01.2008 │ 2 │ шт. │ 350 │ 2 205 000 │ 6 300 ││

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

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

││ Дата │Наименование,│ Списание (в│ Списание (в│ Остаток │ Остаток ││

││ списания │ дата и номер│ натуральных│ стоимостных│ текущий (в │ текущий (в ││

││ │ документа на│измерителях)│измерителях)│ натуральных│ стоимостных││

││ │ списание │ │ │измерителях)│измерителях)││

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

││ 8 │ 9 │ 10 │ 11 │ 12 │ 13 ││

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

││25.01.2008│Накладная │ 200 │ 1 200 000 │ - │ - ││

││ │от 25.01.2008│ │ │ │ ││

││ │N 6 │ │ │ │ ││

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

││25.01.2008│Накладная │ 250 │ 1 575 000 │ 100 │ 630 000 ││

││ │от 25.01.2008│ │ │ │ ││

││ │N 6 │ │ │ │ ││

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

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

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

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

Ситуация 2. "Актив" списывает товары по средней себестоимости.

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

│ Регистр информации о движении приобретенных товаров, │

│ учитываемых по методу средней себестоимости │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

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

│ 7732854373 │

│ИНН: -------------------------- │

│ С 1 по 31 января 2008 г. │

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

│ │

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

││ N │Наименование│ дата │ Основание │ Остаток на │ Остаток на │ Приход (в │ Приход (в ││

││п/п│ товаров │ операции │ операции │ начало дня │ начало дня │ натуральных│ стоимостных││

││ │ │ │ │ проведения │ проведения │измерителях)│измерителях)││

││ │ │ │ │ операции (в│ операции (в│ │ ││

││ │ │ │ │ натуральных│ стоимостных│ │ ││

││ │ │ │ │измерителях)│измерителях)│ │ ││

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

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 │ 7 │ 8 ││

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

││ 1 │Принтеры │10.01.2008│Оприходование│ - │ - │ 200 │ 1 200 000 ││

││ │Xerox │ │ │ │ │ │ ││

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

││ 2 │Принтеры │15.01.2008│Оприходование│ - │ - │ 350 │ 2 205 000 ││

││ │Xerox │ │ │ │ │ │ ││

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

││ 3 │Принтеры │25.01.2008│Списание │ - │ - │ - │ - ││

││ │Xerox │ │ │ │ │ │ ││

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

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

││ Возвраты │ Возвраты │ Списание (в│ Цена │ Списание (в│ Остаток │ Остаток ││

││ поставщикам │ поставщикам │ натуральных│ единицы │ стоимостных│ на конец дня│ на конец дня││

││(в натуральных│(в стоимостных│измерителях)│ списания│измерителях)│ проведения │ проведения ││

││ измерителях) │ измерителях) │ │ │ │ операции (в │ операции (в ││

││ │ │ │ │ │ натуральных │ стоимостных ││

││ │ │ │ │ │ измерителях)│ измерителях)││

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

││ 9 │ 10 │ 11 │ 12 │ 13 │ 14 │ 15 ││

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

││ - │ - │ - │ - │ - │ │ - ││

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

││ - │ - │ - │ - │ - │ │ - ││

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

││ - │ - │ 450 │ 6 190,91│ 2 785 909 │ 100 │ 619 091 ││

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

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

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

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

Теперь рассмотрим более подробно процесс оформления регистров при продаже товаров.

Пример. В отчетном году ЗАО "Актив" купило для перепродажи мебельные стенки "Лаванда". Стенки покупали двумя партиями по 50 штук в каждой.

Первую партию приобрели 4 января по цене 9000 руб/шт. (без НДС).

Общая стоимость партии - 450 000 руб. (без НДС).

Вторую - 15 января по цене 9600 руб/шт. (без НДС).

Общая стоимость партии - 480 000 руб. (без НДС).

25 января продали 80 мебельных стенок.

Ситуация 1. Реализованные товары списывают по средней себестоимости.

Регистры будут заполнены так:

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

│ Регистр информации о движении приобретенных товаров, │

│ учитываемых по методу средней себестоимости │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

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

│ 7732854373 │

│ИНН: -------------------------- │

│ С 1 по 31 января 2008 г. │

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

│ │

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

││ N │ Наименование│ Дата │ Основание │ Остаток на │ Остаток на │ Приход (в │ Приход (в ││

││п/п│ сырья/ │ операции │ операции │ начало дня │ начало дня │ натуральных│ стоимостных││

││ │ материалов │ │ │ проведения │ проведения│измерителях)│измерителях)││

││ │ │ │ │ операции (в│ операции (в│ │ ││

││ │ │ │ │ натуральных│ стоимостных│ │ ││

││ │ │ │ │измерителях)│измерителях)│ │ ││

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

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 │ 7 │ 8 ││

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

││ 1 │Стенки │04.01.2008│Оприходование│ - │ - │ 50 │ 450 000 ││

││ │мебельные │ │ │ │ │ │ ││

││ │"Лаванда" │ │ │ │ │ │ ││

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

││ 2 │Стенки │15.01.2008│Оприходование│ - │ - │ 50 │ 480 000 ││

││ │мебельные │ │ │ │ │ │ ││

││ │"Лаванда" │ │ │ │ │ │ ││

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

││ 3 │Стенки │25.01.2008│Списание │ - │ - │ - │ - ││

││ │мебельные │ │ │ │ │ │ ││

││ │"Лаванда" │ │ │ │ │ │ ││

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

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

││ Возвраты │ Возвраты │ Списание (в│ Цена │ Списание (в│ Остаток │ Остаток ││

││ поставщикам │ поставщикам │ натуральных│ единицы│ стоимостных│ на конец дня │ на конец дня ││

││(в натуральных│(в стоимостных│измерителях)│списания│измерителях)│ проведения │ проведения ││

││ измерителях) │ измерителях) │ │ │ │ операции │ операции ││

││ │ │ │ │ │(в натуральных│(в стоимостных││

││ │ │ │ │ │ измерителях) │ измерителях) ││

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

││ 9 │ 10 │ 11 │ 12 │ 13 │ 14 │ 15 ││

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

││ - │ - │ - │ - │ - │ - │ - ││

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

││ - │ - │ - │ - │ - │ - │ - ││

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

││ - │ - │ 80 │ 9 300 │ 744 000 │ 20 │ 186 000 ││

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

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

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

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

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

│ Регистр-расчет стоимости товаров, списанных │

│ в отчетном периоде │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

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

│ 7732854373 │

│ИНН: -------------------------- │

│ С 1 по 31 января 2008 г. │

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

│ │

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

││ N │ Дата │Наименование,│ Направление │ Объект│Количество (в│ Цена │стоимость,│ Общая ││

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

││ │ │ документа, │ │ │ измерении) │ руб. │ │ руб. ││

││ │ │ являющегося │ │ │ │ │ │ ││

││ │ │ основанием │ │ │ │ │ │ ││

││ │ │ для списания│ │ │ │ │ │ ││

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

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

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

││ 1 │25.01.2008│Накладная │Продажа │Прямые │ 80 шт. │ 9 300 │ 744 000 │ 744 000 ││

││ │ │от 25.01.2008│ │расходы│ │ │ │ ││

││ │ │N 678 │ │ │ │ │ │ ││

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

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

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

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

Ситуация 2. Реализованные товары списывают по методу ФИФО.

Регистры будут заполнены так:

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

│ Регистр-расчет стоимости списанных сырья/материалов │

│ по методу ФИФО (ЛИФО) │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

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

│ 7732854373 │

│ИНН: -------------------------- │

│ С 1 по 31 января 2008 г. │

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

│ │

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

││ N │ Наименование │Дата списания│ Наименование, дата│ Общее ││

││п/п│ объекта │ по документу│ и номер документа,│ количество, ││

││ │ │ │ являющегося │ списываемое по ││

││ │ │ │ основанием для │ документу, шт. ││

││ │ │ │ данного списания │ ││

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

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 ││

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

││ 1 │Стенки мебельные│ 25.01.2008 │Накладная │ 80 ││

││ │"Лаванда" │ │от 25.01.2008 N 678│ ││

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

││ 2 │Стенки мебельные│ 25.01.2008 │Накладная │ ││

││ │"Лаванда" │ │от 25.01.2008 N 678│ ││

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

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

││ Дата поступления│ Номер │ Количество, │ Стоимость │Общая стоимость││

││ списываемой │ партии │ списываемое │ списания из │ списания, руб.││

││ партии │ │из партии, шт.│ партии, руб.│ ││

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

││ 6 │ 7 │ 8 │ 9 │ 10 ││

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

││ 04.01.2008 │ 1 │ 50 │ 450 000 │ 738 000 ││

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

││ 15.01.2008 │ 2 │ 30 │ 288 000 │ ││

││ │ │ │ │ ││

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

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

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

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

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

│ Регистр-расчет стоимости товаров, списанных │

│ в отчетном периоде │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

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

│ 7732854373 │

│ИНН: -------------------------- │

│ С 1 по 31 января 2008 г. │

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

│ │

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

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

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

││ │ │ документа, │ │ │ измерении) │ руб. │ │ руб. ││

││ │ │ являющегося │ │ │ │ │ │ ││

││ │ │ основанием │ │ │ │ │ │ ││

││ │ │ для списания│ │ │ │ │ │ ││

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

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

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

││ 1 │25.01.2008│Накладная │Продажа │Прямые │ 80 шт. │ - │ 738 000 │ 738 000 ││

││ │ │от 25.01.2008│ │расходы│ │ │ │ ││

││ │ │N 678 │ │ │ │ │ │ ││

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

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

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

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

Ситуация 3. Реализованные товары списывают по методу ЛИФО.

Регистры будут заполнены так:

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

│ Регистр-расчет стоимости списанных сырья/материалов │

│ по методу ФИФО (ЛИФО) │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

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

│ 7732854373 │

│ИНН: -------------------------- │

│ С 1 по 31 января 2008 г. │

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

│ │

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

││ N │ Наименование │ Дата │ Наименование, дата │ Общее ││

││п/п│ объекта │ списания │ и номер документа, │ количество, ││

││ │ │по документу│являющегося основанием│списываемое по││

││ │ │ │ для данного списания │документу, шт.││

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

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 ││

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

││ 1 │Стенки мебельные│ 25.01.2008 │Накладная │ 80 ││

││ │"Лаванда" │ │от 25.01.2008 N 678 │ ││

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

││ 2 │Стенки мебельные│ 25.01.2008 │Накладная │ ││

││ │"Лаванда" │ │от 25.01.2008 N 678 │ ││

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

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

││Дата поступления│ Номер │ Количество, │ Стоимость │Общая стоимость││

││ списываемой │ партии│ списываемое │ списания из │ списания, руб.││

││ партии │ │ из партии, шт.│ партии, руб. │ ││

││ │ │ │ │ ││

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

││ 6 │ 7 │ 8 │ 9 │ 10 ││

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

││ 15.01.2008 │ 2 │ 50 │ 480 000 │ 750 000 ││

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

││ 04.01.2008 │ 1 │ 30 │ 270 000 │ ││

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

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

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

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

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

│ Регистр-расчет стоимости товаров, списанных │

│ в отчетном периоде │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

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

│ 7732854373 │

│ИНН: -------------------------- │

│ С 1 по 31 января 2008 г. │

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

│ │

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

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

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

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

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

││ │ │ основанием │ │ │ │ │ │ ││

││ │ │ для списания│ │ │ │ │ │ ││

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

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

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

││ 1 │25.01.2008│Накладная │Продажа │Прямые │ 80 шт. │ - │ 750 000 │ 750 000 ││

││ │ │от 25.01.2008│ │расходы│ │ │ │ ││

││ │ │N 678 │ │ │ │ │ │ ││

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

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

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

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

Как заполнить регистры налогового учета при передаче товаров другой фирме в качестве вклада в уставный капитал или безвозмездно, покажет пример.

Пример. На складе ЗАО "Актив" находится 20 мониторов ViewSonic, предназначенных для перепродажи. Стоимость 1 монитора - 12 000 руб.

31 января 5 мониторов были безвозмездно переданы некоммерческой организации "Содействие".

"Актив" списывает товары по методу ФИФО.

Бухгалтеру "Актива" нужно заполнить:

- регистр-расчет стоимости товаров, списанных в отчетном периоде;

- регистр-расчет стоимости списанных товаров по методу ФИФО (ЛИФО);

- регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав.

О том, как заполнить первые два регистра, мы уже рассказали выше. Регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав заполнят следующим образом:

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

│ Регистр учета операций выбытия имущества, работ, │

│ услуг, прав │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

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

│ 7732854373 │

│ИНН: -------------------------- │

│ С 1 по 31 января 2008 г. │

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

│ │

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

││ N │ Дата │ Условия │ Вид │ Основания │Наименование│Сумма,│Количество,││

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

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

││ │ │работ, услуг,│ │ операции) │ │ │ ││

││ │ │ прав │ │ │ │ │ ││

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

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 │ 7 │ 8 ││

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

││ 1 │31.01.2008│Безвозмездная│ - │Договор │Мониторы │ - │ 5 ││

││ │ │передача │ │дарения от │ViewSonic │ │ ││

││ │ │ │ │27.01.2008 │ │ │ ││

││ │ │ │ │N 74/Т, │ │ │ ││

││ │ │ │ │счет-фактура │ │ │ ││

││ │ │ │ │от 31.01.2008│ │ │ ││

││ │ │ │ │N 435, │ │ │ ││

││ │ │ │ │накладная │ │ │ ││

││ │ │ │ │от 31.01.2008│ │ │ ││

││ │ │ │ │N 567/Т │ │ │ ││

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

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

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

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

Транспортные расходы

По правилам налогового учета сумму транспортных расходов, связанных с доставкой товаров до склада вашей фирмы, необходимо распределить между реализованными и нереализованными товарами.

Обратите внимание: это правило применяют, если транспортные расходы не включены продавцом товаров в их продажную цену. В противном случае транспортные расходы учитывают в фактической себестоимости товаров.

Налогооблагаемую прибыль уменьшает только та сумма транспортных расходов, которая относится к реализованному товару. Ее определяют по среднему проценту за текущий месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца. Подробный порядок расчета среднего процента прописан в ст. 320 Налогового кодекса.

В налоговом учете сумму транспортных расходов, связанных с доставкой товаров до склада фирмы, отражают:

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

- в регистре-расчете остатка транспортных расходов.

Прежде всего оформите регистр-расчет "Формирование стоимости объекта учета". В нем отражают сумму расходов, связанных с транспортировкой товаров. Этот регистр заполняют на основании данных бухгалтерского учета.

Затем оформите регистр-расчет остатка транспортных расходов. Его заполняют на основании данных регистра-расчета "Формирование стоимости объекта учета" и регистра учета стоимости реализованных товаров.

Как заполнить регистры по учету транспортных расходов, покажет пример.

Пример. На 1 января отчетного года сумма транспортных расходов ООО "Пассив" составила 20 000 руб. Стоимость остатка товаров на эту дату - 100 000 руб.

Покупная стоимость товаров, приобретенных в январе, составила 1 100 000 руб. Сумма транспортных расходов за январь - 120 000 руб.

Себестоимость товаров, проданных в январе, составила 1 000 000 руб. Себестоимость остатка товаров на конец января равна 200 000 руб.

Средний процент транспортных расходов, относящихся к остатку товаров, составит:

(20 000 руб. + 120 000 руб.) : (1 000 000 руб. + 200 000 руб.) x 100 = 11,67%.

Сумма транспортных расходов, относящаяся к остатку товаров, будет равна:

200 000 руб. x 11,67% = 23 340 руб.

Сумма транспортных расходов, подлежащая списанию, составит:

20 000 + 120 000 - 23 340 = 116 660 руб.

Регистры будут заполнены так.

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

│ Регистр-расчет "Формирование стоимости объекта учета" │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

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

│ 7732854373 │

│ИНН: -------------------------- │

│ С 1 по 31 января 2008 г. │

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

│ │

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

││ N │ Наименование│ Дата │Наименование│ Количество│ Сумма,│Стоимость││

││п/п│объекта учета│ признания│ операции │ (в │ руб. │ объекта ││

││ │ │ объекта │ │натуральном│ │ учета, ││

││ │ │ учета │ │ измерении)│ │ руб. ││

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

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 │ 7 ││

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

││ 1 │Транспортные │31.01.2008│Учет прямых │ - │120 000│ 120 000 ││

││ │расходы │ │расходов │ │ │ ││

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

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

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

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

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

│ Регистр-расчет остатка транспортных расходов │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

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

│ 7732854373 │

│ИНН: -------------------------- │

│ С 1 по 31 января 2008 г. │

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

│ │

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

││ N │ Дата │ Сумма прямых │ Сумма │ Остаток │ Сумма ││

││п/п│ операции │ расходов, │транспортных│ товаров │ товаров, ││

││ │ │ приходящаяся на │ расходов │ на складе │приобретенных││

││ │ │остаток товара на│ текущего │ на начало │ в текущем ││

││ │ │ складе на начало│месяца, руб.│ месяца, │ месяце, руб.││

││ │ │ месяца, руб. │ │ руб. │ ││

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

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 ││

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

││ 1 │31.01.2008│ 20 000 │ 120 000 │ 100 000 │ 1 100 000 ││

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

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

││ Сумма │ Остаток │ Средний │ Сумма прямых │ Сумма прямых ││

││ товаров, │ товаров │ процент │ расходов, │ расходов, ││

││реализованных│на складе на│ ((гр.3 + │ относящаяся к │ относящихся ││

││ в текущем │конец месяца│ гр. 4) : │ остатку товаров│ к расходам ││

││ месяце, руб.│ (гр. 5 + │ (гр. 7 + │ на складе на │ текущего месяца││

││ │ гр. 6 - │ гр. 8) x │ конец месяца │(гр. 3 + гр. 4 -││

││ │гр. 7), руб.│100), руб.│(гр. 8 x гр. 9),│ гр. 10), руб. ││

││ │ │ │ руб. │ ││

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

││ 7 │ 8 │ 9 │ 10 │ 11 ││

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

││ 1 000 000 │ 200 000 │ 11,67 │ 23 340 │ 116 660 ││

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

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

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

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

Налоговый учет обслуживающих производств и хозяйств

К обслуживающим производствам относят жилищно-коммунальные хозяйства (жилые дома, гостиницы, общежития и т.д.), объекты социально-культурной сферы (поликлиники, дома культуры, санатории, базы отдыха и т.д.), а также другие подразделения, которые числятся на балансе фирмы и реализуют товары (работы, услуги) как своим работникам, так и сторонним лицам.

Если в составе вашей фирмы есть обслуживающие производства и хозяйства, то учитывать доходы и расходы по ним, а также определять налоговую базу по этой деятельности следует отдельно от других видов деятельности.

Прибыль или убыток по объектам обслуживающих производств (хозяйств) за отчетный (налоговый) период определяют исходя из данных по всем объектам, а не по каждому объекту отдельно.

Пример. Фирма имеет 3 обслуживающих производства. По каждому из них получены следующие результаты:

первый объект - прибыль 320 000 руб.;

второй объект - убыток 270 000 руб.;

третий объект - убыток 140 000 руб.

Таким образом, организацией получен убыток в размере 90 000 руб. (320 000 - 270 000 - 140 000).

Итак, результатом деятельности обслуживающих производств (хозяйств) может быть убыток. Причем этот убыток включают в расходы при определении налоговой базы по прибыли, если выполнены следующие условия (ст. 275.1 НК РФ):

- стоимость реализуемых товаров, работ, услуг соответствует стоимости аналогичных услуг, оказываемых специализированными организациями;

- расходы на содержание объектов обслуживающих производств (хозяйств) не должны превышать расходы на содержание аналогичных специализированных организаций;

- условия оказания услуг, выполнения работ обслуживающим производством (хозяйством) не должны существенно отличаться от условий оказания услуг, выполнения работ специализированными организациями, для которых такая деятельность является основной.

Заметьте: понятие "существенно" не трактуется ст. 275.1 Налогового кодекса. Однако можно предположить, что существенным отклонением является разница в ценах более 20 процентов. Именно при таком отклонении налоговые органы получают право проверить правильность применения цен по сделкам (ст. 40 НК РФ). Кроме того, аналогичное определение "существенности" дано и в ст. 269 Кодекса (которая, кстати, относится к гл. 25 НК РФ).

Под специализированными организациями следует понимать организации, для которых деятельность по использованию объектов жилищно-коммунального хозяйства, объектов социально-культурной сферы и иных аналогичных производств и служб является основной. То есть это организации, созданные для осуществления данной деятельности (Письмо МНС России от 12 октября 2004 г. N 02-3-07/161@).

Обратите внимание: там, где для сравнения показателей нет специализированных организаций, органы исполнительной власти должны утвердить специальные нормативы. Их фирмам и придется сравнивать с данными по своим обслуживающим производствам (хозяйствам).

Если хотя бы одно из перечисленных условий не выполняется, то полученный убыток можно перенести на будущее на срок до 10 лет.

При этом на погашение полученного убытка можно направлять только прибыль, полученную от деятельности обслуживающих производств (хозяйств).

Пример. ЗАО "Актив" имеет на балансе дом отдыха.

В отчетном году расходы по содержанию дома отдыха составили 37 500 руб., в том числе:

- сумма начисленной амортизации по оборудованию и зданию дома отдыха - 2500 руб.;

- расходы по оплате услуг организации, снабжающей дом отдыха электроэнергией и теплом, - 15 000 руб. (без НДС);

- сумма заработной платы, начисленной работникам дома отдыха (с учетом ЕСН), - 20 000 руб.

За отчетный год выручка от оказания услуг домом отдыха составила 25 000 руб.

Дом отдыха оказывает услуги по льготным ценам. Поэтому убыток от деятельности дома отдыха в сумме 12 500 руб. (37 500 - 25 000) должен быть перенесен на будущий год. Налогооблагаемую прибыль "Актива" за отчетный год он не уменьшает.

Предположим, что в будущем году дом отдыха получил прибыль в сумме 18 000 руб.

Убыток отчетного года надо будет списать за счет прибыли, полученной в будущем году.

В облагаемую прибыль "Актива" за будущий год надо будет включить доход, полученный домом отдыха, в сумме 5500 руб. (18 000 - 12 500).

Обратите внимание: градообразующие организации (то есть юрлица, численность работников которых превышает 5000 человек или же составляет не менее 25% численности работающего населения соответствующего населенного пункта), имеющие обслуживающие производства и хозяйства, вправе принять фактически осуществленные расходы на их содержание. Но только в пределах нормативов на содержание аналогичных хозяйств, производств и служб, утвержденных органами местного самоуправления.

Применение порядка признания расходов, установленного для градообразующих организаций, не зависит от того, является ли деятельность обслуживающих производств фирмы убыточной.

В налоговом учете доходы и расходы обслуживающих производств (хозяйств) отражают в двух налоговых регистрах: регистре-расчете "Финансовый результат от деятельности обслуживающих производств и хозяйств" и регистре учета убытков обслуживающих производств и хозяйств.

Прежде всего оформите регистр-расчет "Финансовый результат от деятельности обслуживающих производств и хозяйств".

Его заполняют на основании первичных документов, в которых отражены затраты, связанные с содержанием обслуживающих производств и хозяйств, а также налоговых регистров, в которых есть необходимая информация.

Исходя из данных, указанных в этом регистре, заполните регистр учета убытков обслуживающих производств и хозяйств.

Как заполнить регистры, покажет пример.

Пример. На балансе ЗАО "Актив" числится база отдыха. Она оказывает услуги сотрудникам "Актива" по льготным ценам.

В 2006 г. база отдыха получила убыток в сумме 35 000 руб. Этот убыток может быть перенесен на 2007 г. В декабре 2007 г. база отдыха получила выручку в сумме 80 000 руб. (без НДС). Расходы на содержание базы составили 52 000 руб.

Прибыль, полученная обслуживающим производством в 2007 г., составила 28 000 руб. (80 000 - 52 000). Полученную прибыль можно уменьшить на убыток 2006 г.

Сумма убытка, которую не учитывают при налогообложении прибыли в 2007 г. и, соответственно, переносят на 2008 г., составит 7000 руб. (35 000 - 28 000).

Регистры будут заполнены так.

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

│ Регистр-расчет "Финансовый результат от деятельности │

│ обслуживающих производств и хозяйств" │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

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

│ 7732854373 │

│ИНН: -------------------------- │

│ С 1 по 31 декабря 2007 г. │

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

│ │

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

││ N │ Дата │Наименование│ Выручка │ Фактические │ Расходы, ││

││п/п│ операции │ объекта │ от реализации│ расходы, │ понесенные ││

││ │ │ учета │ товаров │ понесенные │обслуживающими││

││ │ │ │(работ, услуг)│ обслуживающими│производствами││

││ │ │ │ обслуживающих│ производствами│ и хозяйствами││

││ │ │ │ производств и│ и хозяйствами │ в пределах ││

││ │ │ │хозяйств, руб.│при реализации │ нормативов, ││

││ │ │ │ │ ими товаров │ руб. ││

││ │ │ │ │(работ, услуг),│ ││

││ │ │ │ │ руб. │ ││

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

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 ││

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

││ 1 │31.12.2007│Услуги базы │ 80 000 │ 52 000 │ - ││

││ │ │отдыха │ │ │ ││

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

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

││ Прибыль │ Общая сумма│ Общая сумма│ Убыток │ Убыток ││

││ (убыток) от │ прибыли │ убытка │ от деятельности│ от деятельности││

││ деятельности│ отчетного │ отчетного │ обслуживающих │ обслуживающих ││

││обслуживающих│(налогового)│(налогового)│ производств │ производств ││

││ производств │ периода, │ периода, │ и хозяйств, │ и хозяйств, не ││

││ и хозяйств, │ руб. │ руб. │ учитываемый для│ учитываемый для││

││ руб. │ │ │ целей │ целей ││

││ │ │ │налогообложения,│налогообложения,││

││ │ │ │ руб. │ руб. ││

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

││ 7 │ 8 │ 9 │ 10 │ 11 ││

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

││ 28 000 │ 28 000 │ - │ 28 000 │ 7 000 ││

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

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

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

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

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

│ Регистр учета убытков обслуживающих производств и хозяйств │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

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

│ 7732854373 │

│ИНН: -------------------------- │

│ С 1 по 31 декабря 2007 г. │

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

│ │

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

││ Наименование │ Дата │ Прибыль от │ Год │ Сумма убытка │ Сумма убытка│ Остаток │ Общая сумма ││

││обслуживающего│ операции │ деятельности│возникновения│ (остаток │ по году, │неперенесенного│ убытков, ││

││ производства │ │обслуживающих│ убытка │неперенесенного│ учтенная │убытка по году,│ учтенных ││

││ и хозяйства │ │ производств │ │ убытка) │ в уменьшение│ руб. │ в уменьшение││

││ │ │ и хозяйств, │ │ по году, руб. │ прибыли от │ │ прибыли от ││

││ │ │ руб. │ │ │ деятельности│ │ деятельности││

││ │ │ │ │ │обслуживающих│ │обслуживающих││

││ │ │ │ │ │ производств │ │ производств ││

││ │ │ │ │ │ и хозяйств, │ │ и хозяйств, ││

││ │ │ │ │ │ руб. │ │ руб. ││

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

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 │ 7 │ 8 ││

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

││База отдыха │31.12.2007│ 28 000 │ 2006 │ 35 000 │ 28 000 │ 7 000 │ 28 000 ││

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

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

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

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

Глава 5. ОСОБЕННОСТИ НАЛОГОВОГО УЧЕТА ЦЕННЫХ БУМАГ

К ценным бумагам, в частности, относятся акции, облигации и векселя.

Акция - это ценная бумага, дающая ее владельцу право на участие в управлении акционерным обществом или получение части прибыли акционерного общества в виде дивидендов.

Облигация - это долговое обязательство в форме ценной бумаги, по которой ее владелец должен получить доход в виде заранее обусловленного процента или дисконта.

Вексель - это ценная бумага, удостоверяющая безусловное обязательство векселедателя (то есть того, кто выдал вексель) или иного плательщика, указанного в векселе, уплатить при наступлении срока определенную сумму векселедержателю (владельцу векселя).

Поступление ценных бумаг

Ценные бумаги отражают в бухгалтерском и налоговом учете по первоначальной стоимости.

Первоначальная стоимость - это сумма всех расходов, связанных с их приобретением. Как в бухгалтерском, так и в налоговом учете первоначальная стоимость ценных бумаг формируется в зависимости от того, как они были получены.

Ценные бумаги могут быть:

- куплены у других фирм;

- получены в результате увеличения уставного капитала фирмы, выпустившей акции;

- получены в качестве вклада в уставный капитал;

- получены безвозмездно.

Покупка

В бухгалтерском и налоговом учете первоначальная стоимость купленных ценных бумаг формируется по-разному. Некоторые расходы по правилам бухгалтерского учета включаются в их первоначальную стоимость, а по правилам налогового учета - нет.

Вот как учитываются затраты, связанные с покупкой ценных бумаг:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Вид расходов | Учет расходов | |
| бухгалтерский | налоговый |
| Суммы, уплаченные продавцу  ценных бумаг | Включаются  в первоначальную  стоимость ценных бумаг (п. 9 ПБУ 19/02) | То же (ст. 329  НК РФ) |
| Сборы, связанные с регистрацией  прав на ценные бумаги (например, оплата услуг регистратора) <\*> | Включаются  в первоначальную  стоимость ценных бумаг (п. 9 ПБУ 19/02) | То же (ст. 280  НК РФ) |
| Суммы, уплаченные за  информационные, консультационные и посреднические услуги,  связанные с покупкой ценных  бумаг <\*> | Включаются  в первоначальную  стоимость ценных бумаг (п. 9 ПБУ 19/02) | То же (ст. 280  НК РФ) |
| Услуги нотариуса, связанные  с регистрацией договора,  по которому фирма получает право собственности на ценные бумаги  <\*> | Включаются  в первоначальную  стоимость ценных бумаг (п. 9 ПБУ 19/02) | Учитываются  в составе прочих  расходов  (ст. 264 НК РФ) |
| Проценты по кредитам, полученным для покупки ценных бумаг,  начисленные до их оприходования  на балансе фирмы <\*> | Включаются  в первоначальную  стоимость ценных бумаг (п. 9 ПБУ 19/02) | Учитываются  в составе  внереализационных расходов  (ст. 265 НК РФ) |
| Отрицательные разницы,  связанные с покупкой ценных  бумаг | Включаются  в состав прочих  расходов  (п. 11 ПБУ 10/99) | Учитываются  в составе  внереализационных расходов  (ст. 265 НК РФ) |
| Другие затраты, непосредственно  связанные с приобретением ценных бумаг <\*> | Включаются  в первоначальную  стоимость ценных бумаг (п. 9 ПБУ 19/02) | То же (ст. 280  НК РФ) |

--------------------------------

<\*> Если указанные затраты являются несущественными, то в бухгалтерском учете они могут быть включены в состав прочих расходов (п. 11 ПБУ 19/02).

Таким образом, по правилам налогового учета в первоначальную стоимость ценных бумаг не включают:

- стоимость услуг нотариуса, связанных с регистрацией договора, по которому фирма получает право собственности на ценные бумаги;

- проценты по кредитам, полученным для покупки ценных бумаг;

- отрицательные суммовые разницы, связанные с покупкой ценных бумаг.

Рассмотрим эти виды расходов подробнее.

Услуги нотариуса

Вы можете нотариально заверить договор, по которому к вам переходят права собственности на ценные бумаги. Затраты на оплату услуг нотариуса в бухгалтерском учете включают в первоначальную стоимость ценных бумаг, в налоговом - учитывают в составе прочих расходов.

Пример. ЗАО "Актив" приобрело на фондовой бирже акции стоимостью 400 000 руб.

Предположим, что "Актив" заверил договор купли-продажи акций у нотариуса. Стоимость услуг нотариуса (включая госпошлину) составила 6000 руб.

Первоначальная стоимость ценных бумаг составит:

- в бухгалтерском учете - 406 000 руб. (400 000 + 6000);

- в налоговом учете - 400 000 руб.

Обратите внимание: расходы на оформление у нотариуса договора купли-продажи ценных бумаг учитываются при налогообложении прибыли только в пределах государственных тарифов на нотариальные услуги.

Проценты по кредитам

В бухгалтерском учете проценты по кредитам, полученным для покупки ценных бумаг, учитывают так:

- проценты, начисленные до оприходования ценных бумаг, включаются в их первоначальную стоимость;

- проценты, начисленные после оприходования ценных бумаг, включаются в состав прочих расходов.

В налоговом учете проценты по любым кредитам учитывают как внереализационные расходы.

Если проценты по кредиту начисляются до оприходования ценных бумаг, то такие бумаги будут числиться в бухгалтерском и налоговом учете по разной стоимости.

Если вы хотите этого избежать, договоритесь с банком, чтобы независимо от того, на какие цели взят кредит, в договоре было записано: "На пополнение оборотных средств".

Тогда вы сможете учесть уплаченные проценты в составе прочих расходов, а значит, первоначальная стоимость ценных бумаг в бухгалтерском и налоговом учете будет одинакова.

Поэтому отдельных налоговых регистров по их учету не потребуется. Более того, уплаченные проценты в пределах нормативов вы сразу сможете отнести в уменьшение прибыли.

Пример. ЗАО "Актив" приобретает акции.

Стоимость акций - 3 600 000 руб. Для покупки акций фирма получила банковский кредит в той же сумме. Согласно договору "Актив" должен заплатить проценты по кредиту в сумме 200 000 руб. Проценты были начислены до оприходования акций на балансе фирмы.

Ситуация 1. Цель получения кредита, указанная в кредитном договоре, - покупка ценных бумаг.

Первоначальная стоимость акций составит:

- в бухгалтерском учете - 3 800 000 руб. (3 600 000 + 200 000);

- в налоговом учете - 3 600 000 руб.

Ситуация 2. Цель получения кредита, указанная в кредитном договоре, - пополнение оборотных средств.

Первоначальная стоимость акций и в бухгалтерском, и в налоговом учете составит 3 600 000 руб.

Суммовые разницы

Продавцы ценных бумаг могут устанавливать цены на них в условных единицах (как правило, в долларах). Цены, установленные в условных единицах, нужно пересчитывать в рубли.

Если с даты оплаты ценных бумаг до даты их оприходования курс доллара вырос, после такого пересчета ваша рублевая задолженность перед продавцом увеличится. Сумму, которую придется доплатить, называют отрицательной суммовой разницей.

В налоговом учете отрицательные суммовые разницы учитывают как внереализационные расходы. По правилам же бухгалтерского учета отрицательные курсовые (до 2007 г. их называли суммовые) разницы, возникшие до оприходования ценных бумаг, включают в состав прочих расходов.

В результате одно и то же имущество отражается в бухгалтерском и налоговом учете по разной стоимости. А раз так, то не придется заполнять отдельные налоговые регистры по учету ценных бумаг.

Пример. ООО "Пассив" покупает акции другой фирмы за 12 000 долл. США (без НДС). Акции оплачиваются авансом. По договору акции должны быть оплачены по курсу доллара на дату их передачи "Пассиву". Курс доллара на дату предварительной оплаты акций составил 33 руб/USD, а на дату их оприходования - 30 руб/USD.

Фирма перечислит владельцу акций 396 000 руб., в том числе:

360 000 руб. (12 000 USD x 30 руб/USD) - стоимость акций;

36 000 руб. (12 000 USD x (33 руб/USD - 30 руб/USD)) - суммовая разница.

Первоначальная стоимость ценных бумаг составит:

- в бухгалтерском учете - 360 000 руб.;

- в налоговом учете - 360 000 руб.

Обратите внимание: суммовые разницы, возникшие от продажи ценных бумаг, в бухгалтерском учете отражают в составе прочих, а в налоговом учете - внереализационных расходов или доходов. На стоимость купленных ценных бумаг они не влияют.

Поступление акций в результате увеличения

уставного капитала фирмы, которая их выпустила

Если организация, которая выпустила (эмитировала) акции, увеличила свой уставный капитал за счет собственного имущества, то ваша фирма должна получить дополнительные акции.

Обратите внимание: стоимость дополнительных акций, полученных в результате увеличения размеров уставного капитала организации-эмитента, налогом на прибыль не облагается.

Как отразить стоимость дополнительных акций в налоговом учете, покажет пример.

Пример. ООО "Пассив" купило 1000 акций ОАО "Инвест". Первоначальная стоимость одной акции - 200 руб.

В результате увеличения уставного капитала "Инвеста" фирма получила 600 дополнительных акций. Их номинальная стоимость - 180 руб.

В налоговом учете первоначальная стоимость одной акции составит:

(1000 шт. x 200 руб.) : (1000 шт. + 600 шт.) = 125 руб/шт.

Общая стоимость 1600 акций, по данным налогового учета, составит: 1600 шт. x 125 руб/шт. = 200 000 руб.

Вклад в уставный капитал

Ценные бумаги, полученные в качестве вклада в уставный капитал, отражают в бухгалтерском и налоговом учете по-разному.

В бухгалтерском учете их оприходуют по стоимости, согласованной между акционерами (участниками) фирмы (п. 12 ПБУ 19/02).

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

В обществе с ограниченной ответственностью независимый оценщик должен привлекаться для определения стоимости ценных бумаг, если размер вклада превышает 20 000 руб. (п. 2 ст. 15 Федерального закона от 8 февраля 1998 г. N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью").

В налоговом учете такие ценные бумаги отражают исходя из их стоимости, определенной по данным передающей стороны. Стоимость определяют на дату перехода права собственности на эти бумаги (ст. 277 НК РФ).

Поступление безвозмездно

Если ваша фирма получила ценные бумаги безвозмездно, то в бухгалтерском учете они отражаются так:

- если ценные бумаги котируются на организованном рынке - исходя из текущей рыночной стоимости, рассчитанной организатором торговли;

- если ценные бумаги не котируются на организованном рынке - исходя из суммы, которая может быть получена в результате их продажи.

В налоговом учете такие ценные бумаги отражают по рыночной стоимости. При этом стоимость ценных бумаг не может быть меньше затрат на их приобретение по данным передающей стороны (ст. 250 НК РФ).

Если сумма этих затрат больше, чем рыночная цена ценных бумаг, то в налоговом учете их отражают исходя из расходов на их приобретение (по данным передающей стороны), а в бухгалтерском - по рыночной стоимости.

Следовательно, вам придется вести по этому имуществу отдельные регистры налогового учета.

Пример. ООО "Пассив" безвозмездно получило акции другой фирмы. Полученные акции котируются на организованном рынке. Рыночная стоимость акций - 850 000 руб. По данным налогового учета организации, которая передала акции, сумма расходов на их покупку составляет 1 200 000 руб.

Первоначальная стоимость акций составит:

- в бухгалтерском учете - 850 000 руб.;

- в налоговом учете - 1 200 000 руб.

В данной ситуации можно посоветовать подобрать такую рыночную стоимость, которая будет соответствовать затратам на покупку ценных бумаг. Порядок расчета рыночной стоимости ценных бумаг содержится в ст. 280 Налогового кодекса.

Со стоимости безвозмездно поступивших ценных бумаг, по которой они отражены в налоговом учете, нужно заплатить налог на прибыль.

Исключение из этого правила предусмотрено для ценных бумаг, полученных:

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

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

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

При этом ценные бумаги не могут быть переданы третьим лицам в течение одного года с момента их получения. В противном случае вам придется заплатить налог в общем порядке.

Обратите внимание: безвозмездная передача и получение имущества (сделки дарения) на сумму более 500 руб. между коммерческими организациями запрещены (ст. 575 ГК РФ).

Таким образом, безвозмездно получить ценные бумаги ваша фирма может только от физических лиц, некоммерческих организаций, а также государственных и муниципальных органов.

Налоговый учет первоначальной стоимости ценных бумаг

В налоговом учете первоначальную стоимость ценных бумаг отражают в двух налоговых регистрах:

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

- регистре-расчете "Формирование стоимости объекта учета".

Если стоимость ценных бумаг в бухгалтерском и налоговом учете совпадает, то упомянутые регистры вести не нужно.

Порядок заполнения регистров

Прежде всего оформите регистр учета операций приобретения имущества, работ, услуг, прав.

Его заполняют на основании первичных документов, в которых отражены затраты, связанные с покупкой ценных бумаг (например, договоров, актов приемки-передачи, счетов-фактур и т.д.).

Исходя из данных этого регистра, заполните регистр-расчет "Формирование стоимости объекта учета".

Образец заполнения регистров

Как заполнить регистры, покажет пример.

Пример. В январе ЗАО "Актив" приобрело у ОАО "Фондовая биржа" 1000 акций другой фирмы (ОАО "Нефтегаз"). Стоимость акций - 670 000 руб.

Расходы, связанные с регистрацией прав на ценные бумаги (оплата услуг регистратора), составили 25 000 руб. (без НДС).

Регистры будут заполнены так.

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

│ Регистр учета операций приобретения имущества, работ, │

│ услуг, прав │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

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

│ 7732854373 │

│ИНН: -------------------------- │

│ С 1 по 31 января 2008 г. │

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

│ │

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

││ 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 │Приобретение │Покупка ││

││ │ │оплатой │от 10.01.2008 │имущества │у продавца ││

││ │ │ │N 02/а │ │ ││

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

││ 2 │15.01.2008│С последующей│Квитанция к ПКО│Приобретение │Регистрация ││

││ │ │оплатой │от 15.01.2008 │имущества │прав ││

││ │ │ │N 36, │ │на акции ││

││ │ │ │счет-фактура │ │ ││

││ │ │ │от 15.01.2008 │ │ ││

││ │ │ │N 45 │ │ ││

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

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

││ Сумма,│Количество,│ Наименование объекта │ Дата │ Основание ││

││ руб. │ шт. │ учета, с приобретением │ признания│ для признания ││

││ │ │которого связано несение│ объекта │ объекта учета ││

││ │ │ расходов (получение │ учета │ ││

││ │ │ доходов) │ │ ││

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

││ 7 │ 8 │ 9 │ 10 │ 11 ││

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

││670 000│ 1 000 │Акции ОАО "Нефтегаз" │15.01.2008│Переход права ││

││ │ │ │ │собственности ││

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

││ 25 000│ - │Акции ОАО "Нефтегаз" │15.01.2008│Оплата расходов││

││ │ │ │ │по регистрации ││

││ │ │ │ │акций ││

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

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

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

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

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

│ Регистр-расчет "Формирование стоимости объекта учета" │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

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

│ 7732854373 │

│ИНН: -------------------------- │

│ С 1 по 31 января 2008 г. │

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

│ │

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

││ N │Наименование│ Дата │ Наименование│Количество,│ Сумма,│Стоимость││

││п/п│ объекта │ признания│ операции │ шт. │ руб. │ объекта ││

││ │ учета │ объекта │ │ │ │ учета, ││

││ │ │ учета │ │ │ │ руб. ││

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

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 │ 7 ││

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

││ 1 │Акции ОАО │15.01.2008│Покупка │ 1 000 │670 000│ 695 000 ││

││ │"Нефтегаз" │ │у продавца │ │ │ ││

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

││ 2 │Оплата услуг│15.01.2008│Регистрация │ - │ 25 000│ ││

││ │регистратора│ │прав на акции│ │ │ ││

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

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

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

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

Выбытие ценных бумаг

Ценные бумаги могут быть списаны с баланса фирмы в результате:

- продажи;

- безвозмездной передачи;

- передачи в качестве вклада в уставный капитал другой фирмы.

Продажа ценных бумаг

При продаже ценных бумаг в налоговом учете нужно отразить:

- выручку от реализации;

- расходы, связанные с их реализацией.

Если эти показатели в бухгалтерском и налоговом учете совпадают, то вести регистры налогового учета выручки или расходов от продажи ценных бумаг не нужно.

Всю необходимую информацию можно получить из бухгалтерского учета.

Общий порядок определения выручки от реализации

ценных бумаг

В бухгалтерском и налоговом учете выручка от реализации ценных бумаг формируется по-разному.

Так, некоторые доходы по правилам бухгалтерского учета увеличивают выручку от реализации, а по правилам налогового учета - нет.

Вот как учитывается выручка, связанная с продажей ценных бумаг:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Вид доходов | Учет доходов | |
| бухгалтерский | налоговый |
| Деньги, полученные  (причитающиеся  к получению) от  покупателя ценных  бумаг <\*> | Включаются в состав  выручки от продажи  ценных бумаг  и отражаются как прочие доходы (п. 7 ПБУ 9/99) | Включаются в состав  выручки от реализации  (ст. 249 НК РФ) <\*\*> |
| Разницы, которые  возникают, если  выручка получена в  иностранной валюте | Включаются в состав  прочих доходов или  расходов (п. 7 ПБУ  9/99, п. 11 ПБУ 10/99) | Включаются в состав  внереализационных доходов  или расходов (ст. ст. 250, 265 НК РФ) |
| Проценты за отсрочку  оплаты ценных бумаг  (коммерческий кредит | Увеличивают выручку  от продажи ценных бумаг (п. 6.2 ПБУ 9/99) | Включаются в состав  внереализационных доходов  (ст. 250 НК РФ) |
| Проценты или дисконт  по векселям,  выпущенным покупателем и переданным фирме  в оплату ценных бумаг | Увеличивают выручку  от продажи ценных бумаг (п. 6.2 ПБУ 9/99) | Включаются в состав  внереализационных доходов  (ст. 250 НК РФ) |
| Стоимость имущества,  полученного при  реализации ценных  бумаг по  товарообменному  договору <\*> | Включается в состав  выручки от продажи  ценных бумаг  и отражается как прочий доход исходя  из стоимости имущества, полученного в обмен  (п. 6.3 ПБУ 9/99) | Включается в состав  выручки от реализации  исходя из цены договора  (ст. 274 НК РФ) <\*\*> |

--------------------------------

<\*> Если купля-продажа акций является для вашей фирмы обычным видом деятельности, то полученные доходы отражают и в бухгалтерском, и в налоговом учете в составе выручки от реализации.

<\*\*> Исключение из этого порядка предусмотрено для случаев, когда ценные бумаги продаются по стоимости ниже минимальных цен, установленных организатором торговли (для ценных бумаг, обращающихся на рынке), или по цене, которая отклоняется более чем на 20 процентов от средних или расчетных цен (для ценных бумаг, не обращающихся на рынке).

Как видно из таблицы, по правилам налогового учета в состав доходов от продажи ценных бумаг не включают:

- суммовые разницы;

- проценты по коммерческим кредитам;

- проценты (дисконт) по векселям.

Эти суммы в бухгалтерском учете отражаются иначе, чем в налоговом. Также по-разному в бухгалтерском и налоговом учете отражают доходы от реализации ценных бумаг по товарообменным договорам.

Особенности определения выручки от реализации ценных бумаг

Как правило, выручка от реализации ценных бумаг определяется исходя из их продажной цены, установленной договором. Однако из этого правила есть исключения.

Так, если выручка от реализации ценных бумаг, которые обращаются на рынке, ниже минимальных цен на них, установленных организатором торговли, для целей налогообложения используется минимальная цена.

Ценные бумаги считаются обращающимися на рынке, если одновременно соблюдаются три условия:

- они допущены к обращению на рынке организатором торговли (например, фондовой биржей);

- информация о ценах (котировках) ценных бумаг публикуется в средствах массовой информации (газетах, журналах, Интернете и т.д.) или может быть предоставлена организатором торговли;

- по ценным бумагам можно рассчитать рыночную котировку (средневзвешенную цену).

Пример. ЗАО "Актив" продает 1000 акций ОАО "Газинвест".

Продажная стоимость акций составляет 320 000 руб. Акции обращаются на рынке ценных бумаг.

Минимальная цена сделки с этими акциями, которая установлена организатором торговли на дату их продажи, составила 420 000 руб.

Выручку от продажи акций отражают так:

- в бухгалтерском учете - как прочий доход в сумме 320 000 руб.;

- в налоговом учете - как выручку от реализации акций в сумме 420 000 руб.

По ценным бумагам, которые не обращаются на рынке, выручка от реализации определяется исходя из их продажной цены, если она:

- превышает минимальные цены на аналогичные (идентичные, однородные) ценные бумаги, установленные организатором торговли;

- отклоняется не более чем на 20 процентов от средневзвешенной цены на аналогичные (идентичные, однородные) ценные бумаги, рассчитанной организатором торговли;

- отличается от расчетной стоимости ценной бумаги не более чем на 20 процентов (если у фирмы нет информации о средневзвешенной цене). Расчетная стоимость ценных бумаг определяется фирмой самостоятельно на основании той или иной информации о них (например, особенности их обращения, стоимость чистых активов эмитента и т.д.).

В Налоговом кодексе не сказано, как определять выручку, если продажная стоимость ценных бумаг не соответствует упомянутым критериям. По нашему мнению, в такой ситуации выручка рассчитывается исходя:

- из минимальных цен на аналогичные (идентичные, однородные) ценные бумаги, установленных организатором торговли;

- из средневзвешенной цены на идентичные или однородные ценные бумаги, рассчитанной организатором торговли, уменьшенной на 20 процентов;

- из расчетной стоимости ценной бумаги, уменьшенной на 20 процентов.

Пример. Вернемся к предыдущему примеру.

Предположим, что акции ОАО "Газинвест" не обращаются на рынке ценных бумаг. Минимальная цена сделки с идентичными ценными бумагами, которая установлена организатором торговли, составила 510 000 руб.

Выручку от продажи акций отражают так:

- в бухгалтерском учете - как прочий доход в сумме 320 000 руб.;

- в налоговом учете - как выручку от реализации акций в сумме 510 000 руб.

Аналогичные правила применяются при продаже ценных бумаг по товарообменным (бартерным) договорам.

Обратите внимание: выручку от реализации ценных бумаг, обращающихся и не обращающихся на организованном рынке, отражают в налоговом учете раздельно (то есть в разных налоговых регистрах).

Расходы, связанные с продажей ценных бумаг

Расходы, связанные с продажей ценных бумаг, уменьшают доходы от их реализации. В бухгалтерском и налоговом учете такие расходы формируются по-разному.

Вот как учитывают затраты, связанные с их продажей:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Вид доходов | Учет доходов | |
| бухгалтерский | налоговый |
| Первоначальная стоимость  проданных ценных бумаг | Прочие расходы (п. 11  ПБУ 10/99) | Расходы, связанные с  реализацией ценных бумаг (ст. 329 НК РФ) |
| Суммы, уплаченные за  информационные, консультационные  и посреднические услуги,  связанные с продажей ценных бумаг | Прочие расходы (п. 11  ПБУ 10/99) | Расходы, связанные с  реализацией ценных бумаг (ст. 329 НК РФ) |
| Плата нотариусу за оформление  сделки купли-продажи ценных бумаг | Прочие расходы (п. 11  ПБУ 10/99) | Прочие расходы (ст. 264  НК РФ) |
| Другие затраты, непосредственно  связанные с реализацией ценных  бумаг | Прочие расходы (п. 11  ПБУ 10/99) | Расходы, связанные с  реализацией ценных бумаг (ст. 329 НК РФ) |

В бухгалтерском учете есть три метода списания первоначальной стоимости проданных ценных бумаг:

- по стоимости каждой ценной бумаги;

- по стоимости ценных бумаг, первых по времени приобретения (способ ФИФО);

- по средней стоимости.

В налоговом учете также существуют три метода списания первоначальной стоимости проданных ценных бумаг:

- по стоимости каждой ценной бумаги;

- по стоимости ценных бумаг, первых по времени приобретения (способ ФИФО);

- по стоимости ценных бумаг, последних по времени приобретения (способ ЛИФО).

Выбранный способ списания стоимости ценных бумаг вы должны закрепить в бухгалтерской и налоговой учетной политике.

Проще всего закрепить в обеих учетных политиках единый и для бухгалтерского, и для налогового учета метод списания первоначальной стоимости ценных бумаг (например, метод ФИФО). Это позволит избежать двойной работы и не вести налоговый учет расходов по их списанию. Всю необходимую информацию можно будет получить исходя из данных бухгалтерского учета.

Если вы используете метод ФИФО, то ценные бумаги, поступившие ранее других, списываются первыми. Если ценные бумаги были куплены партиями (например, по 100 штук), то сначала списывается первая партия, затем вторая и т.д. Если ценных бумаг в первой партии недостаточно, то списывается часть ценных бумаг из второй.

Как учесть расходы, связанные с продажей ценных бумаг, в бухгалтерском и налоговом учете, покажет пример.

Пример. В январе ЗАО "Актив" приобрело 200 акций ОАО "Газинвест". Акции покупались в следующем порядке:

11 января - 50 штук по цене 10 000 руб/шт.;

14 января - 70 штук по цене 11 000 руб/шт.;

20 января - 80 штук по цене 12 000 руб/шт.

В I квартале фирма продала 170 акций ОАО "Газинвест". Акции продавали в следующем порядке:

25 января - 40 штук;

15 февраля - 60 штук;

10 марта - 70 штук.

Согласно бухгалтерской и налоговой политике ценные бумаги списывают по методу ФИФО. Бухгалтер должен списать стоимость акций так:

25 января списывается первоначальная стоимость 40 акций, купленных 11 января. Она составит 400 000 руб. (40 шт. x 10 000 руб/шт.);

15 февраля списывается первоначальная стоимость 10 акций, купленных 11 января, и 50 акций, купленных 14 января. Первоначальная стоимость этих акций составит 650 000 руб. (10 шт. x 10 000 руб/шт. 50 шт. x 11 000 руб/шт.);

10 марта списывается первоначальная стоимость 20 акций, купленных 14 января, и 50 акций, купленных 20 января. Первоначальная стоимость этих акций составит 820 000 руб. (20 шт. x 11 000 руб/шт. + 50 шт. x 12 000 руб/шт.). Общая стоимость проданных акций, которая уменьшает прибыль от их реализации, как в бухгалтерском, так и в налоговом учете составит:

400 000 + 650 000 + 820 000 = 1 870 000 руб.

Обратите внимание: расходы, связанные с продажей ценных бумаг, обращающихся и не обращающихся на организованном рынке, отражают в налоговом учете раздельно.

Расходы, связанные с продажей ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке, не могут уменьшать доходы от реализации ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке.

Расходы, связанные с продажей ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке, не могут уменьшать доходы от реализации ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке.

Убыток от продажи ценных бумаг может быть перенесен на последующие налоговые периоды в следующем порядке:

- убыток от продажи ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке, уменьшает доход от реализации таких же ценных бумаг, полученный в последующих налоговых периодах;

- убыток от продажи ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке, уменьшает доход от реализации таких же ценных бумаг, полученный в последующих налоговых периодах.

Безвозмездная передача ценных бумаг

В бухгалтерском учете первоначальную стоимость безвозмездно переданных ценных бумаг, а также затраты, связанные с такой передачей, отражают в составе прочих расходов. При налогообложении прибыли такие расходы не учитывают (п. 16 ст. 270 НК РФ).

Обратите внимание: безвозмездная передача и получение имущества (сделки дарения) на сумму более 500 руб. между коммерческими организациями запрещены (ст. 575 ГК РФ).

Передача ценных бумаг в уставный капитал другой организации

В бухгалтерском учете ценные бумаги, переданные в качестве вклада в уставный капитал, отражают по стоимости, согласованной между учредителями.

Если эта стоимость больше их первоначальной цены, то в бухгалтерском учете сумму превышения отражают в составе прочих доходов.

В налоговом учете эту сумму в составе доходов не учитывают (п. 1 ст. 277 НК РФ).

Если стоимость ценных бумаг, согласованная учредителями, меньше их первоначальной цены, то в бухгалтерском учете сумму убытка отражают в составе прочих расходов. Налогооблагаемую прибыль такой убыток не уменьшает (п. 3 ст. 270 НК РФ).

Налоговый учет доходов и расходов от выбытия ценных бумаг

Налоговое ведомство предусмотрело только один регистр, в котором отражается информация о выбытии ценных бумаг - регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав.

Однако в этом регистре нет данных о первоначальной стоимости ценных бумаг и сумме расходов, связанных с их реализацией.

Чтобы отразить финансовый результат от реализации ценных бумаг, вам придется разработать соответствующий регистр самостоятельно.

Далее мы приведем его рекомендуемую форму.

Порядок заполнения регистров

Прежде всего заполните регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав. Его заполняют на основании первичных документов, которыми оформляется выбытие ценных бумаг (договоров, актов приемки-передачи и т.д.).

Затем заполните регистр-расчет "Финансовый результат от реализации ценных бумаг, обращающихся (не обращающихся) на организованном рынке" (форма этого регистра разрабатывается фирмой самостоятельно). Его оформляют на основании данных:

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

- регистра-расчета "Формирование стоимости объекта учета".

Обратите внимание: финансовый результат от продажи ценных бумаг, обращающихся и не обращающихся на организованном рынке, отражают в разных налоговых регистрах.

Образец заполнения регистров

Как заполнить регистры, покажет пример.

Пример. На балансе ЗАО "Актив" числится 1000 акций ОАО "Газинвест". Первоначальная стоимость акций, по данным налогового учета, - 500 000 руб.

Акции "Газинвеста" обращаются на организованном рынке ценных бумаг.

В январе "Актив" продал акции. Выручка от их продажи составила 400 000 руб.

Продажная стоимость акций превышает минимальную цену сделок с указанными ценными бумагами, зарегистрированную организатором торговли. Следовательно, при расчете налога на прибыль используется фактическая цена продажи акций. Расходы, непосредственно связанные с реализацией акций, составили 30 000 руб.

Регистры будут заполнены так.

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

│ Регистр учета операций выбытия имущества, работ, │

│ услуг, прав │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

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

│ 7732854373 │

│ИНН: -------------------------- │

│ С 1 по 31 января 2008 г. │

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

│ │

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

││ N │ Дата │ Условия │Вид дохода│ Основания│Наименование│ Сумма,│Количество,││

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

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

││ │ │ работ, │ │ операции)│ │ │ ││

││ │ │ услуг, │ │ │ │ │ ││

││ │ │ прав │ │ │ │ │ ││

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

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 │ 7 │ 8 ││

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

││ 1 │15.01.2008│Продажа │Выручка от│Договор │Акции ОАО │400 000│ 1 000 ││

││ │ │ │реализации│купли- │"Газинвест" │ │ ││

││ │ │ │ценных │продажи от│ │ │ ││

││ │ │ │бумаг │10.01.2008│ │ │ ││

││ │ │ │ │N 45/ЦБ, │ │ │ ││

││ │ │ │ │акт │ │ │ ││

││ │ │ │ │приемки- │ │ │ ││

││ │ │ │ │передачи │ │ │ ││

││ │ │ │ │от │ │ │ ││

││ │ │ │ │15.01.2008│ │ │ ││

││ │ │ │ │N 52/ЦБ │ │ │ ││

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

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

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

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

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

│ Регистр-расчет "Финансовый результат от реализации │

│ ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке" │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

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

│ 7732854373 │

│ИНН: -------------------------- │

│ С 1 по 31 января 2008 г. │

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

│ │

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

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

││п/п│ операции │ объекта │реализации│ стоимость, │связанные с│ величина │ (убыток) │ убытка от ││

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

││ │ │ │ руб. │ │ объекта, │связанных с│реализации│ которая ││

││ │ │ │ │ │ руб. │реализацией│ (гр. 4 - │переносится││

││ │ │ │ │ │ │ объекта │ гр. 7), │ на ││

││ │ │ │ │ │ │ (гр. 5 + │ руб. │последующие││

││ │ │ │ │ │ │ гр. 6), │ │ налоговые ││

││ │ │ │ │ │ │ руб. │ │ периоды, ││

││ │ │ │ │ │ │ │ │ руб. ││

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

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

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

││ 1 │15.01.2008│Акции ОАО │ 400 000 │ 500 000 │ 30 000 │ 530 000 │ -130 000 │ 130 000 ││

││ │ │"Газинвест" │ │ │ │ │ │ ││

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

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

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

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

Глава 6. НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

Фирма должна вести налоговый учет:

- денег в кассе;

- денег на расчетных счетах;

- денег на валютных счетах.

Налоговый учет поступивших денег нужен для отражения информации о доходах, которые относятся как к текущему, так и к будущим отчетным (налоговым) периодам.

Так, фирмы, которые рассчитывают доходы и расходы по кассовому методу, отражают в налоговом регистре по учету полученных денежных средств выручку от реализации, авансы, поступившие в счет предстоящей поставки товаров (работ, услуг), внереализационные доходы и т.д.

Фирмы, которые рассчитывают доходы и расходы по методу начисления, отражают в этом регистре сумму денег, поступивших безвозмездно, средства целевого финансирования, полученные дивиденды и т.д.

Налоговый учет израсходованных денег нужен для отражения информации о расходах, которые относятся как к текущему, так и к будущим отчетным (налоговым) периодам.

Фирмы, которые рассчитывают доходы и расходы по кассовому методу, отражают в регистре по учету потраченных денежных средств все операции, связанные с оплатой материальных ценностей (работ, услуг), выдачей зарплаты, перечислением налогов в бюджет и т.д.

Фирмы, которые рассчитывают доходы и расходы по методу начисления, отражают в регистре все операции, связанные с выдачей денег по расходам, которые уменьшают прибыль только после их оплаты (например, подъемные, компенсации за использование личного транспорта в служебных целях и т.д.).

Обратите внимание: в налоговом учете отражают только те операции, в результате которых появляются доходы или расходы, влияющие на налогооблагаемую прибыль. Например, если фирма определяет доходы и расходы по методу начисления, в регистре по расходованию денег не отражают операции по их перечислению в оплату товаров (работ, услуг), материалов и т.д. Такие расходы учитываются при налогообложении прибыли независимо от того, оплачены они или нет.

Налоговые регистры по учету денежных средств

Поступление денег

Деньги, полученные на банковский счет или в кассу фирмы, отражают в регистре учета поступлений денежных средств. Данные регистра заполняют на основании первичных документов, которыми оформляется поступление денег (приходных кассовых ордеров, выписок банка и т.д.).

Как заполнить этот регистр, покажет пример.

Пример. В январе на расчетный счет ЗАО "Актив" поступили: денежные средства, полученные организацией безвозмездно, в сумме 100 000 руб.; дивиденды по акциям в сумме 40 000 руб.

Регистр будет заполнен так.

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

│ Регистр учета поступлений денежных средств │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

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

│ 7732854373 │

│ИНН: ----------------------------- │

│ с 1 по 31 января 2008 г. │

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

│ │

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

││ N │ Дата │ Основание │ Условия │ Сумма, │ Признак ││

││п/п│поступления│ поступления │ или вид │ руб. │ операции ││

││ │ │ (реквизиты │ поступления│ │в иностранной││

││ │ │ договора) │ │ │ валюте ││

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

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 ││

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

││ 1 │ 05.01.2007│Договор дарения │Безвозмездно│ 100 000 │Нет ││

││ │ │от 03.01.2008 N 6│ │ │ ││

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

││ 2 │ 25.01.2007│Акции ОАО "Салют"│Выплата │ 40 000 │Нет ││

││ │ │ │дивидендов │ │ ││

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

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

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

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

Одновременно в налоговом учете делаются записи по отражению внереализационных доходов, полученных фирмой.

Расходование денег

Деньги, потраченные фирмой, отражают в регистре учета расхода денежных средств. Данные регистра заполняют на основании первичных документов, которыми оформляется перечисление или выдача денег (расходных кассовых ордеров, выписок банка и т.д.).

Как заполнить этот регистр, покажет пример.

Пример. В январе ЗАО "Актив" выплатило своим работникам:

- подъемные в сумме 2000 руб.;

- компенсацию за использование личного транспорта в служебных целях в сумме 1500 руб.

Регистр будет заполнен так.

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

│ Регистр учета расхода денежных средств │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

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

│ 7732854373 │

│ИНН: ----------------------------- │

│ с 1 по 31 января 2008 г. │

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

│ │

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

││ N │ Дата │ Основание расхода│ Условия или вид │ Сумма,│ Признак ││

││п/п│ расхода │ (реквизиты │ расхода │ руб. │ операции в││

││ │ │ договора) │ │ │иностранной││

││ │ │ │ │ │ валюте ││

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

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 ││

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

││ 1 │20.01.2008│Трудовой договор │Выплата подъемных│ 2000 │Нет ││

││ │ │от 01.01.2008 N 45│ │ │ ││

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

││ 2 │31.01.2008│Трудовой договор │Выплата │ 1500 │Нет ││

││ │ │от 28.01.2008 N 48│компенсации │ │ ││

││ │ │ │за использование │ │ ││

││ │ │ │личного │ │ ││

││ │ │ │транспорта │ │ ││

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

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

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

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

Одновременно в налоговом учете делают записи по отражению расходов фирмы.

Глава 7. СВОДНЫЙ УЧЕТ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ

Доходы

В налоговом учете сумму всех доходов, полученных фирмой за отчетный (налоговый) период, отражают в регистре учета доходов текущего периода. Здесь отражают как доходы от продажи имущества, так и внереализационные доходы. Это сводный регистр налогового учета. Данные для его заполнения берут из других налоговых регистров (например, регистра учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав; регистра-расчета "Финансовый результат от реализации амортизируемого имущества").

Итоговые сведения из сводного регистра переносят в декларацию по налогу на прибыль. Форма декларации утверждена Приказом Минфина России от 7 февраля 2006 г. N 24н.

Каждый вид доходов (выручка от реализации товаров, готовой продукции, материалов и т.д.) указывают в сводном регистре отдельно. Заполнить его и перенести нужные данные в декларацию по налогу на прибыль поможет таблица:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Вид дохода | Регистр | Раздел  книги  с образцом регистра | Строка  декларации по налогу  на прибыль |
| Выручка от реализации (Приложение N 1 к листу 02 декларации) | | | |
| Готовой продукции | Регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав | II | 011 |
| Работ, услуг | Регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав | II | 011 |
| Прочего имущества | Регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав | II | 014 |
| Товаров, купленных для перепродажи | Регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав | II | 012 |
| Основных средств | - Регистр учета операций  выбытия имущества, работ,  услуг, прав  - Регистр-расчет "Финансовый  результат от реализации  амортизируемого имущества" | II | 014 |
| Нематериальных  активов | - Регистр учета операций  выбытия имущества, работ,  услуг, прав  - Регистр-расчет "Финансовый  результат от реализации  амортизируемого имущества" | II | 014 |
| Работ, услуг  обслуживающих  производств  и хозяйств | Регистр-расчет "Финансовый  результат от деятельности  обслуживающих производств  и хозяйств" | IV | 030 |
| Финансовых  вложений | - Регистр учета операций  выбытия имущества, работ,  услуг, прав  - Регистр-расчет "Финансовый  результат от реализации ценных бумаг, обращающихся  (не обращающихся)  на организованном рынке" | V | Доходы  указываются в листе 05  декларации |
| Внереализационные доходы (Приложение N 1 к листу 02 декларации) | | | |
| От сдачи имущества в аренду | Регистр учета  внереализационных доходов  отчетного периода | II | 100 |
| Положительная  разница,  образовавшаяся  при покупке или  продаже валюты | Регистр учета  внереализационных доходов  отчетного периода | II | 100 |
| Штрафы и пени,  начисленные  за нарушение  контрагентами  условий  хозяйственных  договоров | - Регистр учета расчетов  по штрафным санкциям  - Регистр-расчет сумм  начисленных штрафных санкций  за отчетный период | II | 100 |
| Проценты  по договорам  займа или кредита | Регистр учета  внереализационных доходов  отчетного периода | II | 100 |
| Общая сумма  восстановленных  резервов, в том  числе: | Регистры по учету резервов | IV | 100 |
| - по сомнительным  долгам | - Расчет резерва сомнительных  долгов текущего отчетного  (налогового) периода  - Регистр движения резерва  по сомнительным долгам | III | 100 |
| - по гарантийному  ремонту  и обслуживанию | - Регистр-расчет резерва  расходов на гарантийный ремонт - Регистр-расчет коэффициента  для перерасчета резерва  расходов на гарантийный ремонт | III | 100 |
| - на выплату  отпускных,  вознаграждений  за выслугу лет | - Регистр по учету резерва  на оплату отпусков  (вознаграждений за выслугу  лет) | III | 100 |
| Стоимость  имущества,  полученного  безвозмездно | - Регистр учета  внереализационных доходов  отчетного периода  - Регистр "Формирование  стоимости объекта учета" | II | 100 |
| Доходы прошлых  лет, выявленные  в отчетном году | Регистр учета  внереализационных доходов  отчетного периода | II | 101 |
| Положительная  курсовая разница | Регистр учета  внереализационных доходов  отчетного периода | II | 100 |
| Стоимость  имущества,  полученного  при ликвидации  основных средств | - Регистр учета  внереализационных доходов  отчетного периода  - Регистр "Формирование  стоимости объекта учета" | II | 102 |
| Суммы списанной  кредиторской  задолженности | - Регистр учета операций  по движению кредиторской  задолженности  - Акт инвентаризации  кредиторской задолженности  на отчетную дату  - Регистр учета  внереализационных доходов  отчетного периода | II | 100 |
| Другие  внереализационные  доходы | Регистр учета  внереализационных доходов  отчетного периода | II | 100 |

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

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

- выручку от реализации готовой продукции в сумме 1 200 000 руб.;

- выручку от реализации товаров, купленных для перепродажи, в сумме 380 000 руб.;

- доходы от сдачи имущества в аренду в сумме 80 000 руб.;

- проценты по договору займа в сумме 60 000 руб.;

- положительную курсовую разницу от переоценки валюты в сумме 12 000 руб.

Фирма платит налог на прибыль ежеквартально.

Сводный регистр по учету доходов будет заполнен так.

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

│ Регистр учета доходов текущего периода │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

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

│ 7732854373 │

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

│ с 1 января до 31 марта 2008 г. │

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

│ │

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

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

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

││ │ │ │ учета │ │его виду,││

││ │ │ │ │ │ руб. ││

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

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 ││

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

││ 1 │Доход от продажи│Выручка │Готовая │1 200 000│1 580 000││

││ │готовой │от реализации │продукция │ │ ││

││ │продукции │ │ │ │ ││

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

││ 2 │Доход от продажи│Выручка │Покупные │ 380 000│ ││

││ │товаров │от реализации │товары │ │ ││

│├───┴────────────────┴─────────────────┴────────────┴─────────┴─────────┤│

│├───┬────────────────┬─────────────────┬────────────┬─────────┬─────────┤│

││ 1 │Доход от сдачи │Внереализационный│Доходы │ 80 000│ 152 000││

││ │имущества │доход │от аренды │ │ ││

││ │в аренду │ │ │ │ ││

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

││ 2 │Проценты, │Внереализационный│Доходы │ 60 000│ ││

││ │полученные по │доход │по договору │ │ ││

││ │договору займа │ │займа │ │ ││

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

││ 3 │Курсовая разница│Внереализационный│Денежные │ 12 000│ ││

││ │от переоценки │доход │средства в │ │ ││

││ │иностранной │ │иностранной │ │ ││

││ │валюты │ │валюте │ │ ││

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

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

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

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

Расходы

Расходы фирмы отражают в двух налоговых регистрах. Первый - это регистр по учету прямых и косвенных расходов. Здесь указывают затраты, связанные с производством и реализацией продукции, товаров, работ и услуг (материальные расходы, затраты на оплату труда, суммы начисленной амортизации, прочие расходы). Второй - это регистр по учету внереализационных расходов, которые уменьшают облагаемую прибыль фирмы.

Прямые и косвенные расходы

Прямые расходы отражают в регистре по учету прямых расходов, уменьшающих облагаемую прибыль.

Косвенные (прочие) расходы отражают в сводном регистре учета прочих расходов текущего периода. Его заполняют на основании данных других налоговых регистров о тех затратах фирмы, которые относятся к прочим (например, регистра учета расходов на гарантийный ремонт; регистра учета расчетов с бюджетом и т.д.).

Данные из этих регистров переносят в декларацию по налогу на прибыль.

Каждый вид косвенных расходов (затраты на заработную плату, информационные и консультационные услуги и т.д.) указывают в регистре отдельно.

Заполнить сводный регистр по учету косвенных расходов и перенести данные в декларацию по налогу на прибыль поможет следующая таблица:

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

│ Вид расхода │ Регистр │ Раздел │ Строка │

│ │ │ книги │декларации│

│ │ │с образцом│ по налогу│

│ │ │ регистра │на прибыль│

├────────────────────┴──────────────────────────────┴──────────┴──────────┤

│ Прямые расходы (Приложение N 2 к листу 02 декларации) │

├────────────────────┬──────────────────────────────┬──────────┬──────────┤

│Прямые расходы, │Регистр учета прямых расходов,│ IV │ 010 │

│обработка и │уменьшающих налогооблагаемую │ │ │

│переработка сырья │прибыль │ │ │

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

│Прямые расходы │Регистр учета прямых расходов,│ IV │ 010 │

│по работам, услугам │уменьшающих налогооблагаемую │ │ │

│ │прибыль │ │ │

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

│Прямые расходы │Регистр учета прямых расходов,│ IV │ 010 │

│торговых фирм │уменьшающих налогооблагаемую │ │ │

│ │прибыль │ │ │

├────────────────────┴──────────────────────────────┴──────────┴──────────┤

│ Косвенные расходы (Приложение N 2 к листу 02 декларации) │

├────────────────────┬──────────────────────────────┬──────────┬──────────┤

│Приобретение работ, │Регистр учета операций │ III │ 040 │

│услуг │приобретения имущества, работ,│ │ │

│ │услуг, прав │ │ │

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

│Оплата труда, │Регистр учета расходов │ III │ 040 │

│в том числе: │на оплату труда │ │ │

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

│- общехозяйственный │Регистр учета расходов │ III │ 040 │

│и непроизводственный│на оплату труда │ │ │

│персонал │ │ │ │

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

│- расходы │- Регистр учета договоров │ III │ 040 │

│на добровольное │на добровольное страхование │ │ │

│страхование │работников │ │ │

│(медицинское │- Регистр учета расходов │ │ │

│и пенсионное) │на добровольное страхование │ │ │

│ │работников │ │ │

│ │- Регистр-расчет учета │ │ │

│ │расходов по страхованию │ │ │

│ │работников текущего периода │ │ │

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

│Суммы начисленной │- Регистр информации │ III │ 040 │

│амортизации по │об объекте основных средств │ │ │

│основным средствам │- Регистр-расчет амортизации │ │ │

│общехозяйственного │основных средств │ │ │

│назначения │ │ │ │

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

│Прочие расходы, │- Регистр учета операций │ III │ 040 │

│всего │приобретения имущества, работ,│ │ │

│ │услуг, прав │ │ │

│ │- Регистр учета прочих │ │ │

│ │расходов текущего периода │ │ │

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

│Налоги и сборы │- Регистр учета начисления │ III │ 041 │

│ │налогов и сборов │ │ │

│ │- Регистр учета расчетов │ │ │

│ │с бюджетом │ │ │

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

│Юридические, │Регистр учета операций │ III │ 040 │

│информационные и │приобретения имущества, работ,│ │ │

│консультационные │услуг, прав │ │ │

│услуги │ │ │ │

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

│Расходы на оплату │Регистр учета операций │ III │ 040 │

│услуг по управлению │приобретения имущества, работ,│ │ │

│фирмой │услуг, прав │ │ │

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

│Представительские │Регистр учета операций │ III │ 040 │

│расходы │приобретения имущества, работ,│ │ │

│ │услуг, прав │ │ │

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

│Расходы на рекламу │Регистр учета операций │ III │ 040 │

│ │приобретения имущества, работ,│ │ │

│ │услуг, прав │ │ │

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

│Другие расходы │Регистр учета операций │ III │ 040 │

│ │приобретения имущества, работ,│ │ │

│ │услуг, прав │ │ │

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

│Цена проданного │Регистр учета стоимости │ II │ 060 │

│прочего имущества │реализованного прочего │ │ │

│и расходы по его │имущества │ │ │

│реализации │ │ │ │

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

│Остаточная стоимость│Регистр-расчет "Финансовый │ II │ 060 │

│реализованного │результат от реализации │ │ │

│амортизируемого │амортизируемого имущества" │ │ │

│имущества и расходы │ │ │ │

│по его реализации │ │ │ │

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

│Расходы │Регистр-расчет "Финансовый │ IV │ 080 │

│обслуживающих │результат от деятельности │ │ │

│производств и │обслуживающих производств │ │ │

│хозяйств │и хозяйств" │ │ │

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

│Убытки от продажи │Регистр-расчет "Финансовый │ II │ 100 │

│амортизируемого │результат от реализации │ │ │

│имущества │амортизируемого имущества" │ │ │

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

│Убытки обслуживающих│Регистр учета убытков │ IV │ 090 │

│производств │обслуживающих производств │ │ │

│и хозяйств (объектов│и хозяйств │ │ │

│жилищно-коммунальной│ │ │ │

│и социальной сферы) │ │ │ │

│прошлых лет │ │ │ │

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

│Расходы │Регистр учета операций │ III │ 040 │

│на командировки │приобретения имущества, работ,│ │ │

│ │услуг, прав │ │ │

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

│Расходы на │Регистр учета операций │ III │ 040 │

│аудиторские услуги │приобретения имущества, работ,│ │ │

│ │услуг, прав │ │ │

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

│Расходы │Регистр учета операций │ III │ 040 │

│по предоставлению │приобретения имущества, работ,│ │ │

│работников фирмы │услуг, прав │ │ │

│сторонним │ │ │ │

│организациям │ │ │ │

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

│Расходы │Регистр учета операций │ III │ 040 │

│на подготовку и │приобретения имущества, работ,│ │ │

│переподготовку │услуг, прав │ │ │

│кадров │ │ │ │

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

│Расходы │Регистр учета операций │ III │ 040 │

│на исследование │приобретения имущества, работ,│ │ │

│конъюнктуры рынка │услуг, прав │ │ │

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

│Периодические │Регистр учета операций │ III │ 040 │

│платежи за │приобретения имущества, работ,│ │ │

│пользование правами │услуг, прав │ │ │

│на результаты │ │ │ │

│интеллектуальной │ │ │ │

│деятельности │ │ │ │

│человека │ │ │ │

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

│Расходы │- Регистр учета расходов │ III │ 040 │

│по страхованию │по добровольному страхованию │ │ │

│работников │работников │ │ │

│ │- Регистр-расчет учета │ │ │

│ │расходов по добровольному │ │ │

│ │страхованию работников │ │ │

│ │текущего года │ │ │

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

│Оплата труда │Регистр учета расходов │ III │ 040 │

│работников │по оплате труда │ │ │

│управления │ │ │ │

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

│Дополнительные │Регистр учета расходов │ III │ 040 │

│вознаграждения │по оплате труда │ │ │

│сотрудникам, │ │ │ │

│предусмотренные │ │ │ │

│трудовым договором │ │ │ │

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

│Амортизация основных│- Регистр информации │ III │ 400 │

│средств │об объекте основных средств │ │ │

│ │- Регистр-расчет амортизации │ │ │

│ │основных средств │ │ │

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

│Амортизация │- Регистр информации │ III │ 401 │

│нематериальных │об объекте нематериальных │ │ │

│активов │активов │ │ │

│ │- Регистр-расчет амортизации │ │ │

│ │нематериальных активов │ │ │

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

Как заполнить сводный регистр учета прочих расходов, покажет пример.

Пример. За I квартал, по данным регистров налогового учета ЗАО "Актив", сумма прочих расходов составила 512 167 руб., в том числе:

- затраты на оплату консультационных услуг - 450 000 руб.;

- затраты на страхование имущества, которые относятся к I кварталу, - 26 667 руб.;

- затраты на создание резерва по гарантийному ремонту товаров - 25 000 руб.;

- затраты на уплату налогов - 10 500 руб.

"Актив" платит налог на прибыль ежеквартально.

Сводный регистр по учету прочих расходов будет заполнен так.

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

│ Регистр учета прочих расходов текущего периода │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

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

│ 7732854373 │

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

│ с 1 января по 31 марта 2008 г. │

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

│ │

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

││ N │ Дата │ Вид расхода │ Наименование объекта│ Сумма,│ Общая ││

││п/п│ операции │ │ (операции) │ руб. │ сумма ││

││ │ │ │ │ │расходов,││

││ │ │ │ │ │ руб. ││

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

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 ││

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

││ 1 │22.02.2008│Консультационные│Оплата │450 000│ 450 000 ││

││ │ │услуги │консультационных │ │ ││

││ │ │ │услуг │ │ ││

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

││ 2 │31.03.2008│Страхование │Списание │ 26 667│ 26 667 ││

││ │ │имущества │расходов по │ │ ││

││ │ │ │страхованию имущества│ │ ││

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

││ 3 │31.03.2008│Резерв │Формирование резерва │ 25 000│ 25 000 ││

││ │ │на гарантийный │на гарантийный ремонт│ │ ││

││ │ │ремонт │ │ │ ││

││ │ │ │ │ │ ││

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

││ 4 │31.03.2008│Расходы на │Начисление налогов │ 10 500│ 10 500 ││

││ │ │уплату налогов │ │ │ ││

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

││Итого за отчетный период │ 512 167 ││

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

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

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

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

Внереализационные расходы

Такие расходы отражают в сводном регистре учета внереализационных расходов текущего периода. Его заполняют данными из других налоговых регистров о расходах фирмы, которые относят к внереализационным (регистра-расчета резерва сомнительных долгов, регистра-расчета сумм начисленных штрафных санкций и др.).

Данные из сводного регистра переносят в декларацию по налогу на прибыль. Заполнить сводный регистр по учету внереализационных расходов можно с помощью таблицы:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Вид расхода | Регистр | Раздел  книги  с образцом регистра | Строка  декларации по налогу на прибыль |
| Внереализационные расходы (Приложение N 2 к листу 02 декларации) | | | |
| Проценты,  начисленные  по долговым  обязательствам  (кредитам, займам,  векселям и т.д.) | Регистр учета прочих  внереализационных расходов | III | 201 |
| Отрицательная  курсовая разница | Регистр учета прочих  внереализационных расходов |  | 200 |
| Расходы  по формированию  резервов по  сомнительным долгам | - Регистр-расчет резерва  сомнительных долгов текущего  отчетного (налогового) периода - Регистр движения резерва  сомнительных долгов |  | 200 |
| Штрафы и пени,  начисленные  за нарушение фирмой  условий договоров | Регистр-расчет сумм  начисленных штрафных санкций  за отчетный период | III | 200 |
| Расходы на оплату  услуг банков | Регистр учета прочих  внереализационных расходов | III | 200 |
| Расходы  на содержание  имущества,  переданного в аренду | Регистр учета прочих  внереализационных расходов | III | 200 |
| Расходы на  ликвидацию основных  средств | Регистр учета прочих  внереализационных расходов | III | 200 |
| Отрицательная  разница,  образовавшаяся при  покупке или продаже  валюты | Регистр учета прочих  внереализационных расходов | III | 200 |
| Убытки прошлых лет,  выявленные в текущем отчетном (налоговом) периоде | Регистр учета прочих  внереализационных расходов | III | 301 |
| Суммы списанной  дебиторской  задолженности,  не покрытой резервом | Регистр учета операций  по движению дебиторской  задолженности | III | 302 |
| Потери от стихийных  бедствий, пожаров,  аварий и других  чрезвычайных  ситуаций | Регистр учета прочих  внереализационных расходов | III | 300 |
| Другие  внереализационные  расходы | Регистр учета прочих  внереализационных расходов | III | 200 |

Как заполнить сводный регистр по учету внереализационных расходов, покажет пример.

Пример. В I квартале ЗАО "Актив" включило в состав внереализационных расходов 216 000 руб., в том числе:

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

- сумму штрафов, начисленных за нарушение условий договоров, в размере 35 000 руб.;

- курсовую разницу от переоценки валютной задолженности в сумме 45 000 руб.;

- сумму резерва по сомнительным долгам в размере 80 000 руб.

Фирма платит налог на прибыль ежеквартально.

Регистр по учету расходов будет заполнен так.

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

│ Регистр учета внереализационных расходов текущего периода │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

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

│ 7732854373 │

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

│ с 1 января до 31 марта 2008 г. │

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

│ │

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

││ N │ Дата │ Вид расхода│ Наименование│Сумма,│ Общая │ В том числе ││

││п/п│ операции │ │ операции │ руб. │ сумма │ убыток, ││

││ │ │ │ расхода │ │расходов,│образовавшийся││

││ │ │ │ │ │ руб. │ при уступке ││

││ │ │ │ │ │ │ права ││

││ │ │ │ │ │ │ требования (в││

││ │ │ │ │ │ │ соответствии ││

││ │ │ │ │ │ │с п. 2 ст. 279││

││ │ │ │ │ │ │ НК РФ), руб. ││

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

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 │ 7 ││

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

││ 1 │15.02.2008│Проценты │Начисление │56 000│ 56 000 │ - ││

││ │ │по кредиту │процентов │ │ │ ││

││ │ │ │по кредиту │ │ │ ││

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

││ 2 │19.03.2008│Штрафы │Начисление │35 000│ 35 000 │ - ││

││ │ │по хоз. │штрафных │ │ │ ││

││ │ │договорам │санкций │ │ │ ││

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

││ 3 │31.03.2008│Курсовая │Переоценка │45 000│ 45 000 │ - ││

││ │ │разница │валютной │ │ │ ││

││ │ │ │задолженности│ │ │ ││

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

││ 4 │31.03.2008│Резерв по │Формирование │80 000│ 80 000 │ - ││

││ │ │сомнительным│резерва │ │ │ ││

││ │ │долгам │ │ │ │ ││

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

││Итого за отчетный период │ 216 000 ││

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

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

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

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

Глава 8. АВТОМАТИЗАЦИЯ НАЛОГОВОГО УЧЕТА

Не могли остаться в стороне от проблем налогового учета и разработчики бухгалтерских программ. Каждая из программ, конечно, имеет свои особенности, но "подход" к организации налогового учета по существу одинаков. Налоговый учет ведется параллельно бухгалтерскому на специальных налоговых счетах. То есть при вводе информации в журнал хозяйственных операций одновременно с проводками по бухгалтерскому учету, как правило, формируются и проводки по налоговому учету.

Налоговый учет в программах "1С"

В программе "1С:Бухгалтерия 8.0" активы и обязательства для целей налогообложения по налогу на прибыль учитываются в специальной подсистеме налогового учета. Для этого в конфигурацию "Бухгалтерия предприятия" включен дополнительный план счетов. Он построен по тому же принципу и с использованием тех же инструментов, что и план счетов бухгалтерского учета, но с учетом некоторых особенностей.

Код счета налогового учета, как правило, повторяет соответствующий код плана счетов бухгалтерского учета. Так на счетах с теми же кодами и наименованиями учитываются:

- Основные средства (01, субсчета 01.01, 01.09);

- Амортизация основных средств (02, субсчета 02.01, 02.02);

- Доходные вложения в материальные ценности (03, субсчета 03.01 - 03.04, 03.09);

- Нематериальные активы и расходы на НИОКР (04, субсчета 04.01, 04.02);

- Амортизация нематериальных активов (05);

- Оборудование к установке (07);

- Вложения во внеоборотные активы (08, субсчета 08.01 - 08.05, 08.08);

- Материалы (10, субсчета 10.01 - 10.06, 10.08 - 10.09);

- Полуфабрикаты собственного производства (21);

- Товары (41, субсчета 41.01 - 41.04);

- Готовая продукция (43);

- Расходы на продажу (44, субсчета 44.01, 44.02);

- Товары отгруженные (45, субсчета 45.01 - 45.03);

- Финансовые вложения (58, субсчета 58.01 - 58.05, субсчета второго уровня 58.01.1 - 58.01.2);

- Расчеты с персоналом по оплате труда (70);

- Внутрихозяйственные расходы (79, субсчет 79.02);

- Продажи (90, субсчета 90.02, 90.05 - 90.09);

- Недостачи и потери от порчи имущества (94);

- Резервы предстоящих расходов (96);

- Расходы будущих периодов (97, субсчета 97.01, 97.21);

- Доходы будущих периодов (98, субсчет 98.01);

- Прибыли и убытки (99, субсчет 99) (см. рис. 1).

Фрагмент плана счетов налогового учета

(по налогу на прибыль)

См. данный графический объект

Рис. 1

Следует отметить, что в план счетов налогового учета включены не все счета, которые имеются в плане счетов бухгалтерского учета.

По мнению разработчиков системы, в этих случаях достаточно данных бухгалтерского учета или эти данные не требуются для целей налогового учета. Так, в налоговом учете не регистрируются данные, которые в бухгалтерском учете отражаются на счетах 46, 50, 51, 52, 55, 57, 59, 60, 62, 63, 66, 67, 68, 71, 73, 75, 76, 77, 79.01, 79.03, 80, 81, 82, 83, 84, 90.03, 90.04, 99.02, а также на забалансовых счетах. Например, уплата штрафов за несоблюдение правил налогообложения производится из прибыли, оставшейся в распоряжении организации после уплаты налога на прибыль. В бухгалтерском учете суммы налоговых санкций отражаются на счете 99 "Прибыли и убытки" в корреспонденции со счетом 68 "Расчеты по налогам и сборам".

В налоговом учете данная операция не отражается, так как расходы в виде пени, штрафов и иных санкций, перечисляемых в бюджет (в государственные внебюджетные фонды), не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль (ст. 270 НК РФ).

Таким образом, в типовой конфигурации для правильного отражения штрафа делается только одна проводка в бухгалтерском учете.

Выручка от реализации товаров, работ, услуг для целей налогообложения учитываются без НДС и акцизов. Поэтому в налоговом учете не отражаются суммы налогов, учтенные в бухгалтерском учете на счетах 90.03 и 90.04. При этом следует учитывать, что доходы по кредиту счета 90.01 также учитываются без налогов.

Следовательно, если в бухгалтерской проводке по дебету или кредиту указан один из этих счетов, то для целей налогового учета соответствующая часть налоговой "проводки" не заполняется. Таким образом, вводится не двойная, а одинарная запись.

Исходя из данных условий, настройка плана счетов налогового учета имеет свои особенности.

Во-первых, все счета (субсчета) данного плана счетов определены как забалансовые. Во-вторых, учет ведется только в рублях, то есть нет счетов с признаком "Валютный".

Некоторые счета налогового учета не имеют аналогов в бухгалтерском плане счетов. К ним относятся:

- счет 97.03 "Отрицательный результат от реализации амортизируемого имущества";

- счет 97.11 "Убытки прошлых лет";

- счет 97.12 "Убытки прошлых лет обслуживающих производств и хозяйств".

Для формирования отдельных показателей регистров налогового учета по учету поступления и выбытия имущества, работ, услуг, прав в налоговый план счетов включен вспомогательный счет ПВ "Поступление и выбытие имущества, работ, услуг, прав". При этом аналитический учет ведется по условиям поступления и выбытия, контрагентам и договорам.

Пример. Фирма заключила договор по добровольному страхованию работников. Предположим, что данные затраты будут учитываться в расходах на продажи. В бухгалтерском учете будут сделаны следующие проводки:

Дебет 76 Кредит 50 (51)

- произведена оплата по договору страхования работников;

Дебет 97 Кредит 76

- оказаны услуги по страхованию;

По мере списания затрат по страхованию:

Дебет 44 Кредит 97

- затраты по страхованию отнесены в состав текущих расходов.

В налоговом учете, если срок действия договора более одного отчетного периода, то расходы признаются равномерно в течение срока действия договора пропорционально количеству календарных дней в отчетном периоде. При этом оплата по договору страхования работников в налоговом учете не отражается.

Дебет 97.02 Кредит ПВ - оказаны услуги по страхованию;

Дебет 44 Кредит 97.02 - затраты по страхованию отнесены в состав текущих расходов.

Затраты основного производства в бухгалтерском учете обобщаются на счете 20.01 "Основное производство". В налоговом учете данные затраты отражаются на субсчетах 20.01.1 "Прямые расходы основного производства" или 20.01.2 "Косвенные расходы основного производства" в зависимости от вида затрат.

При начислении налогов используется специализированный документ "Начисление налогов" (меню "Налоговый учет - Регламентные операции"). Использование данного документа обеспечивает правильное отражение начисленного налога в регистрах налогового учета:

- "Регистр учета начисления налогов, включаемых в состав расходов";

- "Регистр учета расчетов с бюджетом".

Пример. Бухгалтеру необходимо отразить начисление налога на имущество организаций.

В соответствии со ст. 264 НК РФ расходы по уплате налогов и сборов, в том числе и по налогу на имущество, учитываются в составе прочих расходов.

При этом в бухгалтерском учете налог на имущество учитывают в составе прочих расходов и отражают по дебету счета 91.2 "Прочие расходы".

Расчет суммы налога на имущество бухгалтер выполняет вручную.

В бухгалтерском учете начисление налога отражается при помощи документа "Бухгалтерская справка". При этом закладка "Налоговый учет" остается незаполненной. Таким образом, при проведении документа операция начисления отразится только в бухгалтерском учете.

В налоговом учете бухгалтер использует специализированный документ "Начисление налогов". При этом заполняются строки документа: вид налога, вид расхода, база, ставка, сумма, сумма налога (авансового платежа), подлежащая уплате в бюджет, срок уплаты. Эти данные будут отражены в регистрах налогового учета:

- "Регистр учета начисления налогов, включаемых в состав расходов";

- "Регистр учета расчетов с бюджетом".

Программа "Турбо Бухгалтер"

В данной программе налоговый учет ведется в специальной одноименной системе (см. рис. 2).

См. данный графический объект

Рис. 2

Система "Налоговый учет" позволяет:

- определить расходы и доходы для целей налогообложения;

- рассчитать налогооблагаемую прибыль;

- заполнить налоговые регистры;

- сформировать декларацию по налогу на прибыль;

- заполнить налоговую декларацию на доходы, полученные российской организацией от источников за пределами России.

Работа системы "Налоговый учет" основана на отборе проводок, которые помечены "специальными" аналитическим признаками налогового учета. Для этого используется следующий алгоритм. Затратные счета бухгалтерского учета помечаются аналитическим признаком из справочника "ДЕБ" (дебиторы), а доходные счета - из справочника "КРЕ" (кредиторы). При этом в налоговом учете все счета определены как забалансовые.

Система налогового учета в программе "Турбо Бухгалтер" содержит 48 налоговых регистров, рекомендованных МНС России, и 19 налоговых регистров, разработанных фирмой "Диц".

Настройка системы "Налоговый учет" включает:

- общую настройку параметров работы системы;

- настройку учета производственных расходов;

- настройку расходов на оказание услуг.

Например, при общей настройке параметров работы системы вводятся нормы командировочных, представительских и рекламных расходов, ставка рефинансирования Банка России, ставки налога на прибыль и др. (см. рис. 3).

См. данный графический объект

Рис. 3

Расчет налоговой базы по налогу на прибыль и суммы налога производится с помощью двух налоговых регистров:

- "Расчет налоговой базы по налогу на прибыль (24%)";

- "Расчет налоговой базы по налогу на прибыль (иные ставки)".

Программа "Инфо-Бухгалтер"

Программы "Инфо-Бухгалтер" используются для автоматизации бухгалтерского и налогового учета предприятий различных видов деятельности (производство, торговля, услуги, общественное питание, образование и т.д.). При этом бухгалтерский и налоговый учет ведутся параллельно.

Налоговый учет в программе "Инфо-Бухгалтер" построен по принципу бухгалтерского учета.

Так, для учета основных средств используется блок "Учет основных средств". Информация в этот блок заносится при заполнении карточек основных средств. Одновременно формируются бухгалтерские и налоговые проводки.

Амортизация основных средств в бухгалтерском и налоговом учете может отличаться. Например, могут быть использованы разные способы амортизации или установлены разные сроки полезного использования. В программе "Инфо-Бухгалтер" для налогового учета амортизации объекта основных средств введен забалансовый счет "Н" с субсчетами "Н/01" и "Н/02". На этих субсчетах отражаются соответственно суммы первоначальной стоимости объекта и начисленной амортизации по данным налогового учета.

Суммы амортизационных отчислений рассчитываются автоматически. При этом информация записывается в таблицы и формируются проводки по бухгалтерскому и налоговому учету.

Подписано в печать

17.01.2008