

## ПРЕДВАРИТЕЛЬНОЕ ОБСЛЕДОВАНИЕ

Итак, подошло время сдачи отчетов в налоговую инспекцию. К нам на фирму «1С:Компьютерный аудит», обратилась фирма «ТрансСибЭкспресс» с просьбой провести аудиторскую проверку и привести в порядок ее бухгалтерскую отчетность.

Коротко о фирме «ТрансСибЭкспресс»:

- годового объема работ - около 10 млрд. руб.;
- число работающих - 9 чел., в том числе 5 чел.

- инвалиды.

Учет на фирме вел бухгалтер с пятилетним стажем, работавший по совместительству.

Фирма попросила закончить работу к 20 марта.

Начинаем с предварительной оценки объема предстоящей работы.

По нашей просьбе вся документация фирмы «ТрансСибЭкспресс» была доставлена в наш офис, где она была пронумерована и передана нам по акту для проверки.

Документация была передана в 18 папках и насчитывала 2357 листов первичных документов.

Будет проводиться сплошная проверка с одновременным восстановлением учета.

Оценили объем работы в 20 тыс. долларов США (из расчета - по 10 долларов за один анализируемый документ).

Итак, приступаем к работе.

## АУДИТОРСКАЯ ПРОВЕРКА ДВИЖЕНИЯ СРЕДСТВ

Подготавливаем необходимое количество скоросшивателей, в которые будем раскладывать документы, и наносим на них названия счетов (если вы ведете бухгалтерский учет на нескольких организациях, не забудьте на каждом скоросшивателе написать название соответствующей организации):

- расчетный счет;
- валютный счет;
- касса;
- подотчетные лица;
- договора и акты;
- счета-фактуры полученные;
- счета фактуры отправленные;
- основные средства;
- МБП;
- материалы
- и т.п.

Раскладываем документы по соответствующим скоросшивателям.

В дальнейшем мы будем придерживаться (и вам того же советуем) следующих способов раскраски бухгалтерских проводок<sup>2</sup>:

• зеленым цветом будем отражать проводки, которые используются как в бухгалтерском, так и в налоговом учете.

• **красным** цветом будем отражать проводки, которые в бухгалтерском учете не используются, но необходимы в налоговом учете (для отражения учетных операций «в целях налогообложения»).

• **желтым** цветом будем отражать проводки, которые используются в бухгалтерском учете, но при переходе к налоговому учету должны быть заменены на соответствующие проводки красного цвета.

### Примеры цветных проводок

Зеленый цвет (бухгалтерский учет)	
Д-т счета 20 К-т счета 76 на сумму 30 млн. руб. - отражены фактические расходы сторонней организации, связанные с производством продукции	

Желтый цвет (бухгалтерский учет)	Красный цвет (налоговый учет)
Д-т счета 20 К-т счета 76 на сумму 30 млн. руб. - фактические расходы на рекламу при годовом объеме выручки от реализации 1 млрд. руб.	Д-т счета 20 К-т счета 76 на сумму 20 млн. руб. - норматив расходов на рекламу при годовом объеме выручки от реализации 1 млрд. руб. (1 000 000 000 * 2%) Д-т счета 81 К-т счета 76 на сумму 10 млн. руб. - превышение норматива расходов на рекламу при годовом объеме выручки от реализации 1 млрд. руб. (3 000 000 - 2 000 000)

Учет будем вести на трех компьютерах (не связанных между собой), которые условно раскрасим в те же цвета.

Что дальше? С чего начнем? - Конечно, с расчетного счета. На нем больше всего порядка!

## Безналичные расчеты

### Счет 51 «Расчетный счет»

В скоросшивателе «Расчетный счет» документы будем группировать по выпискам банка.

Внимательно изучаем каждую запись в выписке банка. Ниже приведена выписка банка (такая выписка, предоставлялась клиентам Мосбизнесбанка в 1997 году), содержащая записи за 06.01.97. Записи по графе «Кредит» (наличие суммы в самой правой колонке) говорят о поступлении средств на наш расчетный счет. Записи по графе «Дебет» (наличие суммы во второй колонке справа) говорят о списании средств с нашего расчетного счета.

Таблица 1

<sup>2</sup> Методы цветной бухгалтерии впервые были предложены Чистяковым В.Ю., ген. директором аудиторской фирмы «Аудит-Оптим», и реализованы в бухгалтерской системе

«ASC-Office» (см. «Компьютер в бухгалтерском учете и аудите, № 2, 1997). Контактный телефон 180-0305

### Выписка банка

Форма	Лицевой счет	Отв. Исп.	Дата выдачи	ДПД
06	6467669	21	06.01.1997	05.01.97
Входящий остаток		пассив		37207654.84
РО ном. док.	МФО	Счет	Дебет	Кредит
1 601	043304763	7001611263	154596666.0	
3 763		031800	2100000.00	
1 27*	044541167	25467020	0.00	5250000.00
9 436	042520001	4467584	0.00	10400000.00
1 12*	044541225	7408990003	0.00	33000000.00
Итого оборотов			36459666.00	48650000.00
Исходящий остаток		пассив		49397988.84

Внимательно следим за наличием реквизитов в графах «МФО» и «Счет». Присутствие реквизитов в обеих графах говорит о следующем:

- либо средства поступили на наш расчетный счет из другого банка (в этом случае присутствует сумма в графе «Кредит» выписки из расчетного счета);

- либо средства переведены (сняты) с нашего расчетного счета в другой банк (в этом случае присутствует сумма в графе «Дебет» выписки из расчетного счета).

Остается подобрать соответствующий платежный документ (обычно - платежное поручение). Среди лежащих перед нами платежных поручений отбираем те, в которых указана соответствующая сумма (см. правую и предпоследнюю колонки в выписке из расчетного счета). Если таких документов несколько, сравниваем значения реквизитов «МФО» и «Счет» в этих документах и в выписке банка.

Если графа «МФО» не заполнена, операция производилась внутри обслуживающего нас банка. Это могут быть следующие операции:

а) поступление средств на наш расчетный счет (в этом случае присутствует сумма в графе «Кредит» выписки из расчетного счета) по причине:

- вноса на расчетный счет наличными (необходимо найти корешок соответствующей квитанции);
- поступления процентов от банка за хранение средств на нашем расчетном счете (см. Договор на расчетно-кассовое обслуживание);

б) снятие средств с нашего расчетного счета (в этом случае присутствует сумма в графе «Дебет» выписки из расчетного счета) по причине:

- получения наличных по чеку (необходимо найти в чековой книжке соответствующий корешок);
- снятия банком оплаты услуг по обслуживанию расчетного счета (см. Договор на расчетно-кассовое обслуживание).

В обслуживающем банке можно узнать, что означают коды, проставляемые в этих случаях в графе «Счет».

Выписки раскладываем по датам друг за другом. На каждой выписке имеется дата ее получения и дата предыдущей выписки. Это упрощает обеспечение непрерывности учета на расчетном счете (все выписки должны идти по порядку, без пропусков).

В дальнейшем, после заведения в компьютер всех документов за отчетный период, в этот же сканер следует подшить распечатку журнала хозяйственных операций (см. ниже).

К каждой выписке банка подбираем соответствующие платежные документы (чаще всего - наши и поступившие к нам платежные поручения). Сопутствующие документы (договора, накладные, акты и т.п.) раскладываем по соответствующим папкам (если это не было сделано ранее).

Одновременно заводим информацию об этих документах в компьютер (мы будем использовать программу «Турбо Бухгалтер». За неимением оно можно использовать электронную таблицу типа Excel или СУБД Access). Информацию заводим в виде **двойных записей**. Если вы пользуетесь Турбо Бухгалтером, то на экране монитора это будет выглядеть примерно так, как показано на рис. 1.

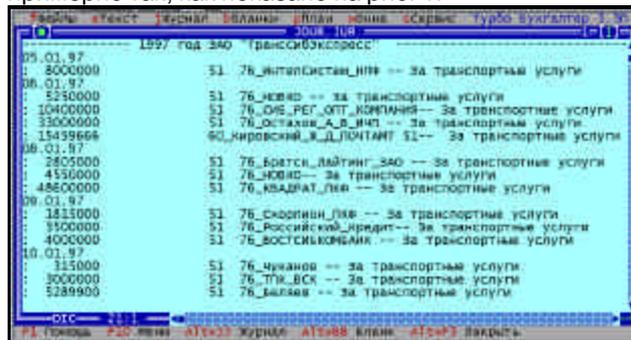


Рис. 1. Ввод проводок по выписке с расчетного счета

При поступлении средств на наш расчетный счет делается проводка (зеленого цвета):

а) при поступлении средств из другого банка:

Д-т счета 51 К-т счета 62 или К-т счета 76	на сумму, указанную в выписке банка
--	-------------------------------------

Для указания конкретного юридического лица, от которого поступили средства, следует вводить дополнительно его идентифицирующий признак. Этим признаком может быть субсчет (в «Турбо Бухгалтере»), субконто (в «1С:Бухгалтерии») или какой-либо другой идентификатор (в других бухгалтерских пакетах);

б) при вносе наличными:

Д-т счета 51 К-т счета 50	на сумму, указанную в выписке банка
---------------------------------	-------------------------------------

в) при поступлении процентов от банка:

Д-т счета 51 К-т счета 76 Банк или К-т счета 80	на сумму, указанную в выписке банка
--	-------------------------------------

При снятии средств с нашего расчетного счета делается проводка (зеленого цвета):

а) при переводе средств на счет в другом банке:



дата	сумма	дебит	кредит
05.01.97	8,000,000.00	51	76_ИНТЕЛСТЕК_НПФ
06.01.97	5,250,000.00	51	76_НОВОЕ
06.01.97	10,400,000.00	51	76_ОС_РЕГ_ОПТ_КОМПАНИИ
06.01.97	35,000,000.00	51	76_ОСТАТОК_А.В.ИМП
06.01.97	15,459,666.00	60_МИРОВОСОВ_Ж_Д_ПОНТАИ	51
08.01.97	2,809,000.00	51	76_БРАТСК_МАТИНГ_ЗАО
08.01.97	4,550,000.00	51	76_НОВОЕ
08.01.97	48,400,000.00	51	76_КВАДРАТ_ГРФ
09.01.97	1,815,000.00	51	76_СКОРПИОН_ГНФ
09.01.97	3,500,000.00	51	76_РОССИЙСКИЙ_КРЕДИТ
09.01.97	4,000,000.00	51	76_ВОСТСЫЕКОБАНК

Всего проводок: 13  
 оборот по дебету ..... 121,920,000.00  
 оборот по кредиту ..... 15,459,666.00  
 остаток на 10.01.97 ..... 135,667,988.84

Рис. 4. Левая часть Журнал хозяйственных операций

дебит	кредит	остаток
51	76_ИНТЕЛСТЕК_НПФ	+ 37,207,654.84 (0.3)
51	76_НОВОЕ	+ 47,457,654.84 (0.5)
51	76_ОС_РЕГ_ОПТ_КОМПАНИИ	+ 52,857,654.84 (0.6)
51	76_ОСТАТОК_А.В.ИМП	+ 85,857,654.84 (0.7)
60_МИРОВОСОВ_Ж_Д_ПОНТАИ	51	+ 70,397,988.84 (0.8)
51	76_БРАТСК_МАТИНГ_ЗАО	+ 31,202,988.84 (0.10)
51	76_НОВОЕ	+ 77,752,988.84 (0.11)
51	76_КВАДРАТ_ГРФ	+ 126,352,988.84 (0.12)
51	76_СКОРПИОН_ГНФ	+ 128,167,988.84 (0.14)
51	76_РОССИЙСКИЙ_КРЕДИТ	+ 131,667,988.84 (0.15)
51	76_ВОСТСЫЕКОБАНК	+ 135,667,988.84 (0.16)

121,920,000.00  
 15,459,666.00  
 135,667,988.84

Рис. 5. Правая часть Журнал хозяйственных операций

Необходимо добиться, чтобы значения остатков на каждую дату отчетного периода, полученные по журналу (см. рис. 3), совпали с аналогичными показателями выписки из расчетного счета.

Рекомендуется ввод данных в компьютер производить в той же последовательности, как это отражено в выписках из расчетного счета. Это значительно упрощает процесс поиска и устранения ошибок. Одновременно следует подбирать к каждой выписке из расчетного счета соответствующие платежные документы.

Нас не удивляет, что в процессе этой работы мы вдруг обнаруживаем, что каких-то документов нехватает.

Если нехватает выписок из расчетного счета, их сразу же запрашиваем в обслуживающем банке. Получение дополнительных (один экземпляр выписки, конечно, получали, но он куда-то заделался) экземпляров выписок входит в перечень услуг, оказываемых банком. Бухгалтеру следует напомнить, что стоимость такого рода услуги зависит от того, как давно была сделана операция, а поэтому желательно получать недостающие выписки сразу же, как только он обнаружил их отсутствие.

Если вы недосчитались платежных документов проверяемой организации, их восстановление большого труда не представляет. Следует отпечатать экземпляр такого документа и попросить операциониста обслуживающего банка на на этом экземпляре проставить печать и подпись. Операционист такого рода услугу обычно оказывает, если вы покажете ему соответствующую выписку из банка.

Хуже обстоит дело, если утеряны платежные документы, поступившие от клиентов проверяемой организации. Проще всего обратиться к ним за помощью. Достаточно получить от этих клиентов копии отсутствующих документов по факсу. Если при этом возникают затруднения, можно запросить копии таких документов в обслуживающем банке. Услуга эта - платная и достаточно обременительная для операциониста. Он должен в архиве банка найти эти платежные документы и снять с них копии (работа - трудоемкая и требует особого вознаграждения).

При наличии нескольких счетов в банках необходимо провести инвентаризацию каждого счета в отдельности.

### Счет 52 «Валютный счет»

Ведение валютного учета отличается от расчетного в том отношении, что здесь он ведется в двух валютах:

- в валюте счета (например, в долларах США);
- в рублевом эквиваленте.

Для этого на день совершения валютной операции и на отчетные даты в компьютер дополнительно вводится рублевый курс этой валюты, котируемый ЦБ РФ.

При инвентаризации валютного счета необходимо проверить три момента:

- правильно ли велся учет курсовых разниц;
- правильно ли велся учет суммовых разниц;
- продавались ли 50% валютной выручки на внутреннем валютном рынке<sup>3</sup>.

### Учет курсовых разниц

Курсовая разница рассчитывается в момент совершения движения на валютном счете или на отчетную дату. Она получается как произведение величины остатка на валютном счете в валютном измерении на разницу между курсом на эту дату и на дату последнего расчета курсовой разницы.

Учет курсовых разниц должен вестись на отдельном субсчете для того, чтобы выделить их остаток при расчете налогооблагаемой базы при расчетах налога на прибыль.

По 20.01.97 включительно курсовая разница не оказывала увеличения налогооблагаемой прибыли. Поэтому необходимо на курсовую разницу в 1997 году учитывать на двух разных субсчетах - до 20.01.97 и после.

Бухгалтерские проводки:

Положительная курсовая разница:

Зеленым цветом	Красным цветом
Д-т счета 52 - К-т счета 80_курс_до на сумму курсовой разницы	<b>Д-т счета 80_курс_до - К-т счета 87_курс_до</b> на сумму курсовой разницы

Отрицательная курсовая разница:

Зеленым цветом	Красным цветом
Д-т счета 80_курс_до - К-т 52 счета на сумму курсовой	<b>Д-т счета 81_курс_до - К-т счета 80_курс_до</b> на

<sup>3</sup> См. «О порядке обязательной продажи предприятиями, объединениями, организациями части валютной выручки через уполномоченные банки и проведения операций на внутреннем валютном рынке РФ». Инструкция ЦБ РФ от 29 июня 1992 г. N 7

разницы	сумму курсовой разницы
---------	------------------------

### Учет суммовых разниц

Суммовая разница представляет собой отклонение рыночной (фактической) стоимостной оценки хозяйственной операции от ее оценки по курсу, котируемому ЦБ РФ. Наиболее характерным объектом, где возникает суммовая разница, является купля-продажа валюты. Операции такого рода проводятся по рыночному курсу соответствующей валюты, а на счетах бухгалтерского учета приобретенная валюта отражается по курсу ЦБ РФ. Разница между этими суммами и представляет собой суммовую разницу.

В налоговом учете убытки от суммовых разниц не должны оказывать влияние на финансовые результаты.

Бухгалтерские проводки:

Положительная суммовая разница:

Зеленым цветом	
Д-т счета 52 - К-т счета 80_сумм - на суммовую разницу	

Отрицательная курсовая разница:

Зеленым цветом	<b>Красным цветом</b>
Д-т счета 80_сумм - К-т 52 счета - на суммовую разницу	<b>Д-т счета 81_сумм - К-т счета 80_сумм - на суммовую разницу</b>

### Обязательная продажа 50% валютной выручки

Обязательная продажа производится юридическими лицами от всей суммы поступлений в иностранной валюте от организаций и физических лиц, не являющихся резидентами Российской Федерации, в том числе в качестве авансов или предварительной оплаты.

Не подлежат обязательной продаже следующие поступления в иностранной валюте от нерезидентов:

1. Поступления в качестве взносов в уставный капитал (фонд), а также доходы (дивиденды), полученные от участия в капитале;
2. Поступления от продажи фондовых ценностей (акций, облигаций), а также доходы (дивиденды) по фондовым ценностям (акциям, облигациям);
3. Поступления в виде привлеченных кредитов (депозитов, вкладов), а также суммы, поступающие в погашение предоставленных кредитов (депозитов, вкладов), включая начисленные проценты;
4. Поступления в виде пожертвований на благотворительные цели;
5. Поступления от реализации гражданами в установленном Банком России порядке товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации;
6. Поступления в виде возврата авансовых платежей (предоплаты) по неисполненным импортным контрактам.

Обязательной продаже не подлежат поступившие от резидентов платежи в иностранной валюте, которые производятся за счет средств, оставшихся после обязательной продажи части экспортной выручки (средства на текущих валютных счетах предприятий), а также средства в иностранной валюте, купленные на внутреннем валютном рынке Российской Федерации.

В остальном инвентаризация валютного счета проводится так же, как и расчетного.

## Расчеты по заработной плате

### Счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

#### Учет труда и заработной платы

#### Расчеты по оплате труда

Расчеты с рабочими и служащими, как состоящими, так и не состоящими в списочном составе, организации учитывают на балансовом счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Таблица 2

#### Минимальная месячная оплата труда (ММОТ)

Закон РФ	Дата введения	Размер
№ 1991-1 от 06.12.91	01.01.92	342
№ 2704-1 от 21.04.92	01.05.92	900
№ 3891-1 от 13.11.92	01.01.93	2250
№ 4693-1 от 30.03.93	01.04.93	4275
№ 5432-1 от 14.07.93	01.07.93	7740
№ 2115 от 05.12.93	01.12.93	14620
№ 8-ФЗ от 30.06.94	01.07.94	20500
№ 43-ФЗ от 20.04.95	01.04.95	34400
№ 43-ФЗ от 20.04.95	01.05.95	43700
№ 116-ФЗ от 27.07.95	01.05.95	55000
№ 159-ФЗ от 01.11.95	01.11.95	57750
№ 159-ФЗ от 01.11.95	01.12.95	60500
№ 159-ФЗ от 01.11.95	01.01.96	63250
№ 40-ФЗ от 22.04.96	01.04.96	75900
№ 6-ФЗ от 09.01.97	01.01.97	83490

Указанный счет имеет два субсчета:

70-1 «Начисленная заработная плата»,

70-2 «Депонированная заработная плата».

Суммы основной заработной платы и аналогичные им выплаты, которые начисляются работникам организации, отражаются по дебету счетов производства или издержек обращения и кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (субсчет «Начисленная заработная плата»).

Начисленные суммы резерва работникам на оплату отпусков и вознаграждений по итогам года отражаются по дебету счета 89 «Резервы предстоящих расходов и платежей» и кредиту счета 70, субсчет «Начисленная заработная плата».

Суммы, начисленные за ежегодные и дополнительные отпуска, включаются в фонд заработной платы отчетного месяца только в сумме, приходящейся на дни отпуска в отчетном месяце<sup>4</sup>. Суммы, причитающиеся за дни отпуска в следующем месяце, включаются в фонд заработной платы следующего месяца.

Затраты на производство продукции (работ, услуг) включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) того отчетного периода, к которому они относятся, независимо от времени оплаты – предварительной или последующей<sup>5</sup>.

<sup>4</sup> См. «О составе фонда заработной платы и выплат социального характера». Постановление Госкомстата РФ от 10 июля 1995 г. № 89

<sup>5</sup> См. Положение о составе затрат, п. 12

В связи с изложенным заработная плата за очередные и дополнительные отпуска отражается в текущем месяце по дебету счетов по учету затрат на производство или обращение и кредиту счета 70, субсчет 70-1 «Начисленная заработная плата» только в сумме, приходящейся на дни отпуска в данном отчетном месяце.

Заработную плату, начисленную за очередные и дополнительные отпуска, приходящиеся на дни отпуска следующего месяца, следует отразить лишь записью по дебету счета 70, субсчет 70-1 «Начисленная заработная плата» и кредиту счета 50 «Касса» с последующим списанием.

Суммы начисляемых пособий по временной нетрудоспособности, пенсий и другие суммы, выплачиваемые за счет отчислений на социальное страхование, относятся с кредита субсчета 70-1 «Начисленная заработная плата» в дебет счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

По дебету субсчета 70-1 «Начисленная заработная плата» отражаются выплаченные суммы заработной платы, премий, пособий по временной нетрудоспособности, пенсий, депонированные суммы и т.п., а также суммы удержаний налогов, платежей по исполнительным документам и других удержаний, установленных законодательством.

По кредиту счета расчетов с персоналом по оплате труда отражаются начисленные доходы от участия в предприятии в корреспонденции со счетами 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», 86 «Резервный капитал».

На субсчете 70-2 «Депонированная заработная плата» отражается движение сумм депонированной (неполученной) заработной платы. Суммы начисленной заработной платы, не выданные в установленный срок (из-за неявки получателей), перечисляются с дебета субсчета 70-1 «Начисленная заработная плата» в кредит субсчета «Депонированная заработная плата».

Полученные из банка денежные средства на выдачу заработной платы, не выплаченные в срок, возвращаются в банк, который выдает их затем по первому требованию организации.

Можно не вести отдельного субсчета по депонированной заработной плате<sup>6</sup>. Начисленные, но не выплаченные в установленный срок суммы отражаются по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет «Расчеты с депонентами»).

Аналитический учет по счету расчетов с персоналом по оплате труда ведется по каждому работнику.

### **Списание затрат на оплату труда**

В элемент «Затраты на оплату труда» включаются затраты на оплату труда основного производственного персонала предприятия с учетом премий

<sup>6</sup>См. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкции по его применению. Утвержден приказом Минфина СССР от 1 ноября 1991 г. № 56

рабочим, инженерно-техническим работникам и служащим за производственные показатели, стимулирующие и компенсирующие выплаты (включая компенсацию по оплате труда в связи с повышением цен и индексацией доходов в пределах, предусмотренных законодательством норм), компенсации женщинам, находящимся в отпуске по уходу за детьми до определенного возраста, затраты на оплату труда работников несписочного состава, занятых в основной деятельности.

Расходы на оплату труда распределяются на выплаты за отработанное время или выпуск продукции, а также выплаты стимулирующего направления.

К выплатам за объем выпущенной продукции и отработанное время относятся:

- расходы заработной платы за фактически выполненную работу, исчисленные исходя из сдельных расценок, тарифных ставок и должностных окладов в соответствии с принятыми на предприятии формами и системами оплаты труда;
- стоимость продукции, выдаваемой в порядке натуральной оплаты работникам;
- выплаты компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда (надбавки и доплаты к тарифным ставкам и окладам за работу в ночное время, сверхурочную работу, работу в многосменном режиме, за совмещение профессий, расширение зон обслуживания, за работу в тяжелых, вредных, особо вредных условиях труда и т.д.), осуществляемые в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- выплаты, предусмотренные законодательством Российской Федерации о труде, за непроработанное на производстве (неявочное) время;
- оплата очередных и дополнительных отпусков, компенсация за неиспользованный отпуск, оплата проезда к месту использования отпуска и обратно, включая оплату провоза багажа, работников организаций, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, оплата льготных часов подростков, оплата перерывов в работе матерей для кормления ребенка, а также оплата времени, связанного с прохождением медицинских осмотров, выполнением государственных обязанностей.

Ежегодный оплачиваемый отпуск предоставляется работникам продолжительностью не менее 24 рабочих дней в расчете на шестидневную рабочую неделю<sup>7</sup>. Работникам, которые моложе 18 лет, предоставляется ежегодный отпуск продолжительностью один календарный месяц.

Для исчисления среднего заработка расчетным периодом являются три календарных месяца (с 1-го до 1-го числа), предшествующих уходу работника в отпуск. При существовании специфики работы отдельных организаций с согласия Минтруда России

<sup>7</sup> См. Кодекс законов о труде РФ (КЗоТ РФ), п. 67

расчетным периодом для исчисления среднего заработка могут быть 12 месяцев.

Средний дневной заработок для оплаты отпусков и выплаты компенсаций за неиспользуемые отпуски исчисляется следующим образом:

- путем деления начисленной суммы заработной платы за 3 месяца для расчета на 3, в случае если расчетный период отработан полностью;
- в расчет берется среднемесячное число рабочих дней при оплате отпуска в рабочих днях – 25, 26;
- при оплате отпуска в календарных днях в расчет берется среднемесячное число календарных дней – 29, 30;
- путем деления начисленной суммы заработной платы за проработанное время в случае, если каждый из трех месяцев расчетного периода отработан неполностью.

Во всех случаях при определении среднего дневного заработка из расчетного периода исключаются нерабочие (праздничные) дни по законодательству России.

При исчислении среднего заработка учитываются<sup>8</sup> выплаты, включаемые в фонд заработной платы<sup>9</sup>.

На Рострудинспекцию возложены<sup>10</sup> полномочия проводить проверки соблюдения законодательства об оплате труда совместно с работниками налоговой инспекции и налоговой полиции.

Отпуска без сохранения заработной платы могут предоставляться только по просьбе работников по семейным обстоятельствам и другим уважительным причинам<sup>11</sup>. «Вынужденные» отпуска (как сейчас практикуют руководители организаций) без сохранения заработной платы по инициативе работодателя законодательством о труде не предусмотрены.

В случае, если работники не по своей вине не могут выполнять обязанности, предусмотренные заключенными с ними трудовыми договорами (контрактами), то работодатель обязан оплатить время простоя в размере не ниже 2/3 тарифной ставки (оклада)<sup>12</sup>.

Если оплата времени простоя не по вине работника работодателем не производится, то работники вправе обжаловать действия работодателя в комиссию по трудовым спорам или в суд.

Оплата, производимая за вынужденные отпуска, не относится на затраты производства (аналогично платежам по кредитам, взятым на эти цели).

Компенсационные выплаты осуществляются за счет средств Государственного фонда занятости населения Российской Федерации<sup>13</sup>.

<sup>8</sup> См. Постановление Минтруда РФ от 15.02.96 № 10, п. 10

<sup>9</sup> См. Инструкцию о составе фонда заработной платы и выплат социального характера. Утверждена постановлением Госкомстата РФ от 10.07.95 № 89, п. 7 (кроме подпунктов 7.8, 7.15, 7.17), подпункты 9.1, 9.2, 9.3, 10.2 части 11.

<sup>10</sup> См. Указ Президента РФ от 19.02.96 № 209

<sup>11</sup> См. КЗоТ РФ, ст. 76

<sup>12</sup> См. КЗоТ РФ, ст. 94

<sup>13</sup> См. Положение о порядке и условиях предоставления компенсационных выплат работникам, находящимся в от-

При привлечении и использовании в Российской Федерации иностранной рабочей силы организациями необходимо соблюдать требования Указа Президента Российской Федерации<sup>14</sup>.

Оплата четырех дополнительных выходных дней в месяц (одному из работающих родителей, опекуну или попечителю для ухода за детьми – инвалидами и инвалидами с детства до достижения ими возраста 18 лет) производится организациями за счет уплачиваемых ими в Фонд социального страхования России страховых взносов в размере среднего дневного заработка<sup>15</sup>.

В состав затрат на оплату труда также входят:

- выплаты работникам, высвобожденным с предприятий и из организаций в связи с их реорганизацией, сокращением численности работников и штатов;
- оплата за время вынужденного прогула или невыполнения нижеоплачиваемой работы в случаях, предусмотренных законодательством;
- доплаты в случае временной утраты трудоспособности до фактического заработка, установленные законодательством.

Заработок, из которого исчислена сумма в возмещение ущерба гражданам, получившим увечье либо иное повреждение здоровья в связи с исполнением ими трудовых обязанностей, увеличивается<sup>16</sup> в порядке и на условиях, предусмотренных статьей 7 Закона Российской Федерации «О досрочном введении в действие Закона РСФСР «О государственных пенсиях в РСФСР». Суммы возмещения выплачиваются за счет средств предприятий, учреждений и организаций.

Возмещение вреда состоит<sup>17</sup>:

- в выплате потерпевшему денежных сумм в размере заработка (или соответствующей его части) в зависимости от степени утраты про-

---

пусках без сохранения заработной платы в связи с вынужденным временным прекращением работы организаций. Приказ Федеральной службой занятости РФ от 16.03.95 № 44

<sup>14</sup> См. Указ Президента РФ от 16 декабря 1993 г. № 2146 и разъяснения Минтруда РФ от 4 апреля 1994 г. № 6

<sup>15</sup> См. «О порядке предоставления и оплаты четырех дополнительных выходных дней в месяц одному из работающих родителей (опекуну, попечителю) для ухода за детьми – инвалидами и инвалидами с детства до достижения ими возраста 18 лет». Утверждены совместным постановлением Минтруда РФ и фонда социального страхования РФ от 19 июля 1995 г. № 40/48

<sup>16</sup> См. «О социальной защите граждан, получивших увечье либо иное повреждение здоровья в связи с исполнением ими трудовых обязанностей». Указ Президента РФ от 12.05.92 г. № 505

<sup>17</sup> См. «Правила возмещения работодателями вреда, причиненного работникам увечьем, профессиональным заболеванием либо иным повреждением здоровья, связанными с исполнением ими трудовых обязанностей», ст. 8. Утверждены постановлением Верховного Совета Российской Федерации от 24 декабря 1992 г. № 4214-1 (с учетом Федерального закона РФ от 24 ноября 1995 г. № 180-ФЗ

фессиональной трудоспособности вследствие данного трудового увечья;

- в компенсации дополнительных расходов;
- в выплате в установленных случаях единовременного пособия;
- в возмещении морального износа.
- На расходы по оплате труда относятся только доплаты до среднего заработка, остальные виды выплат подлежат отнесению по статье «Прочие затраты»<sup>18</sup>.

При увеличении минимального размера оплаты труда в централизованном порядке повышение сумм возмещения заработка производится одновременно на всех предприятиях, в учреждениях и организациях с даты установления законом минимального размера оплаты труда в России<sup>19</sup>.

При исчислении общей суммы заработка для исчисления впервые сумм возмещения вреда суммы, учитываемые в составе заработка, индексируются в порядке, установленном действующим законодательством при исчислении заработка для назначения пенсии.

В случае изменения специальности, квалификации или должности в течение 12 месяцев, предшествовавших увечью или профессиональному заболеванию, по желанию потерпевшего исчисление среднемесячного заработка производится исходя из заработка в новых условиях.

При невозможности получения документов о фактическом заработке сумма возмещения вреда исчисляется исходя из тарифной ставки (должностного оклада), установленной в отрасли для данной профессии и сходных условий труда ко времени обращения за возмещением вреда.

При невыплате сумм возмещения вреда в установленный срок работодатель обязан выплатить пени в размере одного процента от невыплаченной суммы возмещения вреда за каждый день просрочки (не учитываются при налогообложении).

В состав затрат на оплату труда включаются также:

- разница в окладах, выплачиваемая работникам, трудоустроенным с других предприятий и из организаций с сохранением в течение определенного законодательством срока размеров должностного оклада по предыдущему месту работы, а также при временном замещении;
- суммы, выплачиваемые при выполнении работ вахтовым методом, в размере тарифной ставки, оклада за дни в пути от места нахождения предприятия (пункта сбора) к месту работы и обратно, предусмотренные графиком работы на вахте, а также за дни задержки работников в пути по метеорологическим условиям и вине транспортных организаций;
- суммы, начисленные за выполненную работу лицам, привлеченным для работы на предприятии, в организации согласно специальным

договорам с государственными организациями (на предоставление рабочей силы), как выданные непосредственно этим лицам, так и перечисленные государственным организациям;

- заработная плата по основному месту работы рабочим, руководителям и специалистам предприятий и организаций во время их обучения с отрывом от работы в системе повышения квалификации и переподготовки кадров;
- оплата труда студентов высших учебных заведений и учащихся средних специальных и профессионально-технических учебных заведений, проходящих производственную практику на предприятиях, а также оплата труда учащихся общеобразовательных школ в период профессиональной ориентации;
- оплата труда студентов высших учебных заведений и учащихся специальных профессионально-технических учебных заведений, работающих в составе студенческих отрядов;
- оплата труда работников, не состоящих в штате предприятия, за выполнение ими работ по заключенным договорам гражданско-правового характера (включая договор подряда), если расчеты с работниками за выполненную работу производятся непосредственно самим предприятием. При этом размер средств на оплату труда работников за выполнение работ (услуг) по договору подряда определяется исходя из сметы на выполнение этих работ (услуг) и платежных документов;
- другие виды выплат, включаемые в соответствии с условиями работы в фонд оплаты труда, а также связанные с выполнением объема работ, оказания услуг.

Выплаты стимулирующего характера:

- по системным положениям (включая стоимость натуральных премий) за производственные результаты, к которым относятся вознаграждения по итогам работы за год, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и т.д.;
- стоимость предоставляемых работникам отдельных отраслей в соответствии с действующим законодательством коммунальных услуг, питания и продуктов, затраты на оплату предоставляемого работникам предприятий в соответствии с установленным законодательством порядком бесплатного жилья (суммы денежной компенсации за непредоставление бесплатного жилья, коммунальных услуг и прочее);
- стоимость выдаваемых бесплатно в соответствии с действующим законодательством предметов (включая форменную одежду, обмундирование), остающихся в личном постоянном пользовании (или сумма льгот в связи с их продажей по пониженным ценам);
- оплата проезда к месту отдыха и обратно работникам предприятий, расположенных в рай-

<sup>18</sup> См. Положения о составе затрат, п. 3

<sup>19</sup> См. Разъяснение Министерства труда РФ от 21.03. 94 г. № 25

онах Крайнего Севера, приравненных к ним местностям, и в отдаленных районах Дальнего Востока;

- единовременные вознаграждения за выслугу лет (надбавки за стаж работы по специальности в данном хозяйстве) в соответствии с действующим законодательством;

- выплаты, обусловленные районным регулированием оплаты труда; по районным коэффициентам и коэффициентам за работу в пустынных, безводных и высокогорных местностях, производимые по действующему законодательству;

- надбавки к заработной плате, предусмотренные законодательством за непрерывный стаж работы в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в районах европейского Севера и других районах с тяжелыми природно-климатическими условиями.

Надбавки и коэффициенты начисляются на фактический заработок, включая вознаграждение за выслугу лет, выплачиваемое ежемесячно, ежеквартально или единовременно<sup>20</sup>.

К выплатам стимулирующего характера относятся также:

- оплата отпуска перед началом работы выпускникам профессионально-технических училищ и молодым специалистам, окончившим высшее или среднее специальное учебное заведение;

- оплата в соответствии с действующим законодательством учебных отпусков, предоставляемых рабочим и служащим, успешно обучающимся в вечерних и заочных высших и средних специальных учебных заведениях, в заочной аспирантуре, в вечерних (сменных) профессионально-технических учебных заведениях, в вечерних (сменных) и заочных общеобразовательных школах, а также поступающим в аспирантуру;

- оплата работникам-донорам за дни обследования, сдачи крови и отдыха, предоставляемого после каждого дня сдачи крови.

В элементе «Затраты на оплату труда» учитываются все начисления рабочим и служащим, как состоящим, так и не состоящим в списочном составе предприятия.

Включению в фонд заработной платы подлежат<sup>21</sup> единовременные (разовые) премии независимо от источников их выплаты, материальная помощь, предоставленная всем или большинству работников (кроме предоставленной отдельным работникам по семейным обстоятельствам, на погребение и т.д.), дополнительные выплаты при предоставлении ежегодного отпуска (сверх нормальных отпускных сумм в соответствии с законодательством), стоимость бесплатно выдаваемых работникам в качестве поощре-

ния акций или льгот по приобретению акций, другие единовременные поощрения (включая стоимость подарков), оплата (полная или частичная) стоимости питания, в том числе в столовых, буфетах, в виде талонов, предоставления его по льготным ценам или бесплатно (сверх предусмотренной законодательством) и т.д.

### **Расчеты по социальному страхованию и обеспечению**

Расчеты по отчислениям на государственное социальное страхование, пенсионное обеспечение, медицинское страхование персонала организации, а также в фонд занятости производятся в бухгалтерском учете на счете 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» с открытием отдельных субсчетов по каждому расчету:

69-1 «Расчеты по социальному страхованию»;

69-2 «Расчеты по пенсионному обеспечению»;

69-3 «Расчеты по медицинскому страхованию»;

69-4 «Расчеты по фонду занятости».

Таблица 3

#### **Размеры страховых взносов во внебюджетные фонды**

Постановление		ПФ		ФС С	ФО МС	ФЗ
		Работники	Работодатели			
№ 2122-1 от 27.12.91	1994	1	28	5.4	3.6	2
№ 3-ФЗ от 10.01.95	1995	1	28	5.4	3.6	2
№ 207-ФЗ от 21.12.95	1996	1	28	5.4	3.6	2
№ 207-ФЗ от 21.12.95	1997	1	28	5.4	3.6	1.5

По кредиту счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» отражаются отчисления на социальное и медицинское страхование работников в Пенсионный фонд и фонд занятости (с дебетом счетов учета затрат на производство, использования прибыли и т.п.).

По дебету указанного счета отражаются суммы, перечисленные в уплату начисленных отчислений, а также суммы, выплачиваемые за счет отчислений на государственное социальное страхование, пенсионное обеспечение, медицинское страхование, в фонд занятости.

#### **Страховые взносы в Пенсионный фонд РФ**

Начисление страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации производится работодателем по отношению к выплатам, начисленным работнику, независимо от источников их финансирования.

<sup>20</sup> См. Постановление Минтруда РФ от 11 сентября 1995 г. № 49

<sup>21</sup> См. «Об утверждении Инструкции о составе фонда заработной платы и выплат социального характера». Постановление Госкомстата РФ от 10 июля 1995 г. № 89

Страховые взносы в Пенсионный фонд РФ не начисляются на следующие выплаты<sup>22</sup>:

- выходное пособие, денежную компенсацию за неиспользованный отпуск, а также на средний заработок, выплачиваемый работникам, уволенным в связи с сокращением численности или реорганизацией предприятия по законодательству Российской Федерации. Денежная компенсация за неиспользованный отпуск выплачивается согласно ст. 75 КЗоТ РФ только в случае увольнения;
- государственные пособия на детей, пособия по временной нетрудоспособности, ритуальное пособие, иные выплаты из Фонда социального страхования Российской Федерации, Пенсионного фонда Российской Федерации, Государственного фонда занятости населения Российской Федерации согласно законодательству Российской Федерации;
- льготы и компенсации, предоставляемые в соответствии с Законом Российской Федерации «О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС (за исключением доплат до размера прежнего заработка при переводе работников по медицинским показаниям на нижеоплачиваемую работу, оплату дополнительного отпуска);
- суммы, выплачиваемые в соответствии с законодательством Российской Федерации в возмещение вреда, причиненного работникам увечьем, профессиональным заболеванием либо иным повреждением здоровья, связанным с исполнением ими трудовых обязанностей. Страховые взносы не начисляются также на суммы, выплачиваемые по законодательству России в связи с потерей кормильца;
- компенсации, выплачиваемые матерям (или другим родственникам, фактически осуществляющим уход за ребенком), состоящим в трудовых отношениях на условиях найма с организациями независимо от организационно-правовых форм и находящимся в отпуске по уходу за ребенком до достижения им возраста, установленного законодательством Российской Федерации;
- суммы, выплачиваемые в соответствии с законодательством Российской Федерации в возмещение ущерба, причиненного здоровью и имуществу работников вследствие чрезвычайных ситуаций природного и техногенного характера;
- материальную помощь, оказываемую в связи с чрезвычайными обстоятельствами в целях возмещения ущерба, причиненного здоровью и имуществу граждан, на основании решений органов государственной власти и органов местного самоуправления, иностранных госу-

дарств, а также правительственных и неправительственных межгосударственных организаций, созданных в соответствии с международными договорами Российской Федерации;

- материальную помощь, оказываемую работникам в связи с постигшим их стихийным бедствием, пожаром, похищением имущества, увечьем, а также в связи со смертью работника или его близких родственников;
- материальную помощь, оказываемую гражданам благотворительными организациями и экологическими фондами, осуществляющими деятельность в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- единовременные выплаты работникам в связи с выходом на пенсию;
- суммы, выплачиваемые в возмещение расходов, и иные компенсации работникам, выплачиваемые им в пределах норм, установленных законодательством Российской Федерации, в связи со служебными командировками, переводом, приемом или направлением на работу в другую местность, а также суммы, выплачиваемые в возмещение дополнительных расходов, связанных с выполнением работниками трудовых обязанностей.

К суммам, выплачиваемым в качестве возмещения дополнительных расходов, связанных с выполнением работниками трудовых обязанностей, относятся<sup>23</sup>:

- компенсация за износ инструмента, принадлежащего работнику;
- расходы по использованию личного транспорта в служебных целях;
- компенсации педагогам образовательных учреждений за приобретение ими книг, учебников и иной издательской продукции, необходимой в работе, и др.;
- стоимость выдаваемых в соответствии с законодательством Российской Федерации специальной одежды, специальной обуви, других средств индивидуальной защиты, мыла, смывающих и обезвреживающих средств, молока или других равноценных пищевых продуктов, а также лечебно-профилактического питания, предоставляемого бесплатно по установленным нормам, или в соответствующих случаях денежное возмещение затрат по их приобретению (за исключением стоимости форменной одежды, обмундирования, выдаваемых бесплатно или с частичной оплатой и остающихся в личном постоянном пользовании)<sup>24</sup>.

Администрация предприятий, учреждений, организаций обязана обеспечивать надлежащее техническое оборудование всех рабочих мест и создавать на них условия работы, соответствующие единым межотраслевым и отраслевым правилам по охране труда, санитарным правилам и нормам, разрабаты-

<sup>22</sup> См. «Перечень выплат, на которые не начисляются страховые взносы в Пенсионный фонд РФ». Установлен постановлением Правительства РФ от 19 февраля 1996 г. № 153

<sup>23</sup> См. Разъяснения Пенсионного фонда. Утверждены постановлением Правления Пенсионного фонда Российской Федерации от 6 марта 1996 г. № 22

<sup>24</sup> См. Кодекс законов о труде РФ, ст.ст. 143, 149, 150, 151

ваемым и утверждаемым по законодательству Российской Федерации.

В случае отсутствия в правилах требований, необходимых в целях обеспечения безопасных условий труда, администрация предприятий или организаций принимает меры, которые обеспечивают безопасные условия труда для работников.

На работах с вредными условиями труда и на работах, производимых в особых температурных условиях или связанных с загрязнением, администрация не только выдает специальную одежду и специальную обувь, но и обеспечивает хранение, стирку, сушку, дезинфекцию, дегазацию, дезактивацию и ремонт выданных работникам специальной одежды, специальной обуви и других средств индивидуальной защиты.

Страховые взносы в Пенсионный фонд Российской Федерации не начисляются также на:

- стоимость льгот по проезду, предоставляемых отдельным категориям работников законодательством Российской Федерации. Льготы по проезду в соответствии с законодательством Российской Федерации предоставляются работникам железнодорожного, авиа-, морского, речного, автомобильного транспорта, городского электротранспорта, транспортного строительства;
- стоимость бесплатно предоставляемых (частично оплачиваемых) отдельным категориям работников в соответствии с законодательством Российской Федерации жилья, коммунальных услуг, топлива или соответствующее денежное возмещение;
- стоимость проезда работников к месту использования отпуска и обратно, оплачиваемую организацией в соответствии с законодательством Российской Федерации<sup>25</sup>;
- суммы, выплачиваемые организациями за время отпуска, предоставляемого перед началом работы выпускникам учреждений начального, среднего и высшего профессионального образования исходя из размеров стипендий, установленных законодательством Российской Федерации;
- стипендии, выплачиваемые за счет средств организации студентам (аспирантам) учреждений высшего профессионального образования, учащимся учреждений начального и среднего профессионального образования, а также стипендии, учреждаемые благотворительными организациями;
- доходы по акциям и другие доходы, получаемые от участия работников в управлении собственностью организации (дивиденды, проценты, выплаты по долевым паям и т.д.);
- суммы страховых платежей (взносов), уплачиваемых организацией в пользу работников по обязательному страхованию. Обязатель-

ным является страхование, осуществляемое на основании прямого указания Закона<sup>26</sup>, в котором определены виды, условия и порядок обязательного страхования в России<sup>27</sup>;

• вознаграждения, выплачиваемые гражданам за выполнение ими работ по договорам гражданско-правового характера, исключая вознаграждения, выплачиваемые по авторским договорам, договорам подряда и договорам поручения, а также вознаграждения, выплачиваемые по смешанным договорам (в части, относящейся к элементам авторского договора, договора подряда и договора поручения). Стороны могут заключить договор, в котором содержатся элементы различных договоров, предусмотренных законом или иными правовыми актами (смешанный договор). При определении в этом случае базы для начисления страховых взносов на выплаты по смешанным договорам необходимо определить конкретный размер выплат, относящийся к видам работ, которые регулируются нормативами<sup>28</sup>;

• средства избирательных фондов кандидатов в депутаты федеральных органов, государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления, полученные и израсходованные на проведение избирательных кампаний, а также учтенные;

• доходы, получаемые от избирательных комиссий членами избирательных комиссий, осуществляющими свою деятельность в указанных комиссиях не на постоянной основе;

• доходы, получаемые физическими лицами от избирательных комиссий, а также из избирательных фондов кандидатов в депутаты и избирательных фондов избирательных объединений за выполнение указанными лицами работ, непосредственно связанных с проведением избирательных кампаний;

• суммы страховых платежей (взносов) уплачиваемых организацией в пользу работников по договорам добровольного медицинского страхования, заключаемых на срок не менее одного года, договорам добровольного личного страхования, заключаемым исключительно на случай наступления смерти застрахованного или утраты застрахованным трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей, при условии отсутствия у работодателя задолженности по платежам в Пенсионный фонд Российской Федерации и если указанные договоры не предусматривают страховых выплат застрахованным в связи с окончанием срока их действия или досрочным расторжением;

<sup>25</sup> См. Закон РФ от 19 февраля 1993 г. № 4521-1 «О государственных гарантиях и компенсациях для лиц, работающих и проживающих в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях»

<sup>26</sup> См. Закон РФ от 27 ноября 1992 г. № 4015-1 «О страховании», ст. 3

<sup>27</sup> См. Указ Президента РФ от 6 апреля 1994 г. № 667, Закон РСФСР от 15 мая 1991 г. № 1244-1 и др.

<sup>28</sup> См. ГК РФ, ст. 702 – 768, 971 – 979

•суммы страховых платежей (взносов) работодателей, не превышающие в год 24-кратного минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законом, выплачиваемому по договорам негосударственного пенсионного страхования, заключенным с негосударственными пенсионными фондами и страховыми организациями на срок не менее одного года и предусматривающим выплаты сумм в случае установления застрахованным инвалидности и (или) достижения им пенсионного возраста, дающего право на установление государственной пенсии, при условии отсутствия у работодателя задолженности по платежам в Пенсионный фонд Российской Федерации.

Выплаты, с которых взимаются страховые взносы<sup>29</sup>:

- все виды премий, поощрительных выплат, включая стоимость ценных подарков, независимо от периодичности их выплат и источников финансирования, в том числе единовременного характера (кроме единовременной выплаты работнику в связи с выходом на пенсию);
- суммы материальной помощи работникам независимо от размеров, за исключением материальной помощи, перечисленной в абзацах девятом, десятом, одиннадцатом Перечня выплат (утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации), на которые не начисляются страховые взносы в Пенсионный фонд Российской Федерации;
- страховые платежи (взносы), уплачиваемые организацией в пользу работника, по договорам личного, имущественного и иного добровольного страхования, включая негосударственные пенсионные фонды;
- суммы, начисленные работнику, в случае предоставления ему соответствующих услуг (оплата экскурсий, путешествий);
- безвозмездные ссуды, а также суммы, выданные работнику для погашения возвратных ссуд и кредитов, исключая ссуды, предусмотренные законодательством Российской Федерации;
- стоимость приобретаемых для работника жилья, промышленных, продовольственных товаров и др., которые передаются в личную собственность работника (в случаях, не предусмотренных законодательством Российской Федерации);
- выплаты работникам на питание и проезд;
- стоимость наград, присуждаемых в денежном или натуральном выражении за призовые места в соревнованиях, смотрах, конкурсах (спортивных, профессиональных, художественных, внутривзаводских, республиканских) и других аналогичных мероприятиях.

## Страховые взносы в Фонд социального страхования РФ

Тариф взносов в Фонд социального страхования Российской Федерации установлен для работодателей – организаций и граждан, использующих труд наемных работников в личном хозяйстве, – в размере 5,4 процента по отношению к начисленной оплате труда по всем основаниям.

Страховые взносы не начисляются<sup>30</sup> на:

- компенсацию за неиспользованный отпуск;
- выходное пособие при увольнении;
- различные виды денежных пособий, выдаваемых в качестве материальной помощи;
- компенсационные выплаты (суточные по командировкам и выплаты взамен суточных, выплаты в возмещение ущерба, причиненного трудящемуся увечьем либо иным повреждением здоровья, связанным с его работой);
- стоимость бесплатно предоставляемых некоторым категориям работников квартир, коммунальных услуг, топлива, проездных билетов или стоимость их возмещения;
- стоимость выданной спецодежды, спецобуви и других средств индивидуальной защиты, мыла, обезжиривающих средств, молока и лечебно-профилактического питания;
- стоимость рациона бесплатного коллективного питания, предоставляемого в случаях, предусмотренных законодательством;
- дотации на обеды, стоимость путевок на санаторно-курортное лечение и в дома отдыха за счет фонда социального развития (фонда потребления); возмещение расходов по проезду, провозу имущества и найму помещения при переводе либо переезде на работу в другую местность;
- доплаты и надбавки к заработной плате взамен суточных в случаях, когда постоянная работа протекает в пути или имеет разъездной характер, либо в связи со служебными поездками в пределах обслуживаемых участков;
- заработную плату за дни работы без вознаграждения за труд (субботники, воскресники и т.п.), перечисляемую в соответствующий бюджет или благотворительные фонды;
- поощрительные выплаты (включая премии) в связи с юбилейными датами, днями рождения, за долголетнюю и безупречную трудовую деятельность, активную общественную работу и в других аналогичных случаях, производимых за счет фонда заработной платы (фонда оплаты труда);
- денежные награды, присуждаемые за призовые места на соревнованиях, смотрах, конкурсах и т.п.;
- стипендии, выплачиваемые предприятиями и организациями учащимся (институтам), направленным на обучение с отрывом от производства;

<sup>29</sup> См. Постановление Правления Пенсионного фонда РФ от 6 марта 1996 г. № 22

<sup>30</sup> См. Временное положение о Фонде социального страхования РСФСР от 29 мая 1991 г. № 4-1

- пособия, выплачиваемые за счет средств предприятия, учреждения и организации молодым специалистам за время отпуска после окончания высшего или среднего специального учебного заведения;

- вознаграждения, выплачиваемые гражданам предприятиями, учреждениями, организациями и кооперативами за выполнение работ по договорам гражданско-правового характера.

Ответственность за правильность начисления и расходования средств государственного социального страхования несет администрация страхователя в лице руководителя и главного бухгалтера<sup>31</sup>.

Дополнительно взысканные налоговыми органами в результате контрольной работы суммы страховых взносов (платежей), штрафов, пеней и других финансовых санкций зачисляются в доходы фонда с учетом отчислений, производимых налоговыми органами в соответствии с законодательством.

### **Страховые взносы в Фонд занятости населения РФ**

Тарифы страховых взносов на 1997 год в Государственный фонд занятости населения Российской Федерации для работодателей-организаций в размере 1,5 процента по отношению к начисленной оплате труда по всем основаниям, включая выполнение работ по договорам подряда и поручения.

При начислении в фонд занятости населения учитываются вознаграждения, выплачиваемые гражданам за выполнение ими работ по договорам гражданско-правового характера. При этом не производятся начисления на вознаграждения по:

- вознаграждения по авторским договорам,
- вознаграждения по договорам подряда,
- вознаграждения по договорам-поручениям,
- вознаграждения, выплачиваемые по смешанным договорам в части, которая приходится на авторские договора, договора подряда и договора поручения.

### **Страховые взносы в Фонд обязательного медицинского страхования РФ**

Тарифы страховых взносов на 1997 год в фонды обязательного медицинского страхования – в размере 3,6 процента (из них 0,2 процента – в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования) по отношению к начисленной оплате труда по всем основаниям, включая выполнение работ по договорам подряда и поручения.

От уплаты страховых взносов на обязательное медицинское страхование освобождаются общественные организации инвалидов и находящиеся в их собственности предприятия, объединения и учреждения, созданные для осуществления уставных целей этих организаций.

Страховые взносы начисляются предприятиями, организациями, учреждениями и иными хозяйст-

вующими субъектами в установленных законодательством Российской Федерации размерах по отношению к начисленной оплате труда по всем основаниям в денежной и натуральных формах, в том числе по договорам подряда и поручения, из которой в соответствии с законодательством Российской Федерации осуществляются отчисления на государственное социальное страхование.

Страховые взносы начисляются на средства, предназначенные для оплаты труда, без вычета соответствующих налогов и независимо от источников финансирования.

Виды оплат, на которые не производятся начисления Фонда обязательного медицинского страхования:

- компенсационные выплаты за неиспользованный отпуск; выходное пособие при увольнении;
- компенсационные выплаты (суточные по командировкам и выплаты на возмещение ущерба, причиненного трудящимся увечьем или иным повреждением здоровья, связанным с их работой) в пределах норм, установленных законодательством;
- стоимость выданной спецодежды, спецобуви и других средств индивидуальной защиты, мыла, обезжиривающих " яств, молока и лечебно-профилактического питания или возмещение работникам затрат на приобретение ими спецодежды, спецобуви или другие средства индивидуальной защиты;
- стоимость рациона бесплатного питания;
- дотация на обеды, стоимость путевок на санаторно-курортное лечение и в дома отдыха за счет фонда социального развития (фонда потребления);
- стоимость бесплатно предоставляемых квартир, коммунальных услуг, топлива, проездных билетов и возмещение их стоимости;
- возмещение расходов по проезду, провозу имущества и найму помещения при переводе либо переезде на работу в другую местность;
- поощрительные выплаты (включая премии) в связи с юбилейными датами, за долголетнюю трудовую деятельность, производимые за счет фонда оплаты труда;
- денежные награды, присужденные за призовые места в соревнованиях, смотрах, конкурсах и других аналогичных мероприятиях;
- стипендии, выплачиваемые учебными заведениями, а также предприятиями учащимся (аспирантам), направленным на обучение с отрывом от производства;
- пособия, выплачиваемые за счет предприятия молодым специалистам за время отпуска после окончания высшего или среднего специального учебного заведения;
- дивиденды, начисляемые на акции;
- все виды пособий, выплачиваемых из средств фонда социального страхования Российской Федерации;

<sup>31</sup> См. Положение о фонде социального страхования РФ. Утверждено Постановлением Правительства РФ от 12 февраля 1994 г. № 101

• другие выплаты, носящие единовременный либо компенсационный характер.

В состав затрат на производство продукции (работ, услуг) включаются отчисления на социальные нужды только от затрат на оплату труда работников, отражаемых по элементу «Затраты на оплату труда».

Отчисления (страховые взносы) в Пенсионный фонд, Фонд социального страхования, Фонд обязательного медицинского страхования и Фонд занятости населения от расходов на оплату труда работников организаций, занятых в непроизводственной сфере (работников жилищно-коммунальных организаций, детских дошкольных, медицинских, оздоровительных учреждений и других), должны включаться в сметы расходов на содержание организаций, учреждений непроизводственной сферы, финансируемых за счет соответствующих источников: прибыли, остающейся в распоряжении организаций и учреждений, платежей квартиросъемщиков, взносов родителей на содержание ребенка в дошкольном учреждении и т.п.

По выплатам, не включенным в себестоимость продукции (работ, услуг) отчисления в Пенсионный фонд, Государственный фонд занятости, органы социального и медицинского страхования относятся на те же статьи (81 «Использование прибыли», субсчет «Фонды потребления» счета 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и т.п.).

### **Инвентаризация учета труда и заработной платы**

Инвентаризацию начнем с проверки правильности оформления приема сотрудников на работу.

Убеждаемся, что на каждого сотрудника, фамилия которого встречается в Ведомости учета заработной платы, имеется:

1. Заявление о приеме на работу;
2. Приказ о зачислении на должность с указанием оклада;
3. Трудовая книжка с записью о приеме на работу (для постоянных работников).

Подпись в Описи документов, передаваемых в ПФР, подтверждающая факт получения им пластиковой карты персонализированного учета

С выплатой заработной платы у нас полный порядок. Зарплата начислялась своевременно. Расчет зарплаты производился на электронной таблице Excel по форме, приведенной на рис 6.

Рис. 6. Ведомость расчета заработной платы

Своевременно производились начисления и выплачивались взносы во все внебюджетные фонды и подоходный налог. Зарплата выплачивалась своевременно Факт получения зарплаты каждый сотрудник удостоверял своей подписью в Ведомости учета заработной платы

На основании Ведомости учета заработной платы для каждого месяца, относящегося к отчетному периоду, заводим следующие проводки, отражающие начисление заработной платы (все выплаты мы отразили, анализируя платежи с расчетного счета), взносов во внебюджетные фонды, начисление налогов и выплату заработной платы (зеленым цветом):

Д-т счета 20 К-т счета 70	на сумму, указанную в итоговой строке графы «Итого начислено» верхней таблицы
Д-т счета 70 К-т счета 68_ПДХ	на сумму, указанную в итоговой строке графы «Подоходный налог» верхней таблицы

Расчет ведется по схеме:

1 Для каждого сотрудника (для каждой строки в верхней таблице Ведомости учета заработной платы), если у него нет повышенной задолженности по выплатам подоходного налога:

- из начисленной заработной платы (Графа «Итого начислено») вычитаем 1% - взнос в Пенсионный фонд из заработной платы;
- из полученной разницы вычитаем один минимальный размер оплаты труда (МРОТ);
- из полученной разницы вычитаем дополнительно произведение МРОТ на количество несовершеннолетних детей или других иждивенцев у этого работника;
- от полученной разницы (если она положительная) берем 12%

Таким образом рассчитываем подоходный налог с заработной платы, полученной каждым сотрудником;

2 Для сотрудников, получивших в отчетном периоде определенные выплаты персонального характера (например, если за сотрудника была произведена оплата стоматологического медицинского обслуживания) начисление подоходного налога производится от полученной суммы по повышенной ставке шкале<sup>32</sup>

<sup>32</sup> См. О подоходном налоге с физических лиц. Инструкция ГНС РФ от 29.06.95 № 35

3 Складываем все суммы, занесенные в графу «Подходный налог» верхней таблицы Результат заносим в строку «Итого».

Д-т счета 70 К-т сче- та 69_ ПНФ	на сумму, указанную в итоговой строке графы «ПФ- 1 процент» (1% от начисленной заработной платы)
Д-т счета 20 К-т сче- та 67_ ФЗ	на сумму, указанную в строке «В Фонд занятости» таблицы «Начисления»
Д-т счета 20 К-т сче- та 68_ Т	на сумму, указанную в строке «Транспортный налог» таблицы «Начисления»
Д-т счета 20 К-т сче- та 69_ ПНФ	на сумму, указанную в строке «В Пенсионный фонд» таблицы «Начисления» (28% от начисленной заработной платы)
Д-т счета 20 К-т сче- та 69_ ФФМС	на сумму, указанную в строке «В федеральный фонд Медстраха» таблицы «Начисления» (02% от начисленной заработной платы)
Д-т счета 20 К-т сче- та 69_ МГФМС	на сумму, указанную в строке «В городской фонд Медстраха» таблицы «Начисления» (34% от начисленной заработной платы)
Д-т счета 70 К-т сче- та 50	на сумму, указанную в итоговой строке графы «Выдано на руки» верхней таблицы

## Наличные расчеты

С кассой у нас, конечно будет больше всего проблем. Тут, собственно, и начинается настоящая «бухгалтерия». Дело в том, что многие хозяйственные операции «в принципе» не могут быть должным образом<sup>33</sup> оформлены. Для пояснения приведем несколько типичных примеров, хотя всем это и без разъяснений понятно.

Пример 1. Надо что-то перевезти для производственных нужд. Вы берете такси или «голосуете», выполняете необходимую для производственного цикла операцию (перевозите груз) и расплачиваетесь наличными. Никаких документов, подтверждающих произведенные расходы, вы, конечно, не получаете.

Пример 2 Надо нечто приобрести для производственных нужд. Но это нечто продается только на рынке. Вы оплачиваете товар, а в качестве подтверждения расходов максимум, что вы можете получить, - товарный чек. Без чека от кассового аппарата вы теперь эту покупку на затраты отнести не сможете

С такими проблемами в нашей реальной жизни приходится сталкиваться на каждом шагу. Причина такого положения в том, что в нашей стране широко развита сеть «черного рынка» - торговли за наличный расчет без должного оформления. Не будем вдаваться в причины этой криминальной ситуации (эта тема достаточно глубоко прорабатывается на страницах газеты «Налоговая полиция». Подписаться на эту газету вы можете в почтовых отделениях по каталогу агентства «Роспечать», индекс 32280)

### Счет 50 «Касса»

Отдавая дань требованиям руководящих документов, скоросшиватель по счету 50 «Касса» будем называть «Кассовая книга». Учет же кассовых операций, конечно, будем вести на компьютере.

Учет кассовых операций должен был вестись в

течение отчетного периода ежедневно. В компьютер кассиром должны были вводиться сведения сразу же после получения или выдачи денег по каждому ордеру или другому заменяющему его документу. Ежедневно он был должен распечатывать на компьютере два идентичных (с одними и теми же данными) документа: "Вкладной лист кассовой книги" и "Отчет кассира". Ежедневно кассир должен был передавать в бухгалтерию документ «Отчет кассира» с приложениями к нему ордерами или другими заменяющими их документами. Документ «Вкладной лист кассовой книги» кассир должен был оставить у себя, предварительно получив на нем подпись бухгалтера, подтверждающую факт передачи ему документов.

В последнем за каждый месяц документе "Вкладной лист кассовой книги" должно было автоматически печататься общее количество листов кассовой книги за этот месяц, а в последнем за календарный год - общее количество листов кассовой книги за год.

Так по теории, а на практике мы получили ворох первичных кассовых документов (расходных ордеров, квитанций к приходному ордеру, кассовых и товарных чеков и т.п.), в которых нам предстоит разобратся.

Начнем!

Многие проводки, относящиеся к счету 50, мы уже ввели в компьютер при инвентаризации счетов 51 и 70. Посмотрим на них. Для этого проанализируем выборку (см рис 7 и рис 8) из Журнала хозяйственных операций по счету 50.

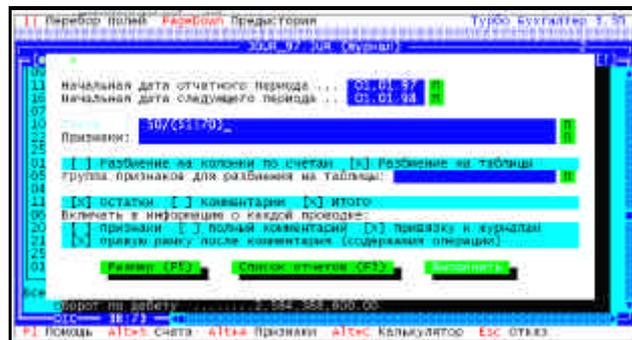


Рис. 7. Настройка для получения выборки из Журнала хозяйственных операций по счету 50 «Касса»

ДЕБИТ	КРЕДИТ	ОСТАТОК	
31	76_ИТЕПОВОСКО_ИП	37,207,654.84	10.51
31	76_НОВОИ	47,457,634.84	10.6
31	76_ОС_РЕГ_ОТТ_КОМПАНИИ	81,857,634.84	10.7
31	76_ОСТАТКИ_А_В_ИИТ	81,857,634.84	10.7
60_КАРГОСКОЕ_Д_ПОНТАНТ	51	70,397,988.84	10.8
31	76_БРАУС_ПАМТИНГ_БД	71,302,988.84	10.10
31	76_НОВОИ	77,752,988.84	10.11
31	76_АВАРАТ_ЛИБ	136,152,988.84	10.12
31	76_СКОРПИОН_ЛИБ	136,152,988.84	10.14
31	76_РОССИЙСКИЙ_КРЕДИТ	131,667,988.84	10.15
31	76_ВОСТСЫКОМБАНК	135,667,988.84	10.16
		135,667,988.84	
		135,667,988.84	

Рис. 8. Выборка из Журнала хозяйственных операций по счету 50 «Касса»

<sup>33</sup> См. Порядок ведения кассовых операций в РФ

Теперь настала очередь отразить в учете получение подотчетными лицами денежные средства из кассы организации. Обычно выдача под отчет этих сумм оформляется в те же дни, что и снятие их по чеку с расчетного счета. Так как это не делалось своевременно, самое время их правильно оформить сейчас. Итак на каждую дату снятия средств с расчетного счета по чеку оформляем (если это не было сделано ранее):

- приходный кассовый ордер на сумму, снятую с расчетного счета по чеку и переданную в кассу предприятия;
- расходный кассовый ордер на сумму, переданную подотчетному лицу (эта сумма чаще всего совпадает с той, что была снята по чеку с расчетного счета, но может от нее и отличаться, например на сумму, выплачиваемую в качестве заработной платы по Ведомости);
- вкладной лист кассовой книги с указанием на нем количества приходных и расходных кассовых документов (Ведомость учета заработной платы рассматривается как кассовый документ).

При этом в компьютер вводится проводка (зеленого цвета):

Д-т счета 71_ПОЛ К-т счета 50	на сумму, равную полученной по чеку из банка, быть может уменьшенную на сумму, выплаченную по Ведомости учета заработной платы
-------------------------------------	--

Если мы теперь проанализируем выборку из Журнала хозяйственных операций по счету 50, то убедимся, что остатки на счете 50 стали нулевыми.

### Счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

В скоросшивателе «Расчеты с подотчетными лицами» документы сгруппируем по датам.

С этой целью разложим имеющиеся у нас документы по датам их поступления. Одновременно будем их проверять на правильность заполнения. Документы не должны содержать помарок и исправлений. В них должны присутствовать<sup>34</sup> следующие обязательные реквизиты:

- наименование документа (формы),
- код формы;
- дату составления;
- содержание хозяйственной операции;
- измерители хозяйственной операции (в натуральном и денежном выражении);
- наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления,
- личные подписи и их расшифровки,
- печать организации, выдавшей этот документ.

Когда обнаруживаем, что какие-либо из указанных реквизитов в документе отсутствуют, предлагаем внести соответствующие исправления. Если это сделать не удастся, документ во внимание принимать не будем.

Для сохранности и удобства обращения документы можно наклеивать на листы бумаги формата

<sup>34</sup> См. Положение о бухгалтерском учете и отчетности в РФ

А4 и эти листы подкалывать в скоросшиватель «Подотчетные лица».

Внимательно изучаем каждый документ на предмет осмысления, с какой целью была произведена оформленная им хозяйственная операция.

Хозяйственные операции, оформленные этими документами, будем подразделять по видам приобретаемых материальных средств:

- материалы;
- малоценные и быстроизнашивающиеся предметы;
- основные средства;
- услуги.

Подшивая листы с документами в скоросшиватель, вводим в компьютер соответствующие проводки (зеленым цветом):

а) при приобретении материалов:

Д-т счета 10 К-т сче- та 71_ПОЛ	на сумму, указанную в документе
---------------------------------------	---------------------------------

б) при приобретении малоценных и быстроизнашивающихся предметов:

Д-т счета 12 - К-т счета 71_ПОЛ	на сумму, указанную в документе
--	---------------------------------

в) при приобретении основных средств:

Д-т счета 01 - К-т счета 71_ПОЛ	на сумму, указанную в документе
--	---------------------------------

г) при оплате услуг производственного характера:

Д-т счета 20 - К-т счета 71_ПОЛ	на сумму, указанную в документе
--	---------------------------------

Здесь «ПОЛ» - идентификатор субсчета, на котором производится учет операций по конкретному подотчетному лицу

Внимательно следим за тем, чтобы сумма, указанная в документе (и в проводке), не превышала до 29 сентября 1997 года - 2 млн. Руб., а после - 3 млн. руб. - предельной суммы, разрешенной для наличных расчетов между юридическими лицами<sup>35</sup>. Документы с суммами, превышающими эти пределы, в учете не отражаем, а просим в них разобраться главного бухгалтера.

Проанализируем теперь Журнал хозяйственных операций в разрезе подотчетных лиц. Для этого произведем выборку (см рис 9 и рис 10) из Журнала хозяйственных операций по счету 71.

<sup>35</sup> См. «Об установлении предельного размера расчетов наличными деньгами в РФ между юридическими лицами». Письмо ЦБ РФ от 29 сентября 1997 г. N 525

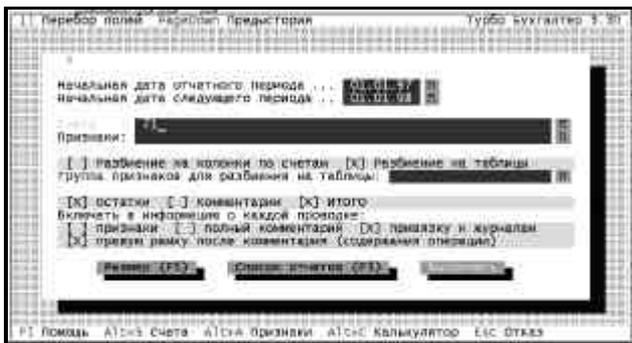


Рис. 9. Настройка для получения выборки из Журнала хозяйственных операций по счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

Дата	Сумма	Счет
01.10.97	60,000.00	71
04.10.97	337,000.00	71
04.10.97	48,000.00	71
04.10.97	308,400.00	71
05.10.97	31,200.00	71
08.10.97	18,000.00	71
08.10.97	44,000.00	71
08.10.97	8,000.00	71
09.10.97	653,000.00	71
10.10.97	18,348.00	71
13.10.97	4,000,000.00	71
13.10.97	10,400.00	71
13.10.97	87,500.00	71
14.10.97	21,800.00	71
15.10.97	15,100.00	71
17.10.97	450,000.00	71
18.10.97	11,750.00	71
20.10.97	176,100.00	71
20.10.97	18,900.00	71
20.10.97	5,000.00	71
20.10.97	2,300.00	71

Рис. 10. Выборка из Журнала хозяйственных операций по счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

Мы видим, что остатки по счету 71 не равны нулю. При этом:

- если остаток на счете 71 отрицательный - подотчетное лицо расплачивалось за приобретение материальных ценностей для организации из своих личных средств;
- если остаток на счете 71 положительный - подотчетное лицо своевременно не отчиталось за полученные ранее средства.

В обоих случаях имеют место нарушения положений Порядка ведения кассовых операций.

В первом случае на предприятии появляются неучтенные наличные средства, во втором - подотчетное лицо своевременно не отчиталось (не вернуло деньги в кассу).

Во избежание таких нарушений мы следующим образом оформляем документы:

1. Под отчет будем выдавать средства на основании письменного распоряжения руководителя организации, в котором оговорено, что срок возвращения взятых под отчет и неиспользованных средств - конец отчетного периода;

2. Если возникает необходимость выдать под отчет средства лицу, которое не отчиталось за ранее полученные деньги, предварительно оформляем возврат числящихся за ним средств в кассу организации;

3. Задолженность подотчетного лица на конец отчетного периода оформляем в виде выдачи ему беспроцентной ссуды как работнику организации;

4. Личные средства подотчетного лица, использованные на приобретение материальных ценностей для организации, оформляем в виде краткосрочного займа.

Остановимся подробнее на этих операциях.

### Оформление документов на списание средств при расчетах с подотчетными лицами

При списании средств с подотчетного лица следует иметь в виду, что основанием для этого должны быть соответствующим образом оформленные первичные документы<sup>36</sup>. Именно поэтому не могут быть приняты к учету на баланс предприятия в корреспонденции со счетом «Расчеты с подотчетными лицами» по авансовому отчету акт, составленный в произвольной форме комиссией (даже в составе трех человек) о приобретении работником на рынке товарно-материальных ценностей (в том числе и из подотчетных сумм), или аналогичный отчет работника с резолюцией руководителя «Оплатить». Такой документ должен обязательно содержать сведения о продавце товара:

- фамилию, имя, отчество, его паспортные данные или данные о его регистрации в качестве предпринимателя,
- его подпись и расшифровку.

В противном случае налоговые органы вправе констатировать необоснованное занижение предприятием своих доходов в связи с неправильным указанием источника (как расчеты с подотчетными лицами) отпущенных в производство товарно-материальных ценностей. Кроме того, с выданных работнику на закупку и списанных с него по неправильно оформленному акту денежных средств следует удерживать подоходный налог.

В случае приобретения работником товарно-материальных ценностей в торгующих организациях по доверенности предприятия списание с него подотчетных сумм (выдача перерасхода по авансовому отчету) производится на основании корешков к приходному кассовому ордеру предприятия-продавца, подтверждающих фактические расходы работника.

При приобретении работником товарно-материальных ценностей на предприятиях розничной торговли, для подтверждения правомерности списания таких подотчетных сумм к авансовым отчетам должны быть приложения контрольно-кассовые чеки<sup>37</sup>. Наличие товарного чека служит только для определения номенклатуры приобретенных товаров и не может являться подтверждением непосредственного произведения затрат.

Это требование не может распространяться на номенклатуру товара, разрешенную к продаже в розничной сети без применения ККМ или к продаже с лотка (и прочих приспособлений, при торговле с которых не требуется использование ККМ). Однако на-

<sup>36</sup> См. Положение о бухгалтерском учете и отчетности в РФ, п.7

<sup>37</sup> См. «О применении контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением». Закона РФ, ст.1

личие правильно оформленного<sup>38</sup> товарного чека в данном случае необходимо.

Отсутствие на предприятии надлежаще оформленных документов приводит к необходимости увеличения налогооблагаемой базы для расчета подоходного налога у работника и решения вопроса об источнике приобретения оприходованных (списанных в производство) материальных ценностей.

### **Счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»**

Выданные предприятием своим работникам ссуды отражаем на счете 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям». Ссуда есть не что иное, как **договор займа**, по которому заимодавец передает заемщику в собственность деньги или вещи, а заемщик обязуется своевременно вернуть такую же сумму денег или равное количество вещей того же рода и качества<sup>39</sup>.

Договор займа на сумму свыше 10 минимальных окладов должен быть заключен в письменной форме<sup>40</sup>. В договоре займа должны быть оговорены сроки его возврата и порядок платежа, который устанавливается по взаимному соглашению сторон (не обязательно путем удержания суммы ссуды из заработной платы).

Договор о предоставлении ссуды должен удовлетворять следующим требованиям:

- ссуда не может быть бессрочная. Выданный заем не будет облагаться подоходным налогом в случае, если он выдан по договору, в котором оговорены сроки возврата<sup>41</sup>;
- по условиям договора ссуда не может быть безвозвратной или так называемой «безвозмездной». В таком случае предоставление работнику денежных средств, как бы ни назывались договор и передаваемые средства, производится по договору дарения<sup>42</sup> и рассматриваются налоговыми органами как материальная помощь, а потому данные суммы должны быть учтены при определении налогооблагаемого годового дохода работника<sup>43</sup>, а также взносов в Пенсионный фонд.

### **Выдача под отчет средств неотчитавшемуся лицу**

Подотчетное лицо, не отчитавшееся за ранее полученные средства, получило под отчет дополнительные средства. В учете это надо отразить как возврат в кассу неизрасходованных средств и выдачу их

кассе этому же подотчетному лицу под отчет необходимой суммы.

Такая операция должна быть оформлена соответствующим распоряжением руководителя организации. Вместе с этим распоряжением подготавливаются следующие первичные документы:

- приходный кассовый ордер на эту сумму, как возврат подотчетным лицом в кассу неиспользованных им денежных средств;
- расходный кассовый ордер на сумму, выданную под отчет (вместе с возвращенной им суммой);
- вкладной лист кассовой книги с указанием на нем приходного и расходного кассовых ордеров.

При этом в компьютер вводятся проводки (в качестве примера рассматривается ситуация, когда лицо, не отчитавшееся за 10 млн. руб., получает под отчет дополнительно 20 млн. руб):

Д-т счета 50 К-т счета 71_ПОЛ	на сумму 10 млн. Руб. - возврат неиспользованные средства
Д-т счета 71_ПОЛ К-т счета 50на	сумму 30 млн. Руб. - выдано под отчет

### **Перевод задолженности подотчетного лица на следующий отчетный период**

Подотчетное лицо, имеющее на руках неиспользованные средства, в конце отчетного периода оформляет письменное заявление о выдаче ему беспроцентной ссуды соответствующего размера. Для правильного отражения в учете оформляем:

- приходный кассовый ордер на эту сумму, как возврат подотчетным лицом в кассу неиспользованных им денежных средств;
- расходный кассовый ордер на эту же сумму, как выдачу беспроцентной ссуды на основании договора займа (беспроцентной ссуды);
- вкладной лист кассовой книги с указанием на нем приходного и расходного кассовых ордеров.

При этом в компьютер вводятся проводки :

Д-т счета 50 К-т сче- та 71_ПОЛ	на сумму, равную размеру средств, оставшихся неиспользованными у подотчетного лица;
Д-т счета 73_ПОЛ К-т счета 50	на эту же сумму

Если теперь проанализировать выборку из Журнала хозяйственных операций по счетам 50 и 71, то мы увидим, что в конце отчетного периода остатки на счетах 50 и 71 стали нулевыми.

Сразу же после начала следующего отчетного периода работник, получивший безвозмездную ссуду, может ее вернуть. Возвращенная им ссуда может быть выдана под отчет (этому же физическому лицу). Указанные операции оформляются письменным распоряжением руководителя организации (в одном распоряжении можно оговорить и прием возвращенной ссуды и выдачу поступившей при этом в кассу суммы под отчет).

<sup>38</sup> См. Положения о бухгалтерском учете и отчетности в РФ, п. 7

<sup>39</sup> См. ГК РФ, ст. 807

<sup>40</sup> См. ГК РФ, ст. 808

<sup>41</sup> См. «По отдельным вопросам, заданным работниками ГНИ на кустовых совещаниях, проведенных ГНИ в мае 1992 года». Разъяснения Госналогслужбы РФ от 25.06.92 № ВП-6-03/202, п. 17

<sup>42</sup> См. ГК РФ, ст. 807

<sup>43</sup> См. Письмо ГНИ по г. Москве от 08.04.94 № 11-13/8589 и Разъяснения Госналогслужбы РФ от 23.03.94 № ЮБ-6-03/94

При этом в компьютер вводятся проводки:

Д-т счета 50 К-т сче- та 73_ПОЛ	на сумму, возвращаемую работником в кассу организации
Д-т счета 71_ПОЛ К-т счета 50	на эту же сумму

При этом у нашего работника, как физического лица, возникает материальная выгода.

В случае получения беспроцентной ссуды, подлежащая налогообложению материальная выгода определяется в размере двух третей ставки рефинансирования Банка России по рублевым ссудам.

Таблица 4

#### Ставка рефинансирования ЦБ РФ

Телеграмма ЦБ РФ	Дата введе- ния	Ставка рефинанси- рования, %
№ 216-91 от 29.12.91	01.01.92	20
№ 84-92 от 10.04.92	10.04.92	50
№ 01-156 от 22.05.92	23.05.92	80
№ 52-93 от 29.03.93	30.03.93	100
№ 91-93 от 01.06.93	02.06.93	110
№ 106-93 от 21.06.93	22.06.93	120
№ 111-93 от 26.06.93	29.06.93	140
№ 123-93 от 14.07.93	15.06.93	170
№ 200-93 от 22.09.93	23.09.93	180
№ 213-93 от 14.10.93	15.10.93	210
№ 115-94 от 28.04.94	29.04.94	205
№ 121-94 от 16.05.94	17.05.94	200
№ 128-94 от 01.06.94	02.06.94	185
№ 137-94 от 21.06.94	22.06.94	170
№ 144-94 от 29.06.94	30.06.94	155
№ 156-94 от 29.07.94	01.08.94	150
№ 165-94 от 22.08.94	23.08.94	130
№ 192-94 от 11.10.94	12.10.94	170
№ 199-94 от 16.11.94	17.11.94	180
№ 3-95 от 05.01.95	06.01.95	200
№ 75-95 от 16.06.95	19.06.95	180
№ 111-95 от 23.10.95	24.10.95	170
№ 131-95 от 29.11.95	01.12.95	160
№ 18-96 от 09.02.96	10.02.96	120
№ 107-96 от 23.07.96	24.06.96	110
№ 109-96 от 16.08.96	19.08.96	80
№ 129-96 от 18.10.96	21.10.96	60
№ 142-96 от 29.11.96	02.12.96	48
№ 9-97 от 07.02.97	07.02.97	42
№ 38-97 от 24.04.97	28.04.97	36
№ 55-97 от 13.06.97	16.06.97	24
№ 83-97 от 01.10.97	06.10.97	21

Например, если безвозмездная ссуда составляет 10 млн. Руб., ставка рефинансирования равна 21% и ссуда была взята на два дня, подлежащая налогообложению материальная выгода составит:

$$(10000000 * 21/100 * 2/3/365) * 2 = (3836 * 10^6) * 2 = 7672 \text{ руб.}$$

С этой суммы следует рассчитать размер удержаний из зарплаты в размере 12%. В рассматриваемом случае это составит:

$$7672 * 12/100 = 921 \text{ руб.}$$

Удержания должны быть произведены из ближайшей заработной платы.

Начисление подоходный налог с материальной выгоды оформляется проводкой:

Д-т счета 70 К-т сче- та 68_ПДХ	на сумму подоходного налога с матери- альной выгоды
---------------------------------------	--

Произведенные действия оформляем следующими документами:

- приходным кассовым орденом на эту сумму, как возврат подотчетным лицом в кассу неиспользованных им денежных средств;

- расходным кассовым орденом на эту же сумму, как выдачу беспроцентной ссуды на основании заявления займа;

- вкладным листом кассовой книги с указанием на нем приходного и расходного кассовых ордеров.

В компьютер вводятся проводки:

Д-т счета 50 - К-т счета 71_ПОЛ	на сумму, равную размеру средств, оставшихся неиспользованными у подотчетного лица
Д-т счета 73_ПОЛ - К-т счета 50	на эту же сумму

Если теперь проанализировать выборку из Журнала хозяйственных операций по счетам 50 и 71, то мы увидим, что остатки на счетах 50 и 71 стали нулевыми.

### Счет 94 «Краткосрочные займы»

#### Закупки для организации из личных средств

Личные средства подотчетного лица, использованные на приобретение материальных ценностей для организации, следует оформить в виде краткосрочного займа.

Такая ситуация должна быть оформлена Договором займа, в котором указывается сумма, сроки и условия, на которых эта сумма передается во временное пользование организации. Договор должен иметь реквизиты сторон (у физического лица - паспортные данные). В развитие этого Договора следует подготовить распоряжение руководителя организации с указанием кассиру оприходовать указанную сумму.

В развитие вышесказанного подготавливаются следующие документы:

- приходный кассовый ордер на сумму, израсходованную подотчетным лицом из личных средств;

- расходный кассовый ордер на эту же сумму, как выдаваемую под отчет;

- вкладной лист кассовой книги с указанием на нем приходного и расходного кассовых ордеров

При этом в компьютер вводятся проводки:

Д-т счета 50 К-т сче- та 94_ПОЛ	на сумму, израсходованную подотчетным лицом из личных средств
Д-т счета 71_ПОЛ К-т счета 50	на эту же сумму

#### Возврат заемных средств

При наличии остатков на счете 94 средства в любой момент могут быть сняты с расчетного счета в виде наличных денег.

Снятие наличных денег с расчетного счета в этом случае может быть оформлено распоряжением руководителя организации с указанием кассиру выдать требуемую сумму в качестве возврата по Договору займа.

В развитие такого распоряжения подготавливаются следующие документы:

- приходный кассовый ордер на сумму, снимаемую с расчетного счета;
- расходный кассовый ордер на эту же сумму, как выдаваемую в качестве возврата займа;
- вкладной лист кассовой книги с указанием на нем приходного и расходного кассовых ордеров.

В компьютер вводятся проводки:

Д-т счета 50 К-т сче- та 51	на сумму возвращаемых заемных средств
Д-т счета 94_ПОЛ К-т счета 50	на эту же сумму

## Основные средства

**Счет 01 «Основные средства»,  
счет 02 «Износ основных средств»,  
счет 08 «Капитальные вложения»,  
счет 47 «Реализация и прочее  
выбытие основных средств»**

Минимальная стоимость имущества для отнесения в разряд основных фондов приведена ниже.

Таблица 5

### Минимальная стоимость имущества для отнесения в разряд основных фондов

Письмо Минфина РФ от	Год	Размер	Ед. Изм.
№10 от 20.03.92	1992	3000	руб.
№ 68 от 04.06.93	1993	100000	руб.
№ 147 от 13.12.93	1994	500000	руб.
№170 от 26.12.94	1995	1000000	руб.
№ 130 от 19.12.95	1996	50	ММОТ*
№8 от 03.02.97	1997	10	ММОТ*

\*ММОТ - минимальная месячная оплата труда

### Приобретение основных средств

Аудитор должен проверить, что оборудование, не требующее монтажа (транспортные передвижные средства, свободно стоящие станки, сельскохозяйственные машины, строительные механизмы и т.п.), инструменты и инвентарь отражаются в бухгалтерском учете предприятия по первоначальной стоимости, т.е. по фактическим затратам их приобретения, сооружения и изготовления.

Каждое зачисление объектов в состав основных средств должно быть оформлено актом приемки-передачи типовой формы (если не было произведено оформления поступления основных фондов в особом порядке).

Затраты по приобретению оборудования, машин, инструмента, инвентаря и других объектов основных средств, не требующих монтажа, должны учитываться на счете 08 «Капитальные вложения» (субсчет 08-4 «Приобретение объектов основных средств»).

По дебету счета 08 (субсчет «Приобретение объектов основных средств») должны быть аккумулированы все расходы по приобретению, доставке и установке оборудования, не требующего монтажа.

Расходы организации по уплате процентов по кредитам банков и иным заемным средствам, использованным на эти цели должны быть списаны на счет 08 «Капитальные вложения»<sup>44</sup>. При этом проценты, уплаченные (начисленные) после ввода в действие объектов основных средств, должны быть списаны на счет 81 «Использование прибыли» или другие счета учета аналогичных источников.

На счет учета капитальных вложений должны быть отнесены также суммы налога на приобретение автотранспортных средств. Налогом на приобретение автотранспортных средств облагаются автотранспортные средства, которые подлежат регистрации<sup>45</sup>. Автотранспортные средства, приобретенные для дальнейшей реализации (при наличии лицензии на торговлю автомобилями), налогом на приобретение автотранспортных средств не облагаются.

Начисление взносов налога на приобретение автотранспортных средств организацией отражается по дебету счета 08 «Капитальные вложения» и кредиту счета 67 «Расчеты по внебюджетным платежам» (субсчет «Расчеты по налогу на приобретение автотранспортных средств»).

На счет 08 «Капитальные вложения» списываются затраты по приобретению основных фондов со счетов по кредиту 10 «Материалы», 23 «Вспомогательные производства», 26 «Общехозяйственные расходы», 51 «Расчетный счет», 52 «Валютный счет», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 69 «Расчеты по социальному страхованию», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и др.

Основные средства, бывшие в эксплуатации, приобретенные организацией за плату, должны быть оприходованы также на счете 08 «Капитальные вложения», где отражается стоимость согласно произведенным платежам и расходам по доставке и установке.

Стоимость оборудования по счету 08 «Капитальные вложения» списывается по кредиту в дебет счета 01 «Основные средства». Основные фонды, бывшие в эксплуатации, отражаются по дебету счета 01 «Основные средства» по цене приобретения, расходов по доставке и установке, а также с учетом суммы начисленного по ним износа организации-продавца.

В состав капитальных вложений должны быть включены затраты на строительно-монтажные работы, в том числе затраты на проектно-изыскательские, геологоразведочные, буровые работы, по отводу земельных участков и переселению в связи со строительством, на подготовку кадров для вновь строящихся организаций и другие. Капитальные вложения

<sup>44</sup> См. Инструкцию о порядке заполнения Типовых форм годовой бухгалтерской отчетности, утвержденной приказом Минфина РФ от 19 октября 1995 г. № 115, п. 2.7

<sup>45</sup> См. «О государственной регистрации автотранспортных средств и других видов самоходной техники на территории Российской Федерации». Постановление Правительства Российской Федерации от 12 августа 1994 г. № 938

отражаются в балансе по фактическим затратам для застройщика (инвестора).

Объекты капитального строительства, находящиеся во временной эксплуатации до ввода их в постоянную эксплуатацию, не включаются в состав основных фондов, а в бухгалтерском учете затраты по этим объектам отражаются как незавершенные капитальные вложения по счету 08 «Капитальные вложения».

Капитальные вложения организаций в насаждения, а также капитальные вложения инвентарного характера в земельные участки, недра, лесные и водные угодья (мелиоративные, осушительные, ирригационные работы, работы по раскорчевке территории для расширения использования площадей и др.) включаются в состав основных средств ежегодно в сумме затрат, относящихся к принятым в эксплуатацию площадям, независимо от окончания всего комплекса работ.

При подрядном способе производства выполненные и оформленные строительные работы и работы по монтажу оборудования отражаются у застройщика-заказчика на счете 08 «Капитальные вложения» по договорной стоимости согласно оплаченным или принятым к оплате счетам подрядных организаций. При выявлении завышения стоимости строительных и монтажных работ по оплаченным или принятым к оплате счетам подрядных организаций заказчик уменьшает на сумму завышения принятые от них затраты с соответствующим возмещением за счет полученных подрядчиками сумм, использованных источников финансирования или уменьшения задолженности по принятому к оплате счету за выполненные работы.

При хозяйственном способе производства указанных работ учет затрат ведется застройщиком также на счете 08 «Капитальные вложения»<sup>46</sup>.

Затраты, которые не увеличивают стоимости основных фондов, должны быть списаны с субсчета «Затраты, не увеличивающие стоимости основных средств» счета 08 на собственные источники (счета 81 «Использование прибыли», 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и др.)<sup>47</sup>.

Производимые в порядке капитальных вложений законченные работы по достройке и дооборудованию, переданные по акту приемки-передачи, должны увеличивать первоначальную стоимость основных средств аналогично проводимым работам по реконструкции и модернизации основных средств.

### **Начисление износа по основным средствам**

Стоимость основных средств организации погашается путем начисления износа (амортизированной стоимости) и списания на издержки производства (обращения) в течение нормативного срока

их полезного использования по нормам, утвержденным в установленном законодательством порядке<sup>48</sup>.

В целях определения реальной стоимости основных фондов организаций на современном этапе становления рыночной экономики и создания предпосылок для нормализации инвестиционных процессов в стране в течение 1997 года производилась переоценка основных фондов по состоянию на 1 января 1997 г. и приводилась их балансовая стоимость в соответствие с рыночными ценами и условиями воспроизводства.

Переоценке подлежали<sup>49</sup> находящиеся в собственности организаций, их хозяйственном ведении, оперативном управлении и долгосрочной аренде с правом выкупа здания, сооружения, машины, оборудование, транспортные средства и другие виды основных фондов, действующие, находящиеся на консервации, в резерве, подготовленные к списанию, но не оформленные соответствующими актами, объекты, не завершенные строительством, а также приобретенное оборудование, предназначенное к установке.

Организациям было предоставлено право осуществлять переоценку основных фондов:

- путем индексации балансовой стоимости отдельных объектов с применением индексов изменения стоимости основных фондов, дифференцированных по типам зданий и сооружений, видам машин и оборудования, транспортных средств и других основных фондов, по регионам, периодам изготовления (приобретения);
- путем прямого пересчета стоимости отдельных объектов основных фондов по документально подтвержденным рыночным ценам на них, сложившимся на 1 января 1997 г.

Госкомстат РФ публикует в «Российской газете» и других средствах массовой информации дифференцированные индексы изменения стоимости основных фондов для использования их при переоценке.

Переоценка основных средств проводилась по состоянию на 1 января 1997 года до сдачи Госкомстату России соответствующей информации; после представления сведений о переоценке изменять данные ни в сторону увеличения, ни в сторону уменьшения стоимости основных средств нельзя.

Нормы амортизации (установлены из режима работы в две смены) не корректируются при работе оборудования в одну смену.

Начисление амортизации по основным фондам, отсутствующим в общем перечне норм, производится по нормам амортизационных отчислений на аналогичные фонды, которые необходимо согласо-

<sup>46</sup> См. Типовые методические рекомендации по планированию и учету себестоимости строительных работ, утвержденные Минстроем РФ 4 декабря 1995 г. (№ БЕ-11-260/7)

<sup>47</sup> См. Письмо Минфина РФ от 30 декабря 1993 г. № 160, п. 3.1.7

<sup>48</sup> См. «О единых нормах амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР». Утверждены постановлением Совета Министров СССР от 22 октября 1990 г № 1072

<sup>49</sup> О переоценке основных фондов в 1997 году. Постановление правительства российской федерации от 7 декабря 1996 г. N 1442

вать с соответствующими министерствами и ведомствами по подчиненности.

Организациям предоставлено право применять понижающие коэффициенты к амортизационным отчислениям в размере до 0,5 в тех случаях, когда их финансово-экономические показатели после переоценки основных средств существенно ухудшаются<sup>50</sup>. И наоборот, предприятия имеют право применять метод ускоренной амортизации активной части этих фондов, введенных в действие после 1 января 1991 г. Предприятия могут применять метод ускоренной амортизации в отношении основных фондов, используемых для увеличения выпуска средств вычислительной техники, новых прогрессивных видов материалов, приборов и оборудования, расширения экспорта продукции, в случаях, когда по согласованию с Минэкономики России и Минфином России осуществляется массовая замена изношенной и морально устаревшей техники новой, более производительной.

При введении ускоренной амортизации предприятия применяют равномерный (линейный) метод ее начисления, при этом утвержденная (по соответствующему инвентарному объекту или их группе) норма годовых амортизационных отчислений на полное восстановление увеличивается, но не более чем в 2 раза.

Ускоренная амортизация не начисляется по следующим видам машин, оборудования и транспортных средств:

- машин, оборудование и транспортные средства, нормативный срок службы которых – до 3 лет;
- отдельные виды оборудования самолетно-моторного парка Аэрофлота, нормативный срок службы которых определяется в зависимости от количества часов работы самолетов и вертолетов;
- подвижной состав автомобильного транспорта, по которому амортизация на реновацию начисляется по нормам, определяемым в процентах от стоимости автомашины, отнесенной к 1000 км ее фактического пробега;
- уникальная техника и оборудование, предназначенные только для определенных видов испытаний и производства ограниченного количества видов конкретной продукции.

Малые предприятия в первый год эксплуатации могли списывать дополнительно в качестве амортизационных отчислений до 50 процентов первоначальной стоимости основных фондов со сроком службы свыше 3 лет, а также на общих основаниях осуществлять ускоренную амортизацию активной части производственных фондов<sup>51</sup>. При прекращении деятельности малого предприятия до истечения од-

ного года с момента ввода его в действие суммы дополнительно исчисленной амортизации подлежат восстановлению за счет увеличения балансовой прибыли предприятия с отражением по кредиту счета 80 «Прибыли и убытки» и дебету счета 02 «Износ основных средств»

Решения о применении механизма ускоренной амортизации предприятие в месячный срок должно было довести до соответствующих налоговых органов.

Амортизационные отчисления, начисленные ускоренным методом, должны использоваться предприятием строго по целевому назначению, а в случае их нецелевого использования дополнительная сумма амортизации, соответствующая расчету по ускоренному методу, включается в налогооблагаемую базу и подлежит налогообложению<sup>52</sup>.

При этом сумма амортизационных отчислений по основным фондам, начисленная с применением коэффициента ускорения, отражается по кредиту счета 02 «Износ основных средств» и дебету счетов учета затрат на производство.

Для целей налогообложения суммы амортизационных отчислений, начисленных ускоренным методом, в случае их нецелевого использования в себестоимость продукции (работ, услуг) не включаются.

Начисление износа (амортизированной стоимости) и списание на издержки производства (обращения) производится только в пределах стоимости основных средств. По земельным участкам, объектам природопользования и другим аналогичным объектам начисление износа производится по отдельным нормативным актам.

### **Учет ремонта основных средств**

Аудитор должен проверить:

- правильность документального оформления всех ремонтных работ;
- выявить объем и стоимость выполненных работ по ремонту;
- проконтролировать использование средств, предназначенных на проведение ремонта;
- выявить отклонения (экономии или перерасход) фактических затрат на проведение ремонта против утвержденных смет (если ремонт выполняется хозяйственным способом).

Более целесообразно ведение учета ремонта отдельно по видам его – капитальный, средний, текущий. Средний ремонт, осуществляемый с периодичностью свыше одного года, является капитальным ремонтом.

Капитальным ремонтом для оборудования и транспортных средств считается ремонт с периодичностью проведения свыше одного года. При таком ремонте, как правило, производится полная разборка агрегата, замена или восстановление всех изношенных деталей и узлов, ремонт базовых и других

<sup>50</sup> См. «Об использовании механизма ускоренной амортизации и переоценке основных фондов». Постановление Правительства РФ от 19 августа 1994 г № 967

<sup>51</sup> См. «О мерах по поддержке и развитию малых предприятий в РСФСР». Постановление Совета Министров РСФСР от 18 июля 1991 г № 406

<sup>52</sup> См. «О порядке отражения в бухгалтерском учете и отчетности операций, связанных с применением механизма ускоренной амортизации и переоценкой основных средств по состоянию на 1 января 1995 года». Письмо Минфина РФ от 19 сентября 1994 г № 126

деталей и узлов, сборка, регулирование и испытание агрегата.

Для основных агрегатов автомобильного транспорта (двигателя, заднего и переднего мостов, коробки перемены передач и самосвального механизма) капитальным ремонтом является ремонт, производимый после пробега автомашиной свыше 40 – 55 тыс. км в зависимости от марки машины.

Для зданий и сооружений капитальный ремонт – ремонт, при котором производится смена изношенных конструкций и деталей или замена их на более прочные и экономичные, улучшающие эксплуатационные возможности ремонтируемых объектов, за исключением полной замены основных конструкций, срок службы которых в данном объекте является наибольшим (каменные и бетонные фундаменты зданий и сооружений, все виды стен зданий, трубы подземных сетей, опоры мостов и т.п.).

За счет средств на капитальный ремонт не могут осуществляться работы, вызванные изменением технологического или служебного назначения здания или сооружения, повышенными нагрузками и другими новыми качествами, так в этом случае производимые затраты списываются на счет 08 «Капитальные вложения».

Капитальный ремонт основных средств осуществляется организациями в соответствии с годовыми планами (с поквартальной разбивкой), составляемыми в денежном выражении и натуральных показателях (отдельных видов объектов), в соответствии с положениями о планово-предупредительных ремонтах. Сметно-техническая документация составляется на основе актов технического осмотра объектов, подлежащих ремонту, и установленных объемов работ.

Организации должны уменьшить итоговую сумму затрат на капитальный ремонт объектов, выполняемых хозяйственным способом, на стоимость получаемых при разборке конструкций, деталей, узлов и материалов, пригодных для дальнейшего использования и подлежащих оприходованию.

При подрядном способе проведения капитального ремонта операции по отпуску и приему материалов на капитальный ремонт основных средств должны обязательно оформляться, соответственно, организациями и подрядчиками, первичными документами (накладные, приходные ордера и др.)<sup>53</sup>.

По материалам, переданным подрядчиками для осуществления работ по ремонту основных средств, организация предъявляет расчетные документы на их оплату или учитывает их при расчетах. Операции по отпуску подрядчикам материалов на капитальный ремонт в счет аванса на их заготовку (если это предусмотрено в договоре) отражаются организациями на счетах по учету расчетов по выданным авансам, а подрядчиками – на счетах учета расчетов по полученным от заказчиков авансам.

Затраты по капитальному ремонту арендованных основных средств относятся за счет арендодате-

ля или арендатора в зависимости от условий договора.

### **Списание затрат на ремонт основных фондов**

Расходы на все виды ремонта основных производственных фондов включаются в состав затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг)<sup>54</sup>. При необходимости предприятия, объединения и организации для обеспечения равномерности включения затрат на ремонт (особо сложные виды ремонта основных производственных фондов) в себестоимость продукции (работ, услуг) могут создавать ремонтный фонд (резерв) с отчислением в него средств по утверждаемым ими на пятилетие нормативам исходя из балансовой стоимости основных производственных фондов.

Предприятия могут также создавать в отчетном периоде резервы расходов на ремонт основных средств<sup>55</sup>.

При образовании ремонтного фонда начисленная сумма по установленному нормативу отражается по дебету счетов учета затрат на производство (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и др.) в составе элемента «Прочие расходы» и кредиту счета 89 «Резерв предстоящих расходов и платежей». Затраты по законченному ремонту в этом случае списываются на дебет счета 89 «Резерв предстоящих расходов и платежей» (субсчет «Резерв предстоящих затрат по ремонту основных средств»).

Остатков резерва расходов на ремонт основных средств на конец года не должно быть. При этом остатки резерва по состоянию на 31 декабря отчетного года подлежат присоединению к прибыли и отражаются по дебету счета 89 «Резервы предстоящих расходов и платежей» и кредиту счета 80 «Прибыли и убытки» или сторнированию записей по себестоимости. В случае же превышения фактических расходов над суммой отчислений в резерв разница относится на затраты производства или издержки обращения.

Корректировка резерва расходов на ремонт основных средств производится не исходя из степени выполнения запланированных объемов капитального ремонта, а путем сопоставления сумм начисленного резерва с фактическими затратами на капитальный ремонт в отчетном году.

Предприятия, образующие при необходимости резерв средств (ремонтный фонд) для обеспечения равномерного включения затрат на проведение всех видов ремонта основных производственных фондов в себестоимость продукции (работ, услуг), в составе элемента «Прочие затраты» отражают также отчисления в ремонтный фонд, определяемые исходя из балансовой стоимости основных производственных фондов и нормативов отчислений, утвер-

<sup>53</sup> См. Основные положения по учету материалов на предприятиях и стройках. Доведено письмом Минфина СССР от 30 апреля 1974 г № 103

<sup>54</sup> См. «О единых нормах амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР». Постановление Совета Министров СССР от 22 октября 1990 г № 1072

<sup>55</sup> См. Положение о бухгалтерском учете и отчетности в РФ, п. 62

ждаемых самим предприятием. Аудитор должен проверить сметы проведения ремонтов и их исполнение.

Излишне образованный ремонтный фонд следует отразить в бухгалтерском учете по дебету счета 89 «Резерв предстоящих расходов и платежей» и кредиту счета 80 «Прибыли и убытки».

### **Учет аренды основных средств**

Арендная плата за имущество включает в себя, как правило, средства, предусмотренные нормами отчислений на полное восстановление, и сметами затрат на ремонт основных средств (если иное не предусмотрено договором аренды), и часть прибыли. У арендатора на сумму арендной платы, причитающейся арендодателю, ежемесячно образуется задолженность по кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции с дебетом счетов в части амортизационных отчислений и проведенного ремонта – учета затрат на производство (20, 23, 24, 25, 26 и др.) – по статье «Арендная плата», а в части прибыли – 81 «Использование прибыли» и отнесением ее за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия (хозрасчетного дохода). При перечислении арендной платы дебетуется счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредитуется счет 51 «Расчетный счет».

При поступлении от арендатора амортизационные отчисления и возмещенные расходы по ремонту сданных в аренду средств арендодатель отражает в составе доходов от внереализационных операций (при списании расходов от внереализационных операций), сумму прибыли за использование основных средств арендодатель отражает по кредиту счета 80 «Прибыли и убытки» с дебетом счета 51 «Расчетный счет».

Долгосрочно арендуемые основные средства подлежат учету у арендатора на счете 03 «Долгосрочно арендуемые основные средства» и счете 97 «Арендные обязательства» в оценке, согласованной арендатором и арендодателем.

Уплата причитающихся арендодателю платежей за использование долгосрочно арендуемых основных средств отражается в бухгалтерском учете записью по дебету счета 97 «Арендные обязательства» и кредиту счетов 51 «Расчетный счет», 52 «Валютный счет» и др.

Сумма начисленных процентов по договору долгосрочной аренды отражается у арендатора по дебету счета 81 «Использование прибыли», 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», те указанные суммы возмещаются арендодателю за счет собственных источников арендатора.

При полном перечислении арендных обязательств по арендованным основным средствам и переходе их в собственность арендатор отражает в учете по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 03 «Долгосрочно арендуемые основные средства». Одновременно сумма износа по арендованным объектам с субсчета 02-2 «Износ долгосрочно арендуемых основных средств» переносится на субсчет 02-1 «Износ собственных основных средств». В тех случаях, когда по окончании договора аренды

объект основных средств возвращается арендатором арендодателю, в учете следует отразить по дебету счета 02 «Износ основных средств» и кредиту счета 03 «Долгосрочно арендуемые основные средства»

У предприятий, осуществляющих свою деятельность на условиях аренды, отражаются амортизационные отчисления на полное восстановление как по собственным, так и по арендованным основным фондам<sup>56</sup>.

По статье «Прочие затраты» отражается плата за аренду в случае аренды отдельных объектов основных производственных фондов или их отдельных частей. Плата за аренду (в случае аренды отдельных объектов основных производственных фондов) может относиться на себестоимость производимой продукции (издержки обращения) в полной сумме, предусмотренной в договоре аренды без подразделения на ее составляющие, за исключением суммы прибыли, предусмотренной договором.

Под арендой отдельных объектов основных производственных фондов понимается аренда объектов, числящихся у арендодателя в составе производственных фондов в качестве инвентарных объектов или его частей, предназначенных для выполнения определенных самостоятельных функций.

Арендная плата за использование квартир и машин может относиться на себестоимость продукции только в том случае, если арендодатель (имеется в виду физическое лицо) зарегистрирован как предприниматель с ведением соответствующего учета доходов и расходов от предпринимательской деятельности.

### **Отражение в учете выбытия основных средств**

Реализация основных средств (продажа), передача их другим предприятиям и организациям, ликвидация, списание и др., а также выявление результатов от указанных операций отражаются на счете 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств»

По дебету счета 47 отражаются стоимость выбывающих по любой причине основных фондов, а также все имеющиеся расходы, связанные с выбытием основных фондов (снос и разборка зданий, сооружений, демонтаж оборудования, транспортные расходы и др.).

На кредит счета 47 относятся суммы начисленного износа по счету 02 «Износ основных средств» до момента выбытия, поступления выручки от реализации имущества, стоимость за материальные ценности в оценке возможного использования или реализации.

Дебетовое (убыток) или кредитовое (прибыль) сальдо со счета 47 в текущем отчетном периоде списывается на счет 80 «Прибыли и убытки».

Пример:

1. Первоначальная стоимость списанных в результате продажи основных средств составляет по данным учета 600 тыс. руб. (дебет счета 47 и кредит счета 01 «Основные средства»);

<sup>56</sup> См. Положение о составе затрат, п 9

2. Начислена сумма износа до момента реализации – 270 тыс. руб. (дебет счета 02 и кредит счета 47);

3. Расходы по демонтажу списанных основных средств – 100 тыс. руб. (дебет счета 47 и кредит счетов производства или счета 80 «Прибыли и убытки»);

4. Выручка от реализации основных средств – 900 тыс. руб. (дебет счета 51 «Расчетный счет» и кредит счета 47).

Из данных примера следует, что сумма 470 тыс. руб. (270 тыс. руб. + 900 тыс. руб. - 600 тыс. руб. - 100 тыс. руб.) должна быть отнесена с дебета счета 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств» на кредит счета 80 «Прибыли и убытки».

В случае недостачи или порчи объектов основных средств первоначальная стоимость относится в дебет счета 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств» и кредит счета 01 «Основные средства», а сумма начисленного износа – в дебет счета 02 «Износ основных средств» и кредит счета 47 Остаточная стоимость (разница между первоначальной стоимостью и суммой начисленного износа) относится на кредит счета 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств» с дебетом счета 84 «Недостачи и потери от порчи ценностей» с последующим отнесением со счета 84 на дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба»).

При отсутствии конкретных виновников недостающие основные средства списываются по остаточной стоимости на дебет счета 80 и кредит счета 84.

Обращаем внимание предприятий и организаций на порядок списания основных средств в случае безвозмездной передачи начиная с 1 января 1995 г.<sup>57</sup> при безвозмездной передаче основных средств и иного имущества выявленный финансовый результат относится на собственные источники средств предприятий (81 «Использование прибыли», 87 «Добавочный капитал», 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»).

Кредитовое сальдо по счету 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств» при сдаче объектов основных средств в долгосрочную аренду списывается на счет 83 «Доходы будущих периодов»<sup>58</sup>.

Ликвидация отдельных принадлежностей, входящих в состав сложного инвентарного объекта, те частичная его ликвидация, оформляется в таком же порядке, как и полная ликвидация объекта основных средств.

Убытки от ликвидации не полностью амортизированных основных фондов, кроме жилых зданий и других основных фондов, по которым амортизация не начисляется, а также от ликвидируемых основных средств в связи с реконструкцией организаций и городов, относятся на финансовые результаты. Для целей налогообложения финансовый результат увеличивается, если списание не связано со стихийны-

<sup>57</sup> См. Положение о бухгалтерском учете и отчетности в РФ, п. 69

<sup>58</sup> См. Типовую инструкцию о порядке списания пришедших в негодность зданий, сооружений, машин, оборудования, транспортных средств и другого имущества, относящегося к основным средствам (фондам). Утверждена Минфином СССР и Госпланом СССР 1 июля 1985 г. № 100

ми бедствиями, хищениями, при решении судебных органов об отсутствии виновных лиц или невозможности взыскания с них.

При определении прибыли от реализации основных фондов организаций для целей налогообложения<sup>59</sup> применяется индекс инфляции, рассчитываемый Госкомстатом России<sup>60</sup> на основе методологии расчетов производства и использования валового внутреннего продукта<sup>61</sup>.

Таблица 6

Индекс инфляции		
Год	Квартал	Размер, %
1996	1	113.3
	2	108.3
	3	105.2
	4	103.5
1997	1	101.6
	2	101.2
	3	101.8
	4	

Передача основных средств одной организации другой в установленном законом порядке оформляется актом приемки-передачи типовой формы. Списание с баланса стоимости безвозмездно переданных другим организациям основных средств производится на основании акта приемки-передачи и письменного сообщения (авизо) принимающих организаций об оприходовании принятых объектов.

Организации, получившие безвозмездно от других организаций основные средства, увеличивают налогооблагаемую прибыль на стоимость этих средств, но не ниже остаточной стоимости у передающих организаций (разница между учетной стоимостью и износом, начисленным на день передачи).

При определении прибыли от реализации основных фондов для целей налогообложения у передающих организаций учитывается разница (превышение) между продажной ценой и первоначальной или остаточной стоимостью этих фондов с учетом их последней переоценки, производимой на основании постановления Правительства РФ, увеличенной на индекс инфляции.

При списании основных фондов, полностью амортизированных, на финансовые результаты списывается выручка от ликвидации (путем разбора) основных средств по цене возможного использования или возможной реализации.

<sup>59</sup> См. «О налоге на прибыль предприятий и организаций». Закон РФ, п. 4 статьи 2

<sup>60</sup> См. «Об утверждении порядка исчисления индекса инфляции, применяемого для индексации стоимости основных фондов и иного имущества предприятий при их реализации в целях определения налогооблагаемой прибыли». Постановление Правительства РФ от 21.03.96 г. № 315

<sup>61</sup> См. Методику исчисления индекса-дефлятора для индексации стоимости реализуемого имущества предприятий утверждена Госкомстатом РФ, Минэкономики РФ, Минфин РФ 21 мая 1996 года

**Схема бухгалтерских проводок по наиболее часто встречающимся в учете операциям<sup>62</sup>**

№№ п/п	Содержание операций	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1	Оплата поставщикам и подрядчикам за выполненные работы и оказанные услуги	60,76	51
2	Списание затрат по приобретению основных средств	08	60, 76
3	Списание затрат по основным фондам, изготовленным на самом предприятии	08	02, 26, 10, 113, 69, 79 и др.
4	Принятие на баланс безвозмездно переданных основных средств	01	87
5	Списание стоимости оборудования, сданного в монтаж	08	07
6	Ввод в эксплуатацию основных средств	01	08
7	Списание затрат, не включаемых в стоимость основных средств	81, 88, 96	08
8	Присоединение к инвентарной стоимости основных средств затрат по реконструкции и модернизации	01	08
9	Постановка на баланс основных средств, оказавшихся в излишке	08 01	80 08
10	Приобретение технической литературы	01	88
11	Перевод основных средств из состава МБП (начисление износа по основным средствам и уменьшение износа по МБП осуществляется через счет 87 «Добавочный капитал»)	01	12
12	Оприходование основных средств в качестве учредительных взносов	01	75
13	Оприходование основных средств объектов социально-культурной сферы	01	88
14	Перевод молодняка в основное стадо животных	01	08
15	Ввод в эксплуатацию возведенных временных (титульных) зданий и сооружений в строительных организациях	01	30
16	Поступление основных средств на условиях долгосрочной аренды с выкупом	03	97
17	Перевод арендованных основных средств после их выкупа у арендатора	012	03
18	Перемещение основных средств внутри предприятия	01	01
19	Передача основных средств в долгосрочную аренду арендодателем с выкупом	09	47

№№ п/п	Содержание операций	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
20	Передача основных средств в краткосрочную аренду без выкупа	58	01
21	Списание выбывших основных средств при их продаже, безвозмездной передаче, недостатке; другие списания	47	01
22	Безвозмездная передача собственниками основных средств производственного назначения	81, 87, 88	47
23	Безвозмездная передача объектов социальной сферы	88	47
24	Основные средства новые, переданные при приобретении ценных бумаг и вложений	06	01
25	Передача объектов основных средств при выделении подразделений на отдельный баланс	79	01
26	Увеличение стоимости основных фондов у арендодателя при проведении капитальных вложений арендатором	01	87
27	Проведение капитальных вложений арендатором в основные средства арендодателя без права выкупа	01	08
28	Передача арендатором арендодателю безвозмездно проведенных капитальных вложений по арендованным основным средствам	87	01
29	Возврат арендодателю основных средств до окончания срока аренды на сумму невыплаченных платежей	97	03
30	Списание арендатором суммы начисленного износа по арендованным основным средствам, переданным арендодателю до окончания срока аренды	02	03
31	Отражение суммы дооценки основных фондов производственного назначения	01	87
32	Списание индексированного износа в результате проведенной переоценки основных фондов производственного назначения	87	02
33	Отражение дооценки основных фондов объектов социальной сферы	01	88
34	Списание износа в результате переоценки основных фондов объектов социальной сферы	88	02
35	Списание основных средств в результате морального или физического износа по первоначальной стоимости	47	01
36	Списание услуги вспомогательных цехов при ликвидации	47	23

<sup>62</sup> См. Макарьева В.И. Бухгалтерский учет для целей налогообложения (методология, ответы на вопросы). Практическое пособие. М.: «АКДИ Экономика и жизнь», 1996

№№ п/п	Содержание операций	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
	основных средств		
37	Списание начислений на оплату труда и отчислений на социальное страхование, пенсионный фонд и др.	47	69, 70, 89
38	Списание услуг сторонних организаций при ликвидации основных средств	47	76
39	Оприходование выручки от ликвидации основных средств	10, 12	47
40	Списание начисленного износа по ликвидированному и выбывшим основным средствам	02	47
41	Поступление выручки от продажи основных средств	51, 52	47
42	Списание дохода (убытка) от выбытия основных средств	47 80	80 47
43	Списание остаточной стоимости основных средств при сдаче объектов в долгосрочную аренду (доходы будущих периодов арендодателя)	47	83
44	Списание ежемесячно расходов у арендодателя по сданным в аренду основным средствам без права выкупа	80	02 и др.
45	Поступление арендной платы от арендатора за взятый в аренду объект основных фондов без права выкупа	51, 52, 83 и др.	80
46	Поступление наличными платежа за реализацию ценностей от списанных основных средств	50	47
47	Отражение задолженности покупателей за реализованные им основные средства	62, 76	47
48	Списание остаточной стоимости похищенных материальных ценностей	84	47
49	Списание недостачи и хищений основных средств при отсутствии конкретных виновников	80	84
50	Начисление износа основных средств собственных и арендованных с правом выкупа (по производственным)	20	02
51	Начисление износа по основным фондам социальной сферы	29, 88	02
52	Начисление износа по объектам основных средств, находящихся во вспомогательных производствах предприятия, общепроизводственном и общехозяйственном пользовании	23, 25, 26	02
53	Отнесение доли общезаводских расходов на капитальные вложения	08	26

№№ п/п	Содержание операций	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
54	Начисление износа по объектам основных средств в обслуживающих производствах и хозяйствах	29	02
55	Начисление износа по основным средствам, находящимся в сфере обслуживания предприятия (коммерческой деятельности)	43	02
56	Начисление износа в торговых организациях	44	02
57	Списание превышения выкупной стоимости против первоначально определенной в обязательствах	88, 87	51, 52
58	Начисление фонда накопления за счет прибыли при приобретении основных фондов	81	88
59	Перевод средств фондов целевого финансирования и поступлений при приобретении основных фондов	96	87, 88
60	Перевод основных средств в МБП	12	01
61	Регулирование износа при переводе основных средств в МБП	80 02	13 80

### Особенности учета основных средств

#### Производственные и непроизводственные фонды

Аудитор должен убедиться, что основные фонды предприятия разделены по отношению к участию в производственном цикле на (рис 11):

1. Производственные;
2. Непроизводственные.

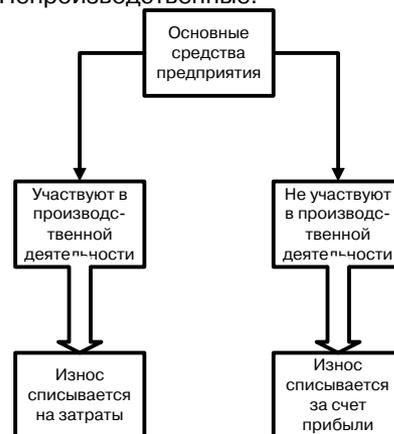


Рис. 11. Разделение основных средств на производственные и непроизводственные

## Производственные фонды, участвующие в производстве продукции, облагаемой и не облагаемой НДС

В случае, если предприятие производит и (или) реализует продукцию (товары, работы, услуги) как облагаемую, так и не облагаемую налогом на добавленную стоимость, в его бухгалтерском учете необходимо обеспечить разделение основных средств, используемых в той и другой деятельности (рис 12).



Рис. 12. Разделение основных средств на участвующие в производстве продукции облагаемой и не облагаемой НДС

Если такое разделение невозможно (одно и то же основное средство используется в обоих технологических процессах), необходимо установить и закрепить документально (приказом директора, положением по учетной политике предприятия и пр.) порядок распределения сумм начисляемого в отчетный период износа основного средства на субсчета учета затрат по каждому виду продукции.

Невыполнение данных положений приведет к разногласиям с налоговыми органами о суммах начисленного износа в составе себестоимости продукции при проверке правильности исчисления налогооблагаемой базы по налогу на прибыль. Предприятие также не сможет пользоваться льготами по НДС, так как требование ведения раздельного учета введено как условие для применения любой из предоставленных Законом льгот<sup>63</sup>.

### Безвозмездная передача основных средств

На предприятии не могут быть оприходованы основные средства, основанием подтверждения собственности на которые является документ, свидетельствующий о безвозмездной передаче данного имущества другими предприятиями. Такие сделки между коммерческими организациями считаются недействительными в силу их противоречия действующему законодательству<sup>64</sup>. Наличие таких основных средств приведет к спорам с налоговыми органами о возможном сокрытии предприятием выручки (вопрос о начислении НДС!) в размере увеличения

стоимости активов предприятия по этой операции или завышения себестоимости продукции (в том случае, если между сторонами существовали хозяйственные отношения). Поэтому при выявлении таких операций аудитор должен предложить главному бухгалтеру решить вопрос о возврате данного имущества и получении его по иным основаниям (в случае необходимости его наличия), но не в качестве дара.

Имущество, безвозмездно полученное предприятием до указанной даты или переданное ему физическим лицом, подлежит обязательному оприходованию на баланс предприятия по его оценочной (указанной в накладной или договоре дарения) или рыночной (но не ниже балансовой) стоимости<sup>65</sup>. При этом в бухгалтерском учете его стоимость не будет увеличивать облагаемую базу налога на прибыль<sup>66</sup>.

В целях же налогообложения эта сумма должна увеличить налогооблагаемую базу по налогу на прибыль<sup>67</sup>.

Бухгалтерские проводки:

Зеленым цветом	Красным цветом
Д-т счета 01 – К-т счета 87_3 на сумму безвозмездно полученных основных средств	Д-т счета 87_3 – К-т счета 80 на сумму безвозмездно полученных основных средств

### Излишки основных средств

Аудитор должен проверить, что выявленные в результате инвентаризации излишки (то есть не учтенные на счетах бухгалтерского учета) основных средств производственного назначения оприходованы по рыночным ценам по дебету счета 01 «Основные средства» в корреспонденции с кредитом счета 80 «Прибыли и убытки». Действующими нормативными документами порядок определения рыночных цен на основные средства для целей постановки на учет строго не регламентирован. Аудитору следует порекомендовать применять на проверяемом предприятии экспертный метод. В соответствии этим методом основные средства ставятся на учет по ценам, определенным исходя из стоимости аналогичных основных средств с такой же степенью износа (те фактически по остаточной стоимости).

Бухгалтерская запись:

Д-т счета 01 – К-т счета 80	на стоимость выявленных излишков основных средств производственного назначения
-----------------------------	--

Стоимость выявленных аудитором основных средств непромышленного назначения отражается по дебету счета 01 «Основные средства» в корреспонденции с кредитом счета 88 по соответствующему субсчету.

Бухгалтерская запись:

Д-т счета 01 – К-т счета 88	на стоимость выявленных излишков основных средств непромышленного назначения
-----------------------------	--

<sup>65</sup> В дальнейшем, если цвет проводки не указан, предполагается что проводка выполнена в зеленом цветом

<sup>66</sup> См. «О налоге на прибыль предприятий и организаций». Закон РФ от 27.12.91 № 2116-1, п. 11 ст. 2 и письмо Госналогслужбы РФ от 14.09.93 № ВГ-4-01/145н, п. 3

<sup>67</sup> См. «О налоге на прибыль предприятий и организаций». Инструкция Госналогслужбы РФ от 10.08.95 № 37, п. 2, 7

<sup>63</sup> См. «О налоге на добавленную стоимость». Закона РФ

<sup>64</sup> См. ГК РФ, ст. 575

Вне зависимости от направления использования выявленного в результате инвентаризации основных средств имущества его стоимость в суммах, учтенных на балансе предприятия, подлежит включению в объем подлежащей налогообложению прибыли.

### Износ основных средств

В процессе аудиторской проверки необходимо выяснить, каким методом на предприятии производится начисление износа:

*Способ 1.* В текущем месяце в сумме амортизации, начисленной в прошлом месяце, прибавляется сумма амортизации по введенным в прошлом месяце основным фондам и вычитается сумма амортизации по выбывшему в том же периоде имуществу;

*Способ 2.* Амортизация начисляется по каждому основному средству в отдельности в пределах его стоимости (с учетом переоценок);

При использовании способа 1 следует проверить, что принятый метод расчета не приводит к занижению остаточной стоимости имущества предприятия.

Необходимо проверить правильно ли выбраны нормы амортизации основных средств. В случае отсутствия установленной нормы амортизации (для новых видов оборудования) начисление износа следует производить по нормам амортизационных отчислений на аналогичные основные фонды. Это должно быть закреплено приказом по предприятию с указанием критерия и причины его выбора. Желательно наличие согласования таких норм с соответствующими министерствами или ведомствами.

Необходимо проверить, что нормы амортизации, установленные с учетом режима работы в две смены, не корректировались при работе оборудования в одну смену<sup>68</sup>.

Необходимо проверить, что начисление амортизации не производилось<sup>69</sup> во время реконструкции основных фондов, их технического перевооружения с полной остановкой, а также в перевод нахождения оборудования на консервации. На остановку работы цехов должен быть соответствующий приказ руководителя предприятия. Порядок консервации числящихся на балансе основных средств должен быть утвержден руководителем предприятия. При этом могут быть переведены на консервацию только объекты, находящиеся в определенном комплексе и имеющие законченный цикл производства.

Необходимо проверить, что стоимость законсервированных основных средств входит в налогооблагаемую базу по налогу на имущество, за исключением случаев, когда консервация проводится на основании решения о консервации имущества предприятия (не являющегося государственным предприятием) компетентного законодательного (представительного) органа субъекта Российской

федерации или соответствующего органа исполнительной государственной власти по месторасположению данного предприятия<sup>70</sup>.

Следует напомнить руководителю предприятия, что по временно не функционирующему имуществу органами государственной власти данного национально- или административно-территориального образования предприятию может быть предоставлена дополнительная льгота по налогу на имущество<sup>71</sup>. Необходимую информацию можно получить, например в финансовых отделах местных органов исполнительной власти.

### Учет ускоренной амортизации основных средств

Аудитору следует проверить, применялся ли в отчетном периоде предприятием механизм ускоренной амортизации.

Возможность использования метода ускоренной амортизации (метода ускоренного начисления износа) основных средств производственного назначения предусмотрена постановлением Правительства РФ<sup>72</sup>. Механизм ускоренной амортизации применяется по машинам и оборудованию согласно Перечню высокотехнологических отраслей и эффективных видов машин и оборудования, определяемому федеральными органами исполнительной власти.

На сегодняшний день Перечень машин, оборудования и транспортных средств, по которым можно применять ускоренную амортизацию, утвержден только Минтрансом РФ для предприятий и организаций транспортно-дорожного комплекса<sup>73</sup>.

При введении ускоренной амортизации применяется равномерный (линейный) метод ее исчисления, при котором норма годовых амортизационных отчислений увеличивается на коэффициент ускорения (не свыше двух).

Бухгалтерская проводка:

Д-т счетов 20,26 - К-т сче- та 02	на сумму амортизационных отчислений, начисленных ускоренным методом
---	--

Необходимость применения ускоренной амортизации в большем размере согласовывается с финансовыми органами субъектов РФ.

Решение о применении механизма ускоренной амортизации (в пределах установленного Перечня высокотехнологических отраслей и эффективных видов машин и оборудования) принимается и оформляется предприятиями как элемент учетной политики<sup>74</sup>. Это решение в месячный срок доводится

<sup>68</sup> См. Письмо Госналогслужбы РФ от 30.08.96 № ВГ-6-13/616

<sup>69</sup> См. Положение о порядке начисления амортизационных отчислений по основным средствам. Утверждено 29.12.90 № ВГ-9д

<sup>70</sup> См. Конституцию РФ, Указ Президента РФ от 10.01.94 № 66

<sup>71</sup> См. «Об основах налоговой системы в РФ». Закон РФ от 27.12.91 № 2118-1

<sup>72</sup> См. «Об использовании механизма ускоренной амортизации и переоценке основных фондов». Постановление правительства от 19.08.94 № 967

<sup>73</sup> В указанном Перечне содержится всего несколько видов специализированных машин. Данные об издании соответствующих перечней по другим отраслям в базах данных по законодательству РФ в настоящий момент отсутствуют.

<sup>74</sup> См. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия» (ПБУ 1/94)

предприятием до соответствующей налоговой инспекции

Необходимо проверить, что на предприятии обесцен **учет использования строго по целевому назначению амортизационных отчислений, начисленных ускоренным методом**. Аудитор должен сравнить сумму этих отчислений с объемом средств, затраченных предприятием на приобретение более эффективных, высокотехнологичных машин и оборудования (выборка со счета 08 «Капитальные вложения»). В случае положительной разности (их нецелевого использования) дополнительная сумма амортизации, соответствующая неиспользованной части средств, должна быть включена в налогооблагаемую базу и подлежит налогообложению<sup>75</sup>. При этом делается дополнительная проводка:

Красным цветом	
	Д-т счета 02_ам_уск – К-т счета 80_ам_уск – на сумму нецелевого использования ускоренной амортизации

Малые предприятия в первый год эксплуатации могут дополнительно списывать как амортизационные отчисления до 50% первоначальной стоимости основных фондов со сроком службы свыше трех лет, а также производить ускоренную амортизацию активной части производственных фондов<sup>76</sup>. Аудитор должен убедиться в том, что при прекращении деятельности малого предприятия до истечения одного года сумма дополнительно начисленной амортизации восстановлена за счет увеличения балансовой прибыли предприятия.

Бухгалтерская проводка:

Красным цветом	
	Д-т счета 02_ам_уск – К-т счета 80_ам_уск – на сумму дополнительно начисленной указанными способами амортизации

### Выбытие основных средств

При отражении реализации основных средств на счетах бухгалтерского сопоставляется (см. рис. 13) проставляется:

- по кредиту счета 47 - продажная цена (выручка);
- по дебету счета 47 :
  - а) остаточной стоимостью этих средств<sup>77</sup>;
  - б) издержки, связанные с их реализацией<sup>78</sup>.

<sup>75</sup> См. «Об использовании механизма ускоренной амортизации и переоценке основных средств». Постановление Правительства РФ от 19.08.94 № 967

<sup>76</sup> См. «О мерах по поддержке и развитию малых предприятий в РСФСР». Постановление Совмина РСФСР от 18.07.91 № 406

<sup>77</sup> См. «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций». Инструкция Госналогслужбы РФ № 37, п.2.4

<sup>78</sup> См. «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций». Инструкция Госналогслужбы РФ № 37, п.2.4

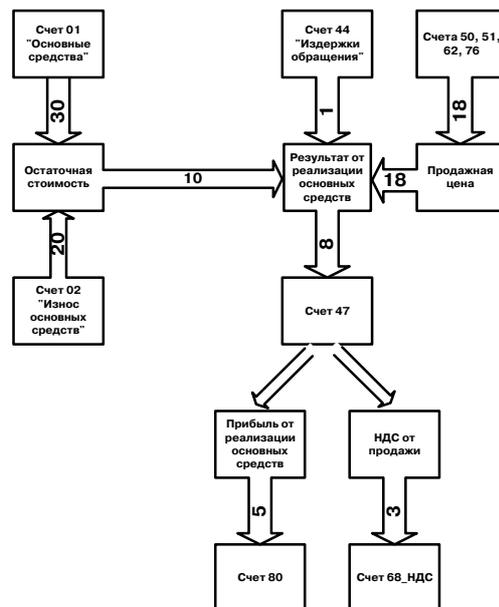


Рис. 13. Отражение реализации основных средств на счетах бухгалтерского учета

В процессе аудиторской проверки необходимо убедиться в том, что при определении прибыли от реализации основных фондов предприятия для целей налогообложения учитывается разница (превышение) между **продажной** ценой и **остаточной** стоимостью этих фондов с учетом их переоценки, производимой на основании постановлений Правительства Российской Федерации, увеличенной на индекс инфляции<sup>79</sup>. Индекс инфляции для индексации стоимости реализуемого имущества предприятий (ИРИП) является специальным показателем, предназначенным исключительно для индексации стоимости основных фондов и иного имущества предприятий при их реализации в целях определения налогооблагаемой прибыли<sup>80</sup>. Индекс строится как средневзвешенный показатель из соответствующих частных индексов, характеризующих изменение цен на основные элементы имущества предприятий (основные фонды, материальные оборотные средства).

В процессе аудиторской проверки необходимо убедиться в правильном использовании индекса инфляции. Индекс инфляции применяется к остаточной стоимости основных фондов согласно данным бухгалтерского учета по состоянию на момент их реализации. При этом, например, если реализация основных фондов, значащихся на начало года, произведе-

<sup>79</sup> См. Постановление Правительства Российской Федерации от 21 марта 1996 г. N 315 «Об утверждении порядка исчисления индекса инфляции, применяемого для индексации стоимости основных фондов и иного имущества предприятий при их реализации в целях определения налогооблагаемой прибыли» (доведено до налоговых инспекций письмом Госналогслужбы РФ от 29 марта 1996 г. N НП-6-02/217).

<sup>80</sup> См. «Методика исчисления индекса - дефлятора для индексации стоимости реализуемого имущества предприятий». Утверждена 21 мая 1996 г. Госкомстатом РФ, Минэкономики РФ и Минфином РФ

на в третьем квартале, остаточная стоимость должна быть скорректирована на индексы инфляции первого, второго и третьего кварталов путем их перемножения. Если основные фонды приобретены в первом квартале и реализованы в третьем квартале, применяется индекс инфляции второго и третьего кварталов. При этом индекс инфляции применяется по каждому объекту реализации отдельно (см. рис. 14).

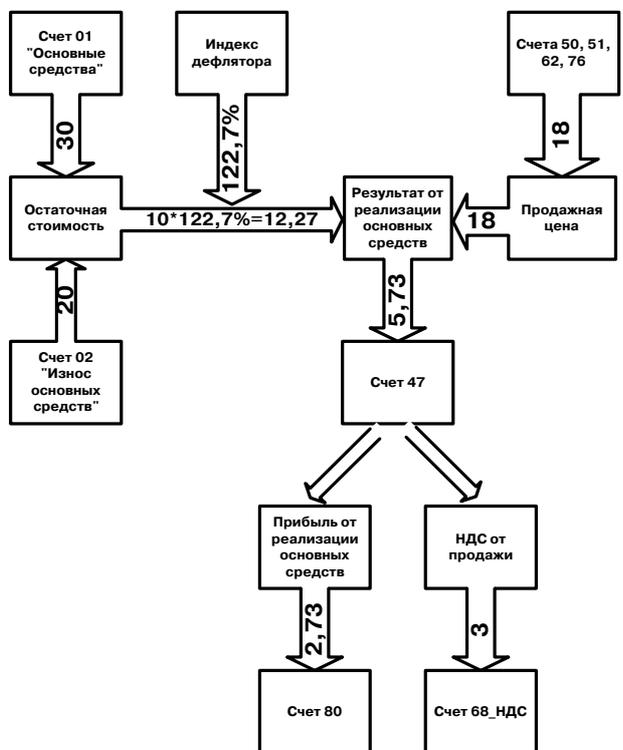


Рис. 14. Определение прибыли от реализации основных фондов

Необходимо убедиться, что отрицательный результат от реализации и от безвозмездной передачи основных средств в целях налогообложения не уменьшает налогооблагаемую прибыль (см. рис. 15).

Когда остаточная (первоначальная) стоимость основных фондов, скорректированная на индекс инфляции, равна продажной цене или превышает ее, необходимо убедиться, что прибыль предприятия для целей налогообложения уменьшается на сумму фактически полученной прибыли от реализации этих основных фондов, и наоборот, когда остаточная (первоначальная) стоимость основных фондов, скорректированная на индекс инфляции, больше продажной цены, необходимо убедиться, что она не увеличивает убыточность предприятия.

Отнесение на затраты любых дополнительных расходов, связанных с реализацией имущества, для целей налогообложения не предусмотрен. Следует убедиться, что при наличии таких расходов финансовый результат от реализации имущества предприятия, учитываемый для целей налогообложения, будет отличаться от финансового результата, выявленного на счетах бухгалтерского учета (см. рис. 14 - 16).

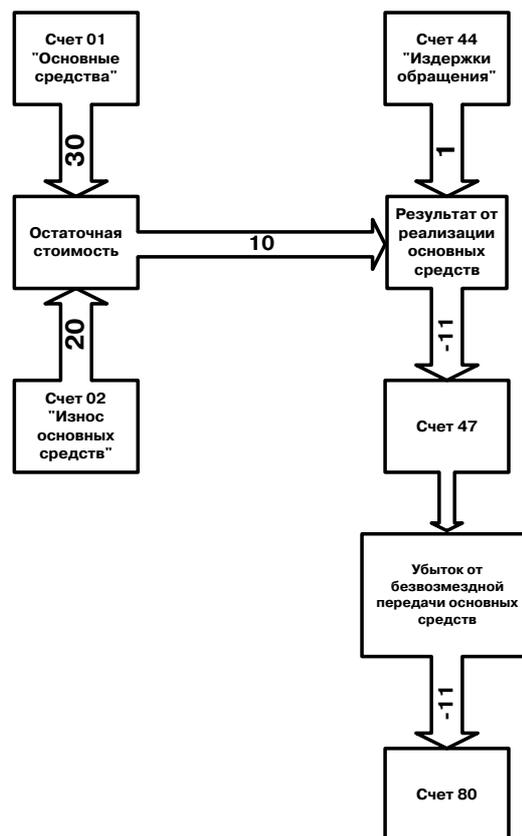


Рис. 15. Отражение безвозмездной передачи на счетах бухгалтерского учета

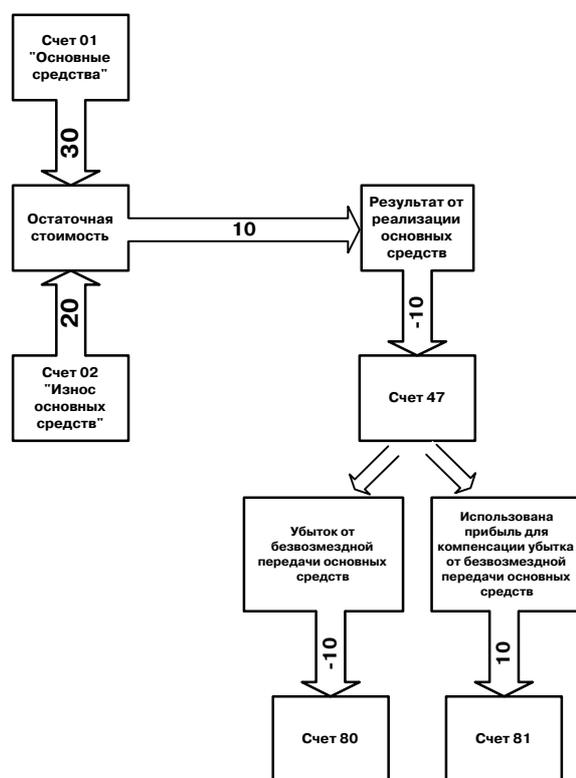


Рис. 16. Компенсация отрицательного финансового результата

### Пример

Предприятие реализовало в июне 1997 г станок, первоначальная (восстановительная) стоимость которого 30 млн. руб. Износ на момент реализации составил 20 млн. руб. Выручка от реализации – 18 млн. руб. (в том числе НДС - 3 млн. руб.) Затраты, связанные с реализацией - 1 млн. руб.

Остаточная стоимость станка – 10 млн. руб. (30 млн. руб. – 20 млн. руб.).

Размер индекса-дефлятора за 1 квартал 1997 г – 113,3%, за II квартал 1997 г – 108,3.

Стоимость станка, учитываемая для целей налогообложения по налогу на прибыль – 12,27 млн. руб. (10 млн. руб. x 113,3% x 108,3%).

Сумма налогооблагаемой прибыли от реализации станка составляет 2,73 млн. руб. (18 млн. руб. – 3 млн. руб. – 12,27 млн. руб.).

На счетах бухгалтерского учета эта операция должна быть отражена следующим образом:

Зеленым цветом		
Д-т счета 62 – К-т счета 47 18 млн. руб. - договорная стоимость станка		
Д-т счета 47 – К-т счета 68 3 млн. руб. - НДС, полученный от покупателя		
Желтым цветом		
	Красным цветом	
	<b>Д-т счета 01 дефлят - К-т счета 87 дефлят</b> 2,27 млн. руб. - изменение остаточной стоимости станка за счет влияния индекса дефлятора	
Д-т счета 47 - К-т счета 01 10 млн. руб. - остаточная стоимость станка	<b>Д-т счета 47 - К-т счета 01</b> 12,27 млн. руб. - остаточная стоимость станка с учетом влияния индекса дефлятора	
Д-т счета 20 (44) – К-т счета 47 1 млн. руб. - затраты, связанные с реализацией		
Д-т счета 47 – К-т счета 80 4 млн. руб. – прибыль от реализации станка	<b>Д-т счета 47 – К-т счета 80</b> 2,73 млн. руб. – прибыль от реализации станка	

### Сумма налога на прибыль:

Д-т счета 81 – К-т счета 68_НПР	0,96 млн. руб. - сумма налога на прибыль от реализации станка (2,73 млн. руб. x 35%)
---------------------------------	--

В бухгалтерском учете стоимость реализованного имущества (и соответственно финансовый результат от его реализации) отражается без учета корректировки остаточной стоимости этого имущества на индекс-дефлятор, но с отражением имевших место расходов по реализации.

С особым вниманием следует относиться к учету не полностью амортизированных (изношенных) основных средств, например при их ликвидации в связи с непригодностью к использованию или моральным износом. В этом случае эффект от неполного износа основного средства не должен отражаться на финансовых показателях, а поэтому налоговым учете дополнительно должна быть сделана бухгалтерская проводка:

Красным цветом	
	<b>Д-т счета 81_безвозм – К-т счета 80_безвозм</b> – на сумму недоамортизованности бывшего вследствие ликвидации основного средства

## Нематериальные активы

### Счет 04 «Нематериальные активы», счет 05 «Износ нематериальных активов»

#### Общий порядок учета нематериальных активов

Аудитор прежде всего должен убедиться в правильности отнесения объекта хозяйственной деятельности к нематериальным активам.

К нематериальным активам относятся:

1. Используемым в течение длительного периода (свыше одного года) в хозяйственной деятельности и приносящим доход, относятся<sup>81</sup> права, возникающие из:

- авторских и иных договоров на произведения науки, литературы, искусства и объекты смежных прав, на программы для ЭВМ, базы данных и др.; патентов на изобретения, промышленные образцы, селекционные достижения;
- свидетельств на полезные модели, товарные знаки и знаки обслуживания и лицензионных договоров на их использование;
- прав на «ноу-хау» и др.

2. Права пользования земельными участками, природными ресурсами и организационные расходы.

3. Расходы по лицензированию за право осуществления отдельных видов деятельности.

Нематериальные активы учитываются на счете 04 «Нематериальные активы» в оценке, которая определяется:

- при внесении учредителями в счет предприятия взносов по договоренности сторон – с отражением в бухгалтерском учете по дебету счета 04 «Нематериальные активы» с кредитом счета 75 «Расчеты с учредителями»;
- при приобретении за плату у других предприятий и физических лиц исходя из фактически произведенных затрат по приобретению и доведению в состояние готовности к использованию этих объектов – с отражением в бухгалтерском учете по дебету счета 08 «Капитальные вложения» (субсчет «Приобретение нематериальных активов») с кредитом счетов 50 «Касса», 51 «Расчетный счет», 52 «Валютный счет», 55 «Специальные счета в банках», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» (субсчет «Фонды накопления») По мере ввода в эксплуатацию порядок отражения: по дебету счета 04 «Нематериальные активы» и кредиту счета 08

<sup>81</sup> См. Положение о бухгалтерском учете и отчетности в РФ, п. 48

«Капитальные вложения» (субсчет «Приобретение нематериальных активов»);

- при получении от других предприятий и физических лиц, но по экспертной оценке, с отражением по дебету счета 04 «Нематериальные активы» и кредиту счета 87 «Добавочный капитал» (субсчет «Безвозмездно полученные ценности»).

### **Порядок возникновения нематериальных активов при приватизации**

Аудитор должен убедиться в правильности отражения в учете приватизации предприятия.

При приватизации предприятия в целом и регистрации его как юридического лица должен быть определен размер уставного капитала в разрезе покупателей с учетом доли каждого при покупке имущества.

В случае приобретения предприятия по цене, которая отличается от оценочной (начальной) стоимости его имущества, разница должна отражаться в учете следующим образом.

#### **На приватизированном предприятии:**

- при превышении покупной цены над оценочной (начальной) стоимостью разница включается в состав нематериальных активов с отражением по дебету счета 04 «Нематериальные активы» (субсчет «Разница между покупной ценой и оценочной стоимостью имущества») и кредиту счета 85 «Уставный капитал» (с соответствующим увеличением доли каждого участника (собственника). В течение десяти лет (но не более срока деятельности предприятия) разница переносится **ежемесячно** на издержки производства (обращения) по дебету счетов учета затрат на производство со списанием по кредиту счета 04 (субсчет «Разница между покупной ценой и оценочной стоимостью имущества»);

- при превышении оценочной (начальной) стоимости над покупной ценой имущество учитывается по оценочной (начальной) стоимости.

#### **У предприятия-участника (собственника):**

- при превышении покупной цены над оценочной стоимостью имущества полная сумма затрат по покупке отражается как вклад в уставный капитал приобретенного (частично приобретенного) предприятия, те по дебету счета 06 «Долгосрочные финансовые вложения» с кредитом счетов учета денежных средств;

- в случае покупки ниже оценочной стоимости по дебету счета 06 «Долгосрочные финансовые вложения» отражается оценочная (начальная) стоимость (в размере доли в уставном капитале купленного предприятия) с кредитом счетов учета денежных средств (в сумме затрат по выкупу) и счета 83 «Доходы будущих периодов» (субсчет «Разница между покупной и оценочной стоимостью имущества») в сумме превышения оценочной (начальной) стоимости приобретенного имущества над его покупной ценой. Сумма превышения переносится **ежемесяч-**

**но** частями в срок, согласованный с приватизированным предприятием по списанию им данной разницы, с дебета счета 83 «Доходы будущих периодов» на счет 80 «Прибыль и убытки» по кредиту.

В случае перепродажи разница по счету доходов будущих периодов должна быть учтена при налогообложении.

При зачислении приватизированного имущества на баланс покупателя – юридического лица и покупке его по цене, отличной от его оценочной (начальной) стоимости, разница отражается в бухгалтерском учете следующим образом:

а) при превышении покупной цены над оценочной (начальной) стоимостью имущество приходится по оценочной (начальной) стоимости по дебету соответствующих счетов их учета (01 «Основные средства», 10 «Материалы», 12 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы» и т.д.) с кредитом счетов учета денежных средств в сумме затрат по выкупу. Сумма превышения отражается как нематериальные активы по дебету счета 04 (субсчет «Разница между покупной ценой и оценочной стоимостью»);

б) при превышении оценочной (начальной) стоимости над покупной ценой имущество приходится по оценочной (начальной) стоимости с отражением по дебету счетов их учета с кредитом счетов учета денежных средств (в сумме затрат по выкупу) и счета 83 (субсчет «Разница между покупной ценой и оценочной стоимостью имущества») в сумме превышения оценочной (начальной) стоимости над покупной ценой. Погашение разницы осуществляется аналогично указанному выше.

### **Амортизация нематериальных активов**

Аудитор должен проследить, что по объектам нематериальных активов, по которым проводится погашение стоимости, Эта стоимость равномерно (ежемесячно) переносится на издержки производства или обращения. Необходимо убедиться, что нормы определены организацией исходя из установленного срока полезного использования каждого объекта. В тех случаях, когда невозможно определить срок полезного использования нематериальных активов, нормы должны быть установлены в расчете на десять лет (но не более срока деятельности организации)<sup>82</sup>.

Когда амортизация нематериальных активов отнесена на затраты производства, аудитор должен проверить выполнение следующих условий:

- в учете должны быть отражены затраты на приобретение рассматриваемых нематериальных активов, их изготовление и доведение до состояния, в котором они стали пригодны к использованию в запланированных целях;
- нематериальные активы должны использоваться в осуществлении уставной (хозяйственной) деятельности предприятия;

<sup>82</sup> См. Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, п. 48

•нематериальные активы должны использоваться в течение длительного периода (свыше одного года);

•долен быть произведен расчет экономической эффективности, полученной от использования этого нематериального актива.

Обобщенная информация о накопленных амортизационных отчислениях по объектам нематериальных активов, принадлежащих организации на правах собственности, по которым производится погашение износа, собирается на счете 05 «Амортизация нематериальных активов».

Начисленная сумма амортизации нематериальных активов относится в дебет счетов учета затрат на производство (издержек обращения) и кредит счета 05 «Амортизация нематериальных активов».

Если не выполняется хотя бы одно из перечисленных выше условий, износ нематериальных активов не может быть отнесен на счет 05.

По тем объектам нематериальных активов, по которым начисленные суммы амортизационных отчислений не относятся на счет амортизации нематериальных активов, суммы эти списываются непосредственно в кредит счета 04 «Нематериальные активы» без использования счета 05 «Амортизация нематериальных активов».

### Списание нематериальных активов

Нематериальные активы списываются со счета 04 «Нематериальные активы» по кредиту и дебету счета 48 «Реализация прочих активов». Балансовая стоимость выбывших ценностей, а также понесенные в связи с этим расходы отражаются по дебету счета 48 «Реализация прочих активов».

В кредит счета 48 «Реализация прочих активов» списываются сумма начисленного износа к моменту выбытия (в корреспонденции со счетом 05 «Амортизация нематериальных активов») и поступившая выручка, если нематериальные активы реализованы юридическим или физическим лицам.

### Схема бухгалтерских проводок по нематериальным активам

№№ п/п	Содержание операций	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1	Приобретение нематериальных активов у физических или юридических лиц	08 04	71, 60, 76 08
2	Выплаты через кассу физическому лицу за приобретение интеллектуальной собственности	08 04	50 08
3	Получение нематериальных активов в качестве учредительного взноса	04	75
4	Получение нематериальных активов безвозмездно или как субсидии правительственного органа	04	87
5	Передача у собственника безвозмездно нематериальных активов	48 81, 87, 88	04 48
6	Начисление износа по нематериальным активам в производстве	20, 23, 25, 26	05
7	Списание начисленного износа по безвозмездно переданным нематериальным активам	05	48

№№ п/п	Содержание операций	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
8	Начисление износа по нематериальным активам, использованным в процессе реализации продукции	43	05
9	Списание начисленного износа по нематериальным активам в торговле	44	05
10	Приобретение права пользования основными средствами	04 76	76 51
11	Превышение покупной стоимости над оценочной при покупке на аукционе: у предприятия продаваемого у покупателя	04 06	85 51
12	Передача неиспользуемых нематериальных активов как вклад в уставный фонд другого предприятия	06	04
13	Обмен нематериальных активов на ценные бумаги краткосрочного характера	58	04
14	Продажа нематериальных активов	48 05 76 48 48 51	04 48 48 68 80 76
15	Списание остаточной стоимости нематериальных активов в случае неэффективности их использования, при хищениях в случае отсутствия конкретных виновников	80	48
16	Начисление износа при использовании нематериальных активов в капитальном строительстве	08	05
17	Начисление износа по нематериальным активам, использованным в непроизводственной сфере	29	05
18	Начисление фонда накопления на приобретение нематериальных активов	81	88
19	Направление фонда накопления на приобретение нематериальных активов	88	88
20	Приобретение отдельных квартир в объектах жилого фонда, числящихся у предприятия-продавца	04	51, 52
21	Списание средств, использованных на строительство жилья и приобретение квартир	88,96	88
22	Начисление износа по приобретенным квартирам в конце года	88	014

### Особенности учета недвижимости непроизводственного характера

Стоимость проданной предприятием квартиры или нежилого помещения должна быть списана с баланса продавца с одновременным отражением ее стоимости на забалансовом счете<sup>83</sup>

Износ жилых помещений, принадлежащих предприятию на праве собственности, учитываемых на счете 04, начисляется ежегодно не на счете 05, а

<sup>83</sup> См. «Об отражении в бухгалтерском учете операций в жилищно-коммунальном хозяйстве». Письмо Минфина РФ от 29.10.93 №118

на забалансовом счете 014 «Износ жилищного фонда».

## Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы (МБП)

### Счет 12 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы»

### Счет 13 «Износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов»

#### Критерии отнесения к МБП

Аудитор должен проверить, что на предприятии в 1997 г к МБП были отнесены лишь средства труда, стоимость которых не превышает стократный установленный законодательством на дату приобретения минимальный размер оплаты труда<sup>84</sup> (или меньший размер, если это оговорено в учетной политике предприятия).

Следует убедиться, что не производился перевод основных средств в состав малоценных и быстроизнашивающихся предметов в связи с введением нового предела их стоимости. Вновь установленный предел может применяться на предприятии только по МБП, приобретенным в после его установления. Не допускался перевод основных фондов в состав МБП в случае, если при переоценке основных средств в соответствии с Постановлением Правительства РФ подтвержденная экспертным путем (без применения рекомендованных коэффициентов) рыночная стоимость основного средства оказалась меньше установленного лимита МБП.

#### Износ МБП

Методика учета и порядок начисления износа на малоценные и быстроизнашивающиеся предметы и отнесения его на себестоимость продукции определяются учетной политикой предприятия.

Аудитор должен проверить наличие документов, подтверждающих передачу МБП в эксплуатацию. Основанием для списания износа (перенесения стоимости) по МБП на счета учета производственных затрат (счета 20,26) должны служить первичные документы, подтверждающие передачу МБП в эксплуатацию (накладные, акты и т.п.). Из этих документов должно следовать, что данные предметы переданы для использования в производственном процессе.

Бухгалтерские проводки по списанию стоимости МБП в производство:

Д-т счетов 20,26,88 – К-т счета 13	– при передаче в эксплуатацию в размере 50% или 100% стоимости МБП в зависимости от принятой учетной политики
Д-т счетов 20,26,88 – К-т счета 12	– списание МБП стоимостью не более 1/20 установленного законодательством лимита за единицу на момент отпуска в

<sup>84</sup> См. Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации

эксплуатацию, если такое положение предусмотрено учетной политикой
--

При этом на предприятии обязательно должен быть определен порядок учета этих предметов в натуральном и количественном измерениях в процессе их эксплуатации до момента списания за непригодностью.

Сроки списания находящихся в эксплуатации МБП не имеют прямой зависимости от срока их использования (например, по истечении года). МБП могут быть списаны только вследствие морального износа или утраты ими своего производственного назначения. Основанием для данной проводки на предприятии является акт о списании находящихся в производстве малоценных и быстроизнашивающихся предметов<sup>85</sup>.

Особенное внимание аудитор должен обратить на предприятия, на которых учетной политикой предусмотрено списание износа МБП на себестоимость продукции в два этапа. Для них отсутствие такого документа при переносе оставшихся 50% износа на затраты и списании МБП с баланса может повлечь применение финансовых санкций за сокрытие (занижение) размера налогооблагаемой прибыли.

#### Списание МБП

Аудитор должен проверить наличие документов, подтверждающих списание МБП за непригодностью. Основанием для списания МБП должны служить акты, подтверждающие его непригодность для дальнейшего использования.

На счетах бухгалтерского учета списание МБП за непригодностью отражается бухгалтерскими проводками:

Д-т счета 13 – К-т счета 12	– по первоначальной стоимости выбывших из эксплуатации МБП за вычетом из нее стоимости возможного использования этих предметов или возвратных отходов
Д-т счетов 10, 41 – К-т счета 12	- оприходование материальных ценностей, пригодных для дальнейшего использования, или возвратных отходов;
Д-т счетов 20, 26 – К-т счета 13	- списание оставшейся суммы износа при выбытии МБП на основании акта на их списание

#### НДС

Аудитор должен внимательно рассмотреть случаи приобретения малоценные и быстроизнашивающиеся предметы:

- у населения (в том числе и предпринимателей, так как физические лица не являются плательщиками НДС) за наличный расчет;
- в розничной торговле с использованием при расчетах кассового аппарата;
- при отсутствии в расчетных документах (первичных учетных документах) выделенных отдельной строкой сумм НДС<sup>86</sup>.

<sup>85</sup> См. Типовую межведомственную форму № МБ-8, утвержденную ЦСУ СССР 25.12.78 № 1148

<sup>86</sup> См. О порядке исчисления налога на добавленную стоимость. Инструкция Госналогслужбы РФ от 11.10.95 № 39, п 19

Он должен проверить, что такие малоценные и быстроизнашивающиеся предметы действительно приходяются на счет 12 по полной стоимости их приобретения (**без уменьшения данных сумм на суммы НДС**).

## Материалы

### Счет 10 «Материалы»

#### Учет сырья и материалов

##### Определение стоимости

Аудитор должен разобраться в том, как формируется на предприятии стоимость материальных ценностей.

В стоимость материальных ценностей, кроме стоимости самих материалов, могут включаться:

- наценки (надбавки),
- комиссионные вознаграждения, уплачиваемые снабженческим и внешнеэкономическим организациям,
- стоимость услуг товарных бирж, включая брокерские услуги,
- таможенные пошлины,
- оплата тарифа (фрахта) за перевозку грузов железнодорожным, водным, автомобильным и воздушным транспортом, железнодорожные или водные сборы, а также другие виды провозной платы со всеми дополнительными сборами;
- расходы по доставке и разгрузке на складах (кладовых) прибывшего груза (кроме оплаты труда постоянных складских рабочих);
- затраты на содержание специальных заготовительных пунктов и складов, организованных в местах заготовок;
- средства, израсходованные на командировки по непосредственному заготовлению материальных ценностей;
- недостачи сырья и материалов в пути при отсутствии конкретных виновников.

В состав заготовительно-складских расходов в строительстве входят также расходы<sup>87</sup>:

- по содержанию материальных, базисных, участковых и приобъектных складов, включая содержание работников складского хозяйства; отделов и контор материально-технического снабжения или управлений производственно-технологической комплектации; ведомственной и вневедомственной пожарной и сторожевой охраны, осуществляющей охрану материальных ценностей; агентов, занятых заготовкой материальных ценностей;
- по оплате сборов за извещение о прибытии и за взвешивание грузов; связанные с потерями от недостач материалов в пути и на складах в пределах установленных норм естественной

убыли и сверх норм, когда виновные лица не установлены;

- по другим видам, непосредственно осуществляемым при заготовительно-складской деятельности.

В материальных затратах, описываемых на себестоимость продукции (работ, услуг), отражается также стоимость:

- приобретаемых со стороны сырья и материалов, которые входят в состав вырабатываемой продукции, образуя ее основу, или являются необходимым компонентом при изготовлении продукции (проведении работ, оказании услуг);
- покупных материалов, используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) для обеспечения нормального технологического процесса и для упаковки продукции, или расходуемых на другие производственные и хозяйственные нужды (проведение испытаний, контроля, содержание, ремонт и эксплуатация оборудования, зданий, сооружений, других основных фондов и прочее), а также запасных частей для ремонта оборудования, износа инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования и других средств труда, не относимых к основным фондам, износа спецодежды и других малоценных предметов;
- покупных комплектующих изделий и полуфабрикатов, подвергающихся в дальнейшем монтажу или дополнительной обработке на данном предприятии;
- работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними предприятиями или производствами и хозяйствами предприятия, не относящихся к основному виду деятельности. К работам и услугам производственного характера относятся: выполнение отдельных операций по изготовлению продукции, обработке сырья и материалов, проведение испытаний для определения качества потребляемых сырья и материалов, контроль за соблюдением установленных технологических процессов, ремонт основных производственных фондов и прочее. Транспортные услуги сторонних организаций по перевозкам грузов внутри предприятия (перемещение сырья, материалов, инструментов, деталей, заготовок, других видов грузов с базисного (центрального) склада в цехи (отделения) и доставка готовой продукции на склады хранения, до станции, порта, пристани отправления) также относятся к услугам производственного характера;
- природного сырья (отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, на рекультивацию земель, оплата работ по рекультивации земель, осуществляемых специализированными предприятиями, плата за древесину, отпускаемую на корню, плата за воду, за-

<sup>87</sup> См. «Типовые методические рекомендации по планированию и учету себестоимости строительных работ». Утверждены Госстроем Российской Федерации 4 декабря 1995 г № БЕ-11-260/7

бираемую предприятиями из водохозяйственных систем);

- приобретаемого со стороны топлива всех видов, расходуемого на технологические цели, выработку всех видов энергии (электрической, тепловой, сжатого воздуха, холода и других видов), отопление зданий, транспортные работы по обслуживанию производства, выполняемые транспортом предприятия;

- покупка энергии всех видов (электрической, тепловой, сжатого воздуха, холода и других видов), расходуемой на технологические, энергетические, двигательные и другие производственные и хозяйственные нужды предприятия. Затраты на производство электрической и других видов энергии, вырабатываемых самим предприятием, а также на трансформацию и передачу покупной энергии до мест ее потребления включаются в соответствующие элементы затрат;

- потери от недостачи поступивших материальных ресурсов в пределах норм естественной убыли.

В стоимость материальных ресурсов включаются также затраты предприятий на приобретение тары и упаковки, полученных от поставщиков материальных ресурсов (за вычетом стоимости этой тары по цене ее возможного использования в тех случаях, когда цены на них установлены особо сверх цены на эти ресурсы).

В тех случаях, когда стоимость тары, принятой от поставщика с материальным ресурсом, включена в его цену, из общей суммы затрат по его приобретению исключается стоимость тары по цене ее возможного использования или реализации (с учетом затрат на ее ремонт в части материалов).

Необходимо убедиться, что в себестоимость заготавливаемых материальных ценностей не включаются:

1. Затраты, связанные с доставкой (в том числе погрузочно-разгрузочные работы) материальных ресурсов транспортом и персоналом предприятия (должны быть включены в соответствующие элементы затрат на производство: оплата труда, амортизация основных фондов, материальные затраты и др.);

2. Расходы по содержанию отдела (службы) снабжения и заводских (фабричных и т.п.) складов (учитываются в составе общехозяйственных расходов);

3. Уплаченный поставщиком налог на добавленную стоимость.

Из затрат на материальные ресурсы, включаемых в себестоимость продукции, исключается стоимость возвратных отходов.

Под возвратными отходами производства понимаются остатки сырья, материалов, полуфабрикатов, теплоносителей и других видов материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе производства продукции (работ, услуг), утратившие полностью или частично потребительские качества исходного ресурса (химические или физические свойства) и в силу этого используемые с повышенными затратами

(понижением выхода продукции) или вовсе не используемые по прямому назначению.

Не относятся к возвратным отходам остатки материальных ресурсов, которые в соответствии с установленной технологией передаются в другие цеха, подразделения в качестве полноценного материала для производства других видов продукции (работ, услуг) Не относится к отходам также попутная (сопряженная) продукция, перечень которой устанавливается в отраслевых методических рекомендациях (инструкциях) по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)

Возвратные отходы оцениваются в следующем порядке:

- по пониженной цене исходного материального ресурса (по цене возможного использования), если отходы могут быть использованы для основного производства, но с повышенными затратами (пониженным выходом готовой продукции), для нужд вспомогательного производства, изготовления предметов широкого потребления (товаров культурно-бытового назначения и хозяйственного обихода) или реализованы на сторону;

- по полной цене исходного материального ресурса, если отходы реализуются на сторону для использования в качестве полноценного ресурса.

#### **Методы списания сырья и материалов на затраты производства**

Для определения фактической себестоимости материальных ресурсов, списываемых в производство, могут использоваться оценки<sup>88</sup>:

- по средней себестоимости,

- по себестоимости первых по времени закупок (ФИФО),

- по себестоимости последних по времени закупок (ЛИФО).

Метод оценки запасов по средней себестоимости применяется в соответствии с порядком, приведенным в Основных положениях по учету материалов на предприятиях и стройках<sup>89</sup>.

Оценка запасов методом ФИФО основана на допущении, что материальные ресурсы используются в течение отчетного периода в последовательности их закупки, те ресурсы, первыми поступающие в производство (в торговле – в продажу), должны быть оценены по себестоимости первых по времени закупок с учетом стоимости ценностей, числящихся на начало месяца. При применении этого метода оценка материальных ресурсов, находящихся в запасе (на складе) на конец отчетного периода, производится по фактической себестоимости последних по времени закупок, а в себестоимости реализованной продукции (работ, услуг) учитывается стоимость ранних по времени закупок.

<sup>88</sup> См. Приказ Минфина Российской Федерации от 20 декабря 1994 г. № 168 «Указания по заполнению форм квартальной бухгалтерской отчетности в 1995 году»

<sup>89</sup> См. Приказ Минфина СССР 30 апреля 1974 г. № 103

Метод ЛИФО основан на противоположном допущении, чем метод ФИФО, те ресурсы, первыми поступающие в производство (продажу), должны быть оценены по себестоимости последних в последовательности по времени закупок. При применении этого метода оценка материальных ресурсов, находящихся в запасе (на складе) на конец отчетного периода, производится по фактической себестоимости ранних по времени закупок, а в себестоимости реализованной продукции (работ, услуг) учитывается стоимость поздних по времени закупок.

Распределение стоимости израсходованных материальных ресурсов на счета учета их использования производится исходя из средней стоимости единицы каждого вида и количества списанных в расход ценностей.

Для наглядности приведем следующий пример:

Дата поступления материалов	Кол, един	Цена за един, руб.	Сумма, руб.
Остаток на 1 сентября 1997 г	200	5000	1000000
Поступило в сентябре			
1 сентября 1997 г	150	5200	780000
5 сентября 1997 г	200	5350	1070000
8 сентября 1997 г	250	5400	1350000
13 сентября 1997 г	100	5450	545000
18 сентября 1997 г	150	5500	825000
22 сентября 1997 г	200	5550	1110000
25 сентября 1997 г	250	5600	1400000
28 сентября 1997 г	150	5650	847500
Итого на 1 октября 1997 г вместе с остатком на 1 сентября 1997 г	1650		8927500
Списано на производство в количественном выражении	1350		
Остаток на 1 октября 1997 г	300		

1. Определяется списание в денежном выражении по средней стоимости –

7304318 руб. (8927500: 1650 x 1350)

2 При методе ФИФО списано должно быть на сумму – 7240000 руб.

одним методом счета

а) 1000000 + 780000 + 1070000 + 1350000 + 545000 + 825000 +

1110000 + 5600 x 100 = 7240000;

другим методом счета

б) 8927500 – 847500 - 5600 x 150 = 7240000 руб.,

3. При методе ЛИФО должно быть списано на сумму – 7407500 руб.

а) одним методом счета

347500 + 1400000 + 1110000 + 825000 + 545000 + 1350000 + 1070000 +

5200 x 50 = 7407500 руб.,

б) другим методом счета

8927500 – 1000000 - 5200 x 100 = 7407500 руб.,

Следовательно, при списании материала по методу средней стоимости на затраты отнесено бы было 7304318 руб., по методу ФИФО – 7240000 руб. и по методу ЛИФО – 7407500 руб.

Аудитор должен напомнить руководителю предприятия, что при определении в учетной политике метода списания материальных ценностей на затраты производства, необходимо учитывать следующее:

• эффект от использования метода ФИФО заключается в том, что запасы на конец отчетного периода оцениваются по ценам последних закупок. В период постоянного роста цен метод ФИФО дает наиболее высокий уровень чистого дохода;

• эффект от использования метода ЛИФО состоит в том, что при этом методе достигается правильное соотношения текущей себестоимости материалов с текущей их ценой (позволяет точнее определить прибыль). При движении цен как вверх, так и вниз метод ЛИФО предполагает, что себестоимость выпущенной продукции (реализованных товаров) отразит издержки в соответствии с уровнем цен на момент продажи. В результате метод ЛИФО показывает меньшую чистую прибыль в период проявления инфляционных процессов и соответственно большую чистую прибыль в период дефляционных процессов.

Недостатком метода ЛИФО является то, что в методе ЛИФО в балансе материальные ценности оценены по ценам первых закупок, что не совпадает с реальной стоимостью материальных ценностей. Метод ФИФО – наиболее подходящий при составлении баланса организации, так как себестоимость запасов на конец отчетного периода является наиболее близкой к текущим ценам и, таким образом, дает более реальную картину активов предприятия

#### **Определение себестоимости материальных ресурсов, списанных на производство в строительных организациях**

Аудитор должен помнить, что у строительных организаций существуют отдельные особенности в списании материалов при определении стоимости их использования при производстве работ.

Здесь применяются шесть методов оценки стоимости используемых в производстве материалов<sup>90</sup>:

1) по плано-расчетным ценам франко-приобъектный склад и отдельным учетом отклонений фактической себестоимости материалов от их стоимости по плано-расчетным ценам;

2) по себестоимости каждой единицы закупаемых материалов;

3) по средневзвешенной себестоимости;

4) по скользящей средней себестоимости;

5. по себестоимости первых (с учетом стоимости материалов на начало периода) в течение отчетного месяца (периода) закупок материалов (ФИФО);

б) по себестоимости последних в течение отчетного месяца (периода) закупок материалов (ЛИФО).

При определении в учетной политике метода учета материалов по плано-расчетным ценам франко-приобъектный склад с отдельным ведением

<sup>90</sup> См. «Типовые методические рекомендации по планированию и учету себестоимости строительных работ», п. 414. Утверждены Госстроем Российской Федерации 4 декабря 1995 г № БЕ-11-260/7

учета отклонений фактической себестоимости материалов от их стоимости по планово-расчетным ценам строительная организация определяет номенклатуру материалов, по которым необходимо установить планово-расчетные цены (в пределах наименований, видов и групп материальных ценностей)

Аудитор должен проверить, что выявленные отклонения фактической себестоимости материальных ценностей от их стоимости по планово-расчетным ценам списываются ежемесячно на счета учета использования материалов, а также на объекты учета пропорционально планово-расчетной стоимости израсходованных и отпущенных материалов. Отклонения, относящиеся к планово-расчетной стоимости остатка материалов на конец месяца, списанию не подлежат.

Определяя в учетной политике метод списания на производство работ по себестоимости каждой единицы закупаемых материалов, необходимо помнить, что этот метод применим к строительным организациям с незначительной номенклатурой материалов, выполняющим работы по спецзаказам, так как необходим контроль за использованием материалов в производстве.

Оценка материалов при списании их на себестоимость по средневзвешенной себестоимости основана на использовании расчетов и определении на их базе средней себестоимости единицы каждого вида имевших движение в отчетном месяце (периоде) материалов с учетом оставшихся материалов, не списанных на производство работ.

Метод списания материалов по скользящей средней себестоимости основан на осуществлении расчетов по определению средней себестоимости материалов по мере их поступления и списания в расход в течение отчетного месяца (периода).

Выбирая тот или иной метод списания материальных ценностей на затраты производства (стоимость выполненных работ), необходимо учитывать:

- финансовое состояние организации,
- ценообразование,
- показатели для пользователей отчетностью.

#### **Списание недостач и потерь, хищений материальных ценностей**

Аудитору необходимо помнить, что по дебету счета 84 "Недостачи и потери от порчи ценностей" проводятся:

- по недостающим (похищенным) или полностью испорченным товарно-материальным ценностям - их фактическая себестоимость (в снабженческих, сбытовых, торговых предприятиях - стоимость по продажным ценам при ведении учета по этим ценам);
- по недостающим (похищенным) или полностью испорченным основным средствам - их остаточная стоимость (первоначальная стоимость за минусом суммы начисленного износа);
- по частично испорченным материальным ценностям - сумма определившихся потерь.

По недостачам (хищениям) и порче материаль-

ных ценностей записи производятся по дебету счета 84 "Недостачи и потери от порчи ценностей" с кредита счетов учета названных ценностей.

Когда покупателем при приемке товаров, поступивших от поставщиков, выявляется недостача или порча, то сумму недостачи или потерь, предъявленную поставщикам или транспортной организации, относит в дебет счета 63 "Расчеты по претензиям" с кредита счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками". При отказе органами арбитража во взыскании сумм потерь с поставщиков или транспортных организаций сумма, ранее отнесенная в дебет счета 63 "Расчеты по претензиям", списывается на счет 84 "Недостачи и потери от порчи ценностей".

При вынесении органами арбитража решения о взыскании с поставщика сумм недостач и потерь товарно-материальных ценностей сверх норм естественной убыли в бухгалтерском учете поставщика сумма реализации, ранее отраженная по дебету счетов 51 "Расчетный счет", 52 "Валютный счет" или 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" и кредиту счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)", сторнируется на взысканную покупателем сумму недостач и потерь. Одновременно указанная сумма отражается обычной записью по дебету счетов 51 "Расчетный счет", 52 "Валютный счет" или 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" и кредиту счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами". При перечислении сумм покупателю счет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" дебетуется в корреспонденции со счетом 51 "Расчетный счет". Поставщик должен также сторнировать обороты по дебету счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" и кредиту счета 40 "Готовая продукция". Восстановленная таким образом на счете 40 "Готовая продукция" сумма списывается затем в дебет счета 84 "Недостачи и потери от порчи ценностей".

По кредиту счета 84 "Недостачи и потери от порчи ценностей" отражается списание:

- недостач ценностей и потерь от порчи, а также похищенных ценностей - в дебет счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" (субсчет "Расчеты по возмещению материального ущерба");
- недостач ценностей и потерь от порчи ценностей при отсутствии конкретных виновников, а также недостач и хищений товарно-материальных ценностей, во взыскании которых отказано судом вследствие необоснованности исков, - на счета издержек производства или обращения.

По кредиту счета 84 "Недостачи и потери от порчи ценностей" отражаются суммы в размерах и величинах, принятых на учет по дебету указанного счета. При этом на счета издержек производства и обращения списываются недостающие, похищенные или испорченные материальные ценности по их фактической себестоимости. Снабженческие, сбытовые и торговые предприятия, которые по дебету счета 84 "Недостачи и потери от порчи ценностей" отражают стоимость указанных ценностей по продажным це-

нам, сумму, списанную на издержки обращения, корректируют дополнительной записью со счета 42 "Торговая наценка" на суммы скидок (накидок), входящих на такие товары.

Если с виновных лиц взыскивается стоимость недостающих или похищенных ценностей по ценам, превышающим их балансовую стоимость, то разница между стоимостью недостающих ценностей, зачисленной на счет 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", и их стоимостью, отраженной на счете 84 "Недостачи и потери от порчи ценностей", относится в кредит счета 83 "Доходы будущих периодов". По мере взыскания с виновного лица причитающейся с него суммы указанная разница списывается со счета 83 "Доходы будущих периодов".

Недостачи ценностей, выявленные в текущем году, но относящиеся к прошлым периодам, признанные материально ответственными лицами или на которые имеются решения судебных органов о взыскании с виновных лиц, отражаются по дебету счета 84 "Недостачи и потери от порчи ценностей" и кредиту счета 83 "Доходы будущих периодов". Одновременно на эти суммы дебетуется счет 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" (субсчет "Расчеты по возмещению материального ущерба") и кредитуется счет 84 "Недостачи и потери от порчи ценностей". По мере погашения задолженности кредитуется счет 80 "Прибыли и убытки" и дебетуется счет 83 "Доходы".

### Списание затрат по таре

Аудитор должен проверить, что стоимость тары своего производства, а также покупной, использованной для упаковывания продукции, если ее стоимость включена в цену продукции, списывается со счета 10 «Материалы» (субсчет «Тара и тарные материалы») и относится:

- на счет 20 «Основное производство» с включением в производственную себестоимость продукции, если процесс упаковывания продукции осуществляется в цехах основного производства;
- на счет 43 «Коммерческие расходы» с включением в полную себестоимость продукции при упаковке продукции после ее сдачи на склад.

Тара, используемая для упаковки и транспортировки готовой продукции (товаров), подлежит учету:

- на счете 10 «Материалы» (субсчет «Тара и тарные материалы») всеми предприятиями и организациями (кроме предприятий и организаций материально-технического снабжения и сбыта, торговли и общепита);
- на счете 41 «Товары» (субсчет «Тара под товаром и порожня») предприятиями и организациями материально-технического снабжения и сбыта, торговли и общепита.

При возврате (сдаче) деревянной и картонной тары поставщикам продукции или тароремонтным организациям таросдатчик отражает на счете 45 «Товары отгруженные» ее стоимость по учетным ценам.

При поступлении оплаты за возвращенную тару разница между полученной и принятой на учет суммой на счете 45 «Товары отгруженные» таросдатчиком отражается на счете 80 «Прибыли и убытки».

В случае оплаты за тару сверх цены она отражается у поставщика продукции после оплаты по кредиту счета 48 «Реализация прочих активов».

Расходы по ремонту возвратной и многооборотной тары не относятся на себестоимость продукции, а подлежат списанию на счет 80 «Прибыли и убытки» по дебету, а полученные поставщиком продукции с покупателя суммы возмещения по ремонту и износу тары отражаются по кредиту счета 80 «Прибыли и убытки».

В торговле и общественном питании по статье «Расходы на тару» отражаются:

- амортизация (износ) тары-оборудования;
- расходы на ремонт тары-оборудования;
- амортизация многооборотной тары, возмещенная поставщикам в соответствии с условиями поставки товаров;
- расходы, связанные с ремонтом и естественным износом тары-оборудования в части, возмещенной поставщикам (владельцам тары-оборудования);
- стоимость тары, списанной из-за естественного износа;
- расходы на перевозку, погрузку и выгрузку порожней тары, осуществляемую сторонними организациями при возврате ее поставщикам или сдаче тарособирающим организациям;
- расходы на очистку и обработку (дезинфекцию) тары;
- разница в ценах на тару между приемными – при оприходовании и сдаточными – при возврате порожней;
- другие расходы на тару.

### Схема бухгалтерских проводок по учету материалов, МБП

№№ п/п	Содержание операций	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1	Акцептованы счета поставщиков за приобретенные материалы, МБП (без использования счета 15)	10, 12	60
2	Оплачены материалы, МБП	10, 12, 60	50, 51, 52, 55
3	Списание претензии, которая не подлежит взысканию	10, 12	63
4	Оприходование стоимости материалов, МБП через подотчетных лиц	10, 12	71
5	Оприходование материалов, МБП в порядке взносов учредителей	10, 12	75
6	Внутренняя передача материалов, МБП из цеха в цех, со склада на склад	10, 12	10, 12
7	Оприходование изготовленных материальных ценностей на склад	10, 12	23
8	Оприходование полученных от заказчиков в счет аванса материалов, МБП	10, 12	64
9	Отражение возврата материалов из производства, ранее списанных на	10	20, 44

№№ п/п	Содержание операций	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
	издержки		
10	Оприходование материалов от выпуска бракованной продукции	10,	28
11	Излишние материалы, МБП, выявленные при инвентаризации, ликвидации стихийных бедствий	10, 12	80
12	Дооценка материалов, МБП, проведенная	10, 12	14
13	Распределение сумм дооценки	14	80
14	Оприходование материальных ценностей от разборки временных сооружений	10	30
15	Отнесение расходов по доставке, хранению материальных ценностей, МБП	10, 12	60, 67, 69, 70, 89 и др.
16	Оприходование материалов, купленных у физических лиц	10	50
17	Оприходование материалов, поступивших из переработки от сторонних лиц	10	60
18	Оприходование на склад материалов для повторного использования, учтенных на счете 31 «Расходы будущих периодов»	10	31
19	Оприходование материалов от ликвидации основных средств	10	47
20	Оприходование материалов при списании малоценных и быстроизнашивающихся предметов	10	12
21	Оприходование готовой продукции, предназначенной для использования на собственные нужды	10	40
22	Оприходование материалов в результате порчи товаров, при списании тары, предметов проката	10	41
23	Оприходование материальных ценностей, полученных безвозмездно	10	87
24	Задолженность кредиторам по заготовке материалов	10	76
25	Поступление материалов от дочерних предприятий, внутреннее перемещение по подразделениям, находящимся на отдельном балансе	10	78, 79
26	Приобретение ценных бумаг, оплата за которые произведена материальными ценностями	06, 58	10, 12
27	Списание материальных ценностей на капитальные вложения	08	10
28	Проведена в конце года уценка материальных ценностей	14	10, 12
29	Списание материалов по исправлению брака	28	10
30	Списание материальных ценностей на возведение титульных и нетитульных зданий и сооружений	30	10, 12
31	Списание материалов, МБП на расходы будущих периодов (по цене 1/20 стоимости установленного лимита по МБП)	31	10, 12
32	Списание израсходованных материалов на коммерческие цели	43	10
33	Списание в расход материалов по операциям, связанным с содержанием торговых помещений и	44	10

№№ п/п	Содержание операций	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
	транспортировкой товаров		
34	Отгрузка и реализация материалов, МБП на сторону	45, 48, 62	10, 12
35	Безвозмездная передача материалов, МБП другим предприятиям производственной сферы	85, 81, 87, 88	48
36	Списание материальных ценностей при стихийных бедствиях	80	10, 12
37	Списание недостач, порчи материальных ценностей сверх норм естественной убыли при отсутствии конкретных виновников	84 20Ф	10, 12 84
38	Списание похищенных материальных ценностей при отсутствии конкретных виновников	84 80	10, 12 84
39	Отнесение на виновных лиц недостач, потерь и хищений по материальным ценностям, взыскание с них	84 73 84 83	10, 12 24 83 80
40	Списание материалов на расходы по социальной сфере	81, 88	10
41	Возвращение материальных ценностей поставщику при выявлении дефекта	60, 76	10
42	Списание материалов на расходы, осуществляемые за счет резервов предстоящих расходов и платежей	89	10, 12
43	Предоставленные проценты поставщиков по коммерческим кредитам	10, 12	60, 76
44	Отпуск МБП со склада в эксплуатацию и обратно	12	12
45	Списание остаточной стоимости выбывших МБП (при начислении износа 50%)	13	12
46	Задолженность у предприятия по выданной работником форменной и специальной одежды и обуви	73	12
47	Начисление (в размере 50 или 100% от стоимости МБП, переданных в эксплуатацию) износа по МБП	08, 20, 43, 26, 24 44, 23, 31	13
48	Списание начисленного износа по МБП: при их реализации на сторону при передаче во вклад бывших в эксплуатации МБП, безвозмездной их передаче	13 13	48 48

### НДС

Суммы НДС, уплачиваемые (выделенные в первичных учетных документах) поставщикам приобретаемого сырья и материалов, не участвуют в оборотах по счету 10.

Аудитор должен проверить правильность выделения НДС. С этой целью анализируются первичные документы. Материалы должны быть оприходованы на счет 10 в полном размере (вместе с НДС) в случаях, когда в первичных учетных документах (счетах, счетах-фактурах, накладных, корешках к приходным кассовым ордерам, актах приемки-сдачи работ и пр.), подтверждающих стоимость приобретенных материальных ресурсов, не выделена сумма НДС.

Способ учета поступления материалов должен быть единым и соответствовать способу, установленному учетной политикой предприятия.

## **Финансовые вложения**

### **Счет 58 «Краткосрочные финансовые вложения», счет 48 «Реализация прочих активов»**

Для обобщения информации о наличии и движении краткосрочных (на срок не более одного года) вложений (инвестиций) предприятия в ценные бумаги других предприятий, процентные облигации государственных и местных займов и т.п., а также предоставленных предприятием другим предприятиям займов предназначен Счет 58 "Краткосрочные финансовые вложения". При этом вложения в процентные облигации и т.п. ценные бумаги, а также предоставленные другим предприятиям займы учитываются на счете 58 "Краткосрочные финансовые вложения", когда установленные сроки погашения их не превышают одного года. Вложения в ценные бумаги, по которым срок погашения (выкупа) не установлен, учитываются на счете 58 "Краткосрочные финансовые вложения", когда эти вложения осуществлены без намерения получать доходы по ним более одного года.

К счету 58 "Краткосрочные финансовые вложения" могут быть открыты субсчета:

- 58-1 "Облигации и другие ценные бумаги",
- 58-2 "Депозиты",
- 58-3 "Предоставленные займы" и др.

На субсчете 58-1 "Облигации и другие ценные бумаги" учитываются наличие и движение краткосрочных вложений (инвестиций) в процентные облигации государственных и местных займов, а также иные ценные бумаги.

Облигации и другие ценные бумаги приходятся на счет 58 "Краткосрочные финансовые вложения" по покупной стоимости.

Приобретение предприятием облигаций и других ценных бумаг проводится по дебету счета 58 "Краткосрочные финансовые вложения" и кредиту счета 51 "Расчетный счет", 52 "Валютный счет" и других счетов учета материальных и иных ценностей (если оплата ценных бумаг производится путем предоставления материальных и иных ценностей (кроме денежных средств) в собственность либо в пользование предприятию - продавцу).

Средства краткосрочных финансовых вложений, переведенные предприятием, но на которые в отчетном периоде не получены документы, подтверждающие соответствующие права предприятия, отражаются на счете 58 "Краткосрочные финансовые вложения" обособленно.

Если покупная стоимость приобретенных предприятием облигаций и иных аналогичных ценных бумаг отличается от их номинальной стоимости, то сумма разницы между покупной и номинальной стоимостью подлежит списанию (доначислению) таким образом, чтобы к моменту погашения (выкупа)

ценных бумаг оценка, в которой они учитываются на счете 58 "Краткосрочные финансовые вложения", соответствовала номинальной стоимости.

Погашение (выкуп) и продажа облигаций и других ценных бумаг, учитываемых на счете 58 "Краткосрочные финансовые вложения", отражаются по дебету счета 48 "Реализация прочих активов" и кредиту счета 58 "Краткосрочные финансовые вложения".

На субсчете 58-2 "Депозиты" учитывается движение средств в российской и иностранных валютах, вложенных предприятием в банковские и другие вклады (в сберегательные сертификаты, на депозитные счета в банках и т.п.).

Перечисление денежных средств во вклады отражается предприятием по дебету счета 58 "Краткосрочные финансовые вложения" в корреспонденции со счетом 51 "Расчетный счет" или 52 "Валютный счет". При возврате банком сумм вкладов в учете предприятий производятся обратные записи.

На субсчете 58-3 "Предоставленные займы" учитывается движение предоставленных предприятием другим предприятиям краткосрочных денежных и иных займов.

Предоставленные займы отражаются по дебету счета 58 "Краткосрочные финансовые вложения" в корреспонденции со счетом 51 "Расчетный счет" или другими соответствующими счетами. Возврат займа отражается по дебету счета 51 "Расчетный счет" или других соответствующих счетов и кредиту счета 58 "Краткосрочные финансовые вложения".

Аналитический учет по счету 58 "Краткосрочные финансовые вложения" ведется по видам краткосрочных финансовых вложений и объектам, в которые осуществлены эти вложения (предприятиям - продавцам ценных бумаг, вкладам и т.п.). При этом построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения данных о краткосрочных финансовых вложениях в объекты на территории страны и за рубежом.

### **Счет 06 «Долгосрочные финансовые вложения»**

Счет 06 "Долгосрочные финансовые вложения" предназначен для обобщения информации о наличии и движении долгосрочных вложений (инвестиций) в ценные бумаги других предприятий, процентные облигации государственных и местных займов, уставные фонды других предприятий, созданных на территории страны, капитал предприятий за рубежом и т.п., а также предоставленных предприятием другим предприятиям займов. При этом вложения в процентные облигации и т.п. бумаги, а также предоставленные другим предприятиям займы учитываются на счете 06 "Долгосрочные финансовые вложения" в том случае, когда установленный срок погашения их превышает один год. Вложения в ценные бумаги, по которым срок погашения (выкупа) не установлен (например, акции), учитываются на счете 06 "Долгосрочные финансовые вложения" в том случае, когда эти вложения осуществлены с намерением получать доходы по ним более одного года.

К счету 06 "Долгосрочные финансовые вложе-

ния" могут быть открыты субсчета:

06-1 "Паи и акции",

06-2 "Облигации",

06-3 "Предоставленные займы" и др.

На субсчете 06-1 "Паи и акции" учитывается наличие и движение долгосрочных вложений (инвестиций) в акции акционерных обществ, уставные фонды других предприятий, созданных на территории страны (в том числе дочерних), капитал предприятий за рубежом (в том числе дочерних) и т. п.

На субсчете 06-2 "Облигации" учитывается наличие и движение долгосрочных вложений (инвестиций) в процентные облигации государственных и местных займов, а также иные аналогичные ценные бумаги.

Акции, облигации и т. п. ценные бумаги приходуются на счет 06 "Долгосрочные финансовые вложения" по покупной стоимости.

Долгосрочные финансовые вложения, осуществленные предприятием, отражаются по дебету счета 06 "Долгосрочные финансовые вложения" и кредиту счетов, на которых учитываются ценности, переданные в счет этих вложений. Например, приобретение предприятием ценных бумаг других предприятий проводится по дебету счета 06 "Долгосрочные финансовые вложения" и кредиту счета 51 "Расчетный счет", 52 "Валютный счет" или других счетов учета материальных и иных ценностей (если оплата ценных бумаг производится путем предоставления материальных и иных ценностей (кроме денежных средств) в собственность либо в пользование предприятию - продавцу).

Средства долгосрочных финансовых вложений, переведенные предприятием, но на которые в отчетном периоде не получены документы, подтверждающие соответствующие права предприятия (акции, облигации, свидетельства на суммы произведенных вкладов в другие предприятия и др.), отражаются на счете 06 "Долгосрочные финансовые вложения" обособленно.

Если покупная стоимость приобретенных предприятием облигаций и иных аналогичных ценных бумаг выше их номинальной стоимости, то при каждом начислении причитающегося по ним дохода производится списание части разницы между покупной и номинальной стоимостью. При этом делаются записи по дебету счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (на сумму причитающегося к получению по ценным бумагам дохода) и кредиту счетов 06 "Долгосрочные финансовые вложения" (на часть разницы между покупной и номинальной стоимостью) и 80 "Прибыли и убытки" (на разницу между суммами, отнесенными на счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и 06 "Долгосрочные финансовые вложения").

Если покупная стоимость приобретенных предприятием облигаций и иных аналогичных ценных бумаг ниже их номинальной стоимости, то при каждом начислении причитающегося по ним дохода производится доначисление части разницы между покупной и номинальной стоимостью. При этом делаются записи по дебету счетов 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (на сумму причитающегося

к получению по ценным бумагам дохода) и 06 "Долгосрочные финансовые вложения" (на часть разницы между покупной и номинальной стоимостью) и кредиту счета 80 "Прибыли и убытки" (на общую сумму, отнесенную на счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и 06 "Долгосрочные финансовые вложения").

В обоих указанных выше случаях:

- часть разницы между покупной и номинальной стоимостью, списываемая (доначисляемая) при каждом начислении причитающегося предприятию дохода по ценным бумагам, определяется исходя из общей суммы разницы и установленной периодичности выплаты доходов по ценным бумагам;

- к моменту погашения (выкупа) ценных бумаг оценка, в которой они учитываются на счете 06 "Долгосрочные финансовые вложения", должна соответствовать номинальной стоимости.

Погашение (выкуп) и продажа ценных бумаг, учитываемых на счете 06 "Долгосрочные финансовые вложения", отражаются по дебету счета 48 "Реализация прочих активов" и кредиту счета 06 "Долгосрочные финансовые вложения".

На субсчете 06-3 "Предоставленные займы" учитывается движение предоставленных предприятием другим предприятиям долгосрочных денежных и иных займов. Предоставленные предприятием другим предприятиям долгосрочные займы, обеспеченные векселями, учитываются на этом субсчете обособленно.

Предоставленные займы отражаются по дебету счета 06 "Долгосрочные финансовые вложения" в корреспонденции со счетом 51 "Расчетный счет" или другими соответствующими счетами. Возврат займа отражается по дебету счета 51 "Расчетный счет" или других соответствующих счетов и кредиту счета 06 "Долгосрочные финансовые вложения".

Аналитический учет по счету 06 "Долгосрочные финансовые вложения" ведется по видам долгосрочных финансовых вложений и объектам, в которые осуществлены эти вложения (предприятиям - продавцам ценных бумаг, другим предприятиям, участникам которых является предприятие, предприятиям - заемщикам и т.п.). При этом построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения данных о долгосрочных финансовых вложениях в объекты на территории страны и за рубежом.

Обороты по счету 06, связанные с ликвидацией разницы между покупной стоимостью ценных бумаг и их номинальной стоимостью, могут быть у предприятия только по операциям с государственными облигациями (и иными аналогичными ценными бумагами, те при выпусках ценных бумаг на государственном уровне и на местах).

**Схема бухгалтерских проводок по отражению в учете долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений**

№№ п/п	Содержание операций	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1	Приобретение ценных бумаг других предприятий (путем оплаты денежных средств за них) на срок более года	06	50, 51, 52
2	Долгосрочные вложения в форме денежных средств в уставные фонды других предприятий, на приобретение ценных бумаг, предоставление займов, вклады на депозит	06	51, 52
3	Передача основных средств, оборудования, материалов, товаров, готовой продукции (не бывших в эксплуатации) в уставные фонды других предприятий и организаций	06	01, 07, 10, 40, 41
4	Долгосрочные вложения в уставные фонды других предприятий в виде незавершенного строительства и незавершенного промышленного производства	06	08, 20
5	Передача бывших в эксплуатации основных фондов, материальных ценностей, нематериальных активов	06	47, 48
6	Получение от участников в счет вкладов ценных бумаг	06	75
7	Доначисление разницы между покупной и номинальной стоимостью ценных бумаг долгосрочного характера (покупная стоимость ниже номинальной)	06	80
8	Отражение полученных ценных бумаг безвозмездно	06	87
9	Списание части превышения фактической (покупной) стоимости ценных бумаг над номинальной за счет доходов	80	06
10	Погашение или продажа ценных бумаг, учитываемых как долгосрочные финансовые вложения	48	06
11	Возврат предприятиями-заемщиками займа долгосрочного характера	51, 52	06
12	Возврат вкладов в уставный капитал	51, 52	06
13	Перевод долгосрочных финансовых вложений в краткосрочные	58	06
14	Приобретение ценных бумаг других предприятий и организаций на срок до 1 года	58	51, 52
15	Предоставление краткосрочных займов другим предприятиям	58	51, 52
16	Перевод денежных средств на краткосрочные депозитные счета	58	51, 52
17	Приобретение ценных бумаг (на срок не более года) путем погашения стоимости материальными ценностями по учетной стоимости	58	51, 52
18	Приобретение ценных бумаг других предприятий путем погашения стоимости материальными ценностями по цене, отличающейся от учетной	58	01, 04, 07, 10, 12, 41

№№ п/п	Содержание операций	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
19	Возврат заемных средств краткосрочного срока	51, 52	58
20	Продажа ценных бумаг другим предприятиям	48	58
21	Перевод средств с депозитных счетов	51, 52	58
22	Покупка ценных бумаг путем предоставления продавцу ценных бумаг животных, находящихся на выращивании (откорме)	58	11
23	Краткосрочные финансовые вложения с помощью оказания услуг предприятию-продавцу покупателями-цехами основного и вспомогательного производств	58	20, 23, 29
24	Приобретение краткосрочных ценных бумаг путем оплаты готовой продукцией, товарами	58	40, 41
25	Оплата наличными за ценные бумаги	58	50
26	Взносы учредителей в счет их вкладов в уставный капитал финансовыми вложениями сроком до 1 года	58	75
27	Продажа ценных бумаг своим работникам на предприятиях	50, 73	58
28	Расчеты по задолженности ценными бумагами	76	58
29	Списание доли работников в приватизационном фонде на приобретение акций	96	73
30	Приобретение приватизационных чеков	58	51
31	Обмен приватизационных чеков на акции	58	58
32	Учет казначейских обязательств у первого держателя по номинальной стоимости	58	96
33	Погашение кредиторской задолженности казначейскими обязательствами	60, 76	96
34	Получение казначейских обязательств в счет погашения дебиторской задолженности	58	62, 76
35	Погашение казначейских обязательств путем перечисления денежных средств	50, 51, 52	58, 80
36	Погашение казначейского обязательства путем выдачи налогового освобождения	68	58
37	Отражение у первичного держателя казначейского обязательства при наступлении срока погашения	96	87
38	Реализация казначейских обязательств	50, 51, 81	48
39	Стоимость передаваемого имущества для осуществления совместной деятельности	06, 58	46, 47, 48
40	Прекращение совместной деятельности	01, 10 и т.п., 78, 81, 86, 87, 88	06, 58, 87

## **Особенности учета финансовых вложений**

Средства долгосрочных финансовых вложений, затраты по которым предприятием произведены, но на которые до конца года не получены документы, подтверждающие соответствующие права предприятия (акции, облигации, свидетельства на суммы произведенных вкладов и т.п.), следует указывать в балансе по статье «Прочие внеоборотные активы» (стр 150 формы № 1).

### **Совместная деятельность**

Стоимость вкладов (имущественных взносов) предприятия в **совместную деятельность** должна быть отражена по счету 06 «Долгосрочные финансовые вложения» или 58 «Краткосрочные финансовые вложения». На счете 78 «Расчеты с дочерними (зависимыми) обществами» отражается движение средств, связанное непосредственно с ведением совместной деятельности<sup>91</sup>.

Пример бухгалтерских проводок:

Д-т счета 47- К-т счета 01	списание балансовой стоимости оборудования, переданного в совместную деятельность
Д-т счета 02 – К-т счета 47	списание износа по переданному оборудованию
Д-т счета 06 – К-т счета 47	на основании полученного от участника, ведущего общие дела, авизо об оприходовании основных средств на отдельный баланс, отражен вклад предприятия в совместную деятельность
Д-т счета 51 – К-т счета 78	поступили на расчетный счет участника средства в оплату работ, выполняемых по договору о совместной деятельности (если использование счета участника для таких операций предусмотрено договором о совместной деятельности (на отдельном балансе данная операция будет отражена таким образом: Д-т счета 51/1 – К-т счета 62)

### **НДС**

Сумма НДС, уплаченная поставщикам материальных ценностей, приобретаемым в процессе производства предприятием капитальных вложений, должна приходоваться на счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материальным ценностям» (если предприятие не занимается производством продукции, освобожденной от НДС).

Бухгалтерские проводки:

Д-т счета 08 – К-т счета 60	- на сумму материальных ценностей без НДС
Д-т счета 19 – К-т счета 60	- на сумму НДС, относящегося к данным материальным ценностям согласно первичным передаточным документам
Д-т счета 60 – К-т счета 51	- оплата материальных ценностей

Иной порядок отражения данных операций (все затраты относятся на счет 08, затем НДС списывается на счет 19) используется при отражении платежей предприятием-заказчиком подрядчику (или

<sup>91</sup> См. «О порядке отражения в бухгалтерском учете отдельных операций, связанных с введением в действие части первой Гражданского кодекса РФ». Приказ Минфина РФ от 28.07.95 № 81

начисляемым при строительстве хозяйственным способом) за выполненный им объем строительно-монтажных работ.

Примеры бухгалтерских проводок:

Д-т счета 08 – К-т счета 60	отражена вся сумма задолженности подрядчику за выполненный объем работ по новому строительству
Д-т счета 08 – К-т счета 68 НДС	начислен НДС на выполненный хозяйственным способом объем строительных работ

Для организаций, не специализирующихся на выполнении строительных работ, отсутствует необходимость начисления НДС на выполненный хозяйственным способом объем работ по строительству основных средств промышленного характера<sup>92</sup>. Аудитор должен предупредить, что если организация решит встать на такую позицию, то суммы НДС, уплаченные по материалам, использованным в строительстве, не могут быть зачтены при расчетах с бюджетом<sup>93</sup>.

### **Производственные затраты и издержки обращения**

**Счет 20 «Основное производство»,  
счет 20 «Вспомогательные  
производства»,  
счет 25 «Общепроизводственные  
расходы»,  
счет 25 «Общехозяйственные  
расходы»,  
счет 44 «Издержки обращения»**

Аудитор с особым вниманием должен проверить правильность списания затрат на счета 20-26 и 44, поскольку именно с неправильным формированием оборотов по данным счетам связано большинство ошибок, выявляемых налоговыми органами при документальных проверках и приводящих к предъявлению предприятию финансовых санкций.

### **Расходы, которые нельзя списывать на производственные затраты**

В процессе аудиторской проверки счетов 20 и 44 необходимо проследить, чтобы на них не были отнесены:

- затраты на проведение мероприятий по охране здоровья и организации отдыха работников;
- оплата услуг врачей-специалистов, парикмахеров и поваров;
- расходы на проведение культурно-массовых мероприятий;
- расходы на приобретение предметов, использование которых в производственном процессе документально не подтверждено;
- затраты на выполнение работ по строительству, оборудованию и содержанию культуры –

<sup>92</sup> См. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 02.04.96 №794/95 (не соответствует положениям Инструкции Госналогслужбы РФ № 39).

<sup>93</sup> См. Инструкцию Госналогслужбы РФ № 39

бытовых и других объектов, находящихся на балансе предприятия;

- амортизационные отчисления и затраты на все виды ремонтов оборудования культурно – бытовых объектов, находящихся на балансе предприятия;

- расходы по содержанию учебных учреждений и оказанию им бесплатных услуг;

- начисления, производимые предприятием во внебюджетные фонды (страховые взносы) на расходы по оплате труда работников организаций, занятых в непроизводственной сфере (работников жилищно-коммунальных организаций, детских дошкольных, медицинских, оздоровительных учреждений и др.);

- затраты на выполнение самим предприятием или оплату им работ (услуг) по благоустройству города или поселка, оказанию помощи сельскому хозяйству и другие виды подобных работ;

- отдельные выплаты физическим лицам, не состоящим в штате предприятия (по договорам подряда), даже, если ими предъявлены командировочные удостоверения;

- расходы предприятия производственного характера, если они произведены по работам, выполняемым в порядке оказания помощи, взаимозачета или участия в деятельности других предприятий;

- затраты по созданию новых и совершенствованию применяемых технологий, а также по повышению качества продукции, связанные с проведением научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, созданием новых видов сырья и материалов, переоснащением производства;

- затраты по созданию и совершенствованию систем и средств управления капитального (инвестиционного) характера. К таким затратам, например, относятся затраты по созданию автоматизированной системы управления производством (программы анализа финансового состояния предприятия, **программы бухгалтерского учета** и пр.) или приобретению прав на ее эксплуатацию. Данные затраты следует относить на счет 04 «Нематериальные активы»;

- затраты на проведение модернизации оборудования, а также реконструкции объектов основных фондов;

- затраты на новое строительство, а также прочие затраты капитального характера;

- затраты на индивидуальное опробование отдельных видов машин и механизмов и на комплексное опробование (вхолостую) всех видов оборудования и технических установок с целью проверки качества их монтажа;

- затраты на шефмонтаж, осуществляемый организациями – поставщиками оборудования или по их поручению специализированными организациями;

- затраты на содержание дирекции строящейся организации, а при ее отсутствии - группы технического надзора (затраты на содержание которой предусматриваются в сводных сметных расчетах стоимости строительства), а также затраты, связанные с приемкой новых организаций и объектов в эксплуатацию;

- затраты по подготовке кадров для работы во вновь вводимой в действие организации.

Раскроем подробнее некоторые использованные выше понятия.

К **новому строительству** следует относить строительство комплекса объектов основного, подсобного и обслуживающего назначения вновь создаваемых предприятий, зданий и сооружений (которые после ввода в эксплуатацию будут находиться на самостоятельном балансе), осуществляемое на новых площадках в целях создания новой производственной мощности.

Если строительство предприятия или сооружения намечается осуществлять очередями, то к новому строительству относятся первая и последующие очереди до ввода в действие всех запроектированных мощностей на полное развитие предприятия (сооружения).

К новому строительству относится также строительство на новой площадке предприятия такой же или большей мощности (производительности, пропускной способности, вместимости здания или сооружения) взамен ликвидируемого предприятия, дальнейшая эксплуатация которого по техническим и экономическим условиям признана нецелесообразной, а также в связи с необходимостью, вызываемой производственно-технологическими или санитарно-техническими требованиями.

Если предприятие не выставляет претензии недобросовестным поставщикам, то затраты по устранению недоделок производятся за счет собственных средств предприятия (чистой прибыли).

Аудитору при анализе произведенных предприятием затрат необходимо учитывать, что к перечисленным затратам, которые не являются текущими, относится не только стоимость приобретаемых основных средств и используемых для этого материалов, но также и стоимость работ по их возведению (сооружению) или приобретению, включая расходы по доставке, монтажу и установке и др. по приведению их в состояние, пригодное для использования. Так, командировочные расходы работника предприятия по приобретению оборудования, несмотря на то что они носят производственный характер, не могут рассматриваться как текущие расходы предприятия, а подлежат отнесению на увеличение стоимости соответствующих основных средств.

Также при применении данного принципа следует иметь в виду, что текущие затраты могут относиться на счета учета затрат на производство не только прямым путем по факту их начисления или оплаты, но и через счет 31 «Расходы будущих периодов», а также путем создания фондов и резервов,

предусмотренных действующими нормативными актами.

Особо следует остановиться на **взаимозачетах**. Если одна организация оплачивает расходы другой организации без наличия с этой организацией договорных отношений (за другое юридическое или физическое лицо), то такие расходы на производственные затраты отнесены быть не могут.

### **Расходы, которые можно рассматривать как производственные затраты**

Расходы предприятия отражаются на счете 20 - 26 или 44 только в том случае, если они:

- **произведены самим предприятием;**
- **произведены в интересах самого предприятия;**
- **имеют непосредственное отношение к его производственной деятельности;**
- **подтверждены документально.**

Ниже мы рассмотрим важнейшие статьи этих расходов.

### **Расходы, непосредственно связанные с производством**

На счета издержек производства (обращения) предприятие может относить затраты, непосредственно связанные с производством продукции (работ, услуг), обусловленные технологией и организацией производства, включая:

- материальные затраты;
- расходы на оплату труда работников, занятых производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг;
- расходы по контролю производственных процессов и качества выпускаемой продукции, сопровождению и гарантийному надзору продукции и устранению недостатков, выявленных в процессе ее эксплуатации.

### **Расходы, связанные с использованием природного сырья**

На счета издержек производства (обращения) предприятие может относить затраты, связанные с использованием природного сырья:

- затраты на рекультивацию земель;
- оплату древесины, отпускаемую на корню;
- плату за воду, забираемую организациями из водохозяйственных систем;
- лесные подати (плата за право пользования лесным фондом);
- плату за древесину, отпускаемую на корню;
- платежи за пользование недрами;
- отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы;
- платежи за проведение поисковых и разведочных работ;
- платежи за добычу полезных ископаемых;
- прочие аналогичные платежи, предусмотренные законодательством.

Эти затраты в основном производят предприятия добывающих отраслей, а также перерабатывающих предприятий, транспортных организаций,

коммунальных хозяйств, в том случае, если они для производства используют природное сырье (в том числе и забор воды).

### **Расходы на подготовку и освоение производства**

На счета издержек производства (обращения) предприятие может относить затраты на подготовку и освоение производства. К ним относятся:

- затраты по подготовительным работам в добывающих отраслях:
  - доразведка месторождений,
  - очистка территорий в зоне открытых горных работ, площадок для хранения плодородного слоя почвы, используемого при последующей рекультивации земель,
  - устройство временных подъездных путей и дорог для вывоза добываемого сырья,
  - другие виды работ;
- затраты на освоение новых организаций, производств, цехов и агрегатов спусковые расходы):
  - проверка готовности новых организаций, производств, цехов и агрегатов к вводу их в эксплуатацию путем комплексного опробования (под нагрузкой) всех машин и механизмов (пробная эксплуатация) с пробным выпуском предусмотренной проектом продукции, наладкой оборудования;
  - затраты на подготовку и освоение производства продукции, не предназначенной для серийного или массового производства.

Перечень этих затрат *не подлежит расширению*. Все остальные расходы, связанные с освоением и подготовкой производства, прямо не относящиеся к перечисленным, следует производить из прибыли, остающейся в распоряжении предприятия после налогообложения. Затраты по устранению допущенных организациями-изготовителями недоделок и дефектов производятся за счет этих организаций.

### **Расходы на работы некапитального характера**

На счета издержек производства (обращения) предприятие может относить затраты некапитального характера, связанные с совершенствованием технологии и организации производства, а также с улучшением качества продукции, повышением ее надежности, долговечности и других эксплуатационных свойств, осуществляемыми в ходе производственного процесса.

К **затратам некапитального характера** относятся расходы предприятия, которые не приводят к увеличению стоимости принадлежащих ему основных средств и нематериальных активов, те не связанные с техническим перевооружением, реконструкцией, а также с проведением НИОКР.

Это может быть возведение:

- временных нетитульных сооружений;
- цеховых кладовых,
- контор,
- навесов,

•ракушек и пр.

При этом под **НИОКР** следует понимать<sup>94</sup> проведение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ (возможно, с привлечением сторонних организаций), направленное на создание новых видов продукции, сырья и материалов (образцов или опытных партий изделий), новых технологий, новых нормативных или инструктивных материалов в соответствии с условиями, предусмотренными в договоре (внутреннем заказе).

### **Расходы, связанные с изобретательством и рационализаторством**

На счета издержек производства (обращения) предприятие может относить затраты, связанные с изобретательством и рационализаторством:

- проведение опытно-экспериментальных работ,
- изготовление и испытание моделей и образцов по изобретениям и рационализаторским предложениям,
- организация выставок, смотров, конкурсов и других мероприятий по изобретательству и рационализации,
- выплата авторских вознаграждений и т.п.

Для обоснования правомерности включения расходов в данную статью затрат необходимо иметь документальное подтверждение следующих моментов:

- затраты по изобретательству и рационализаторству непосредственно связаны с совершенствованием технологии, улучшением качества, надежности, долговечности и других эксплуатационных свойств выпускаемой предприятием продукции Вознаграждения (и другие затраты) за изобретения и рационализаторские предложения, не связанные с производством продукции, в себестоимость продукции не включаются;
- изобретательская деятельность автора (изобретение, полезная модель) зарегистрирована, те на данные работы, если они являются патентоспособными, получен патент (если предприятие проводит данные затраты как связанные с изобретательством<sup>95</sup>);
- рационализаторская деятельность оформлена на предприятии<sup>96</sup>.

**Рационализаторским предложением** признается техническое решение, являющееся новым (не использовалось ранее на предприятии, не было разработано техническими службами этого предприятия, не предусмотрено приказами администрации, не было рекомендовано вышестоящей организацией или опубликовано в информационных изданиях по

распространению передового опыта) и полезным для предприятия (его использование на данном предприятии позволяет получить экономический, технический или иной положительный эффект), причем экономический эффект должен быть обязательно просчитан. Рационализаторское предложение должно предусматривать изменение конструкции изделий, технологии производства и применяемой техники или изменение состава материала. Не признаются рационализаторскими предложения (кроме изобретений) инженерно-технических работников научно-исследовательских, проектных, конструкторских, технологических организаций и аналогичных подразделений предприятий, относящиеся к разрабатываемым этими работниками проектам, конструкциям и технологическим процессам Кроме того, поощрения авторам могут осуществляться не только за предложения, имеющие технический характер, но и за управленческие или организационные, если они приносят предприятию реальную экономию (нужно обязательно представить расчет).

Для признания предложения рационализаторским автор подает письменное заявление с описанием сущности предложения, прилагая в необходимых случаях чертежи, схемы или эскизы. Представленные материалы должны содержать данные, достаточные для практического осуществления предложения. Решение о признании предложения рационализаторским и о принятии его к использованию, либо о проведении опытной проверки, либо об его отклонении принимается руководителем предприятия, организации или учреждения или руководителем соответствующего подразделения, на которого это возложено приказом по предприятию, организации или учреждению. После вынесения решения о признании предложения рационализаторским и о принятии его к использованию автору предложения должно быть выдано удостоверение, которое подтверждает признание предложения рационализаторским, содержит дату его подачи и авторство на рационализаторское предложение.

Сумма вознаграждения автору не должна превышать величину годового экономического эффекта от использования изобретения.

Оплата работ по составлению и оформлению заявочных материалов на открытия, изобретения (полезные модели, промышленные образцы), рационализаторские предложения, связанные с совершенствованием технологии, применяемой при производстве продукции (работ, услуг), расходы по оплате патентных пошлин и за поддержание патентов в силе включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) как затраты, связанные с изобретательством и рационализаторством<sup>97</sup>.

### **Расходы на обслуживание производственного процесса**

На счета издержек производства (обращения) предприятие может относить затраты на обслуживание производственного процесса. К данным затратам относятся следующие расходы предприятия:

<sup>94</sup> См. Письмо Госналогслужбы РФ от 30.08.96 № ВГ-6-13/616 и Отраслевые особенности формирования себестоимости НИОКР

<sup>95</sup> См. Патентный Закон РФ от 23.09.92 № 3517-1

<sup>96</sup> См. О мерах по развитию изобретательства и рационализаторской деятельности в РСФСР. Постановление Совета Министров РСФСР от 22.06.91 № 351

<sup>97</sup> См. Письмо Минфина РФ от 10.11.95 № 16-00-16-182

•затраты по обеспечению производства сырьем, материалами, топливом, энергией, инструментом, приспособлениями и другими средствами и предметами труда. Эти затраты калькулируются на различных счетах бухгалтерского учета предприятия:

- на счет 10 «Материалы» относятся затраты, связанные с приобретением сырья и материалов,
  - на счет 26 относится стоимость материальных ресурсов (энергии, топлива и пр.), израсходованных на обслуживание и управление производством,
  - на счете 20 собираются затраты по необходимому доведению сырья и материалов до состояния, пригодного к использованию в производстве
  - на счете 23 собираются эти затраты, если данные операции осуществляются во вспомогательных цехах предприятия;
- затраты по поддержанию основных производственных фондов в рабочем состоянии:
- расходы на технический осмотр и уход,
  - расходы на проведение текущего, среднего и капитального ремонтов.

Для оборудования и транспортных средств проведение перечисленных видов ремонта связано с проведением работ, начиная от исправления неполадок в их отдельных узлах или конструктивных частях и до полной разборки агрегатов в целом, замены (восстановления) его не соответствующих техническим условиям (изношенным) деталей и узлов с последующей сборкой, регулировкой и проведением испытаний агрегата. В отношении зданий затраты на проведение работ будут учитываться как связанные с проведением текущего, среднего и капитального ремонтов в случае если не происходит полная замена основных конструкций (фундаментов, стен зданий и т.п.)<sup>98</sup>. Затраты на модернизацию, проводимую одновременно с капитальным ремонтом оборудования и транспортных средств могут быть отнесены на издержки производства и обращения в случае если они не увеличивают первоначальной стоимости объекта, что должно быть обязательно указано в смете (наряде-заказе) на проведение ремонта.

Аудитор должен убедиться, что на предприятии правильно организовано документальное оформление всех ремонтных работ и обеспечен учет полного объема затрат на их проведение. В случае разборки объекта ремонта на предприятии следует обеспечить учет получаемых в этом случае материалов, пригодных для дальнейшего использования. Сумма затрат на проведение ремонта в таком случае должна быть уменьшена на стоимость оприходованных материалов. Подтверждением необходимости проведения того или иного вида ремонта основных производственных фондов на предприятии могут являться акты технического осмотра основных

средств или годовые графики проведения планово-предупредительных ремонтов. На каждый вид ремонта необходимо составить сметно-техническую документацию.

Затраты по капитальному ремонту арендованных производственных фондов включаются в текущие издержки производства предприятия только в том случае, если обязанность по осуществлению этого вида ремонта предусмотрена в договоре аренды<sup>99</sup>. Что же касается текущего ремонта, то поддержание имущества в исправном состоянии (проведение за свой счет текущего ремонта имущества) входит в обязанности арендатора (относится на себестоимость продукции), если иное не установлено договором аренды. Отражение в договоре аренды обязанностей по несению затрат по любому виду ремонта исключит разногласия с налоговыми органами по данному вопросу.

Аналогичный порядок следует применять и в случае аренды основных средств у физических лиц<sup>100</sup>.

Затраты по проведению ремонта основных средств могут быть отнесены на себестоимость продукции в следующем порядке:

- по факту их производства;
- путем отнесения затрат на расходы будущих периодов;
- из заранее созданных для этих целей резервов.

Затраты по факту их производства включаются в себестоимость продукции по соответствующим элементам затрат:

- материальные затраты,
- затраты на оплату труда и т.д.

В случае если предполагается, что затраты на проведение ремонта будут иметь значительные колебания по отдельным отчетным периодам, то для равномерного отнесения затрат на себестоимость можно использовать счет 31 «Расходы будущих периодов». В этом случае затраты включаются в себестоимость продукции равномерно исходя из установленного предприятием критерия определения размера переносимых в отчетном периоде на издержки производства фактически произведенных затрат с тем, чтобы по окончании года счет 31, субсчет «Расходы на ремонт», был закрыт. Порядок такого списания должен быть элементом учетной политики предприятия.

На предприятии может быть создан **резерв расходов на ремонт основных средств** для обеспечения равномерности включения затрат в издержки производства (обращения) с отчислением в него средств по утвержденным предприятием нормативам исходя из балансовой стоимости основных средств. Порядок такого списания тоже должен быть элементом учетной политики предприятия.

Бухгалтерские проводки:

Д-т счетов 20, 23, 26 –	сумма по установленному нормативу
К-т счета 89	

<sup>98</sup> См. Положение по бухгалтерскому учету основных средств (фондов) государственных, кооперативных (кроме колхозов) и общественных предприятий и организаций. Утверждено Минфином РФ 07.05.76 № 30

<sup>99</sup> См. ГК РФ 1996 г., ст.616

<sup>100</sup> См. Разъяснение Госналогслужбы РФ от 17.06.94 № ВГ-6-01/213

Д-т счета 89 – К-т счетов 51, 70, 76	сумма фактически произведенных расходов
--	---

В конце года остатки резерва расходов на ремонт основных средств подлежат присоединению к прибыли отчетного периода (кредитовые) или списываются на издержки обращения (дебетовые).

Бухгалтерские проводки:

Д-т счета 89 – К-т счета 80	восстановлена прибыль на сумму созданного, но неиспользованного резерва расходов на ремонт основных средств
Д-т счетов 20, 26 – К-т счета 89	списано в конце отчетного периода превышение фактических расходов на ремонт основных средств над суммой начисленного резерва

На предприятии может быть создан также ремонтный фонд для обеспечения в течение ряда лет равномерного включения в издержки производства затрат на проведение **особо сложных в техническом отношении видов ремонта**<sup>101</sup>. Отчисления в такой фонд производятся предприятием исходя из балансовой стоимости основных фондов и установленных предприятием самостоятельно нормативов отчислений на основании сметы на проведение такого ремонта на отчетный и последующие годы. При этом из сметы должно явно следовать, что данный ремонт действительно является особо сложным и не может быть закончен в одном отчетном периоде. В таком случае не установлено обязательное списание остатка неиспользованных средств по такому фонду на увеличение налогооблагаемой прибыли. Кроме того, необходимым условием для предприятия является также возможность подтверждения факта передачи в ремонт основного средства в отчетном периоде и наличия незавершенных на конец года ремонтных работ (например, акт инвентаризации незавершенного производства). По окончании такого ремонта излишне образованный фонд списывается на счет 80 «Прибыли и убытки» или на издержки производства (обращения) в периоде его завершения в вышеуказанном порядке.

### Расходы по обеспечению выполнения санитарно-гигиенических требований

На счета издержек производства (обращения) предприятие может относить затраты по обеспечению выполнения санитарно-гигиенических требований. Это могут быть следующие виды затрат:

- затраты на содержание помещений и инвентаря, предоставляемых организациями медицинским учреждениям для создания медицинских пунктов непосредственно на территории организации,
- затраты на поддержание чистоты и порядка на производстве,
- затраты на обеспечение противопожарной охраны,
- затраты на обеспечение других специальных требований, предусмотренных правилами тех-

нической эксплуатации организаций, надзора и контроля за их деятельностью.

Необходимость наличия медицинского пункта должна быть оговорена в **коллективном договоре** между администрацией и коллективом работников. Следует отметить, что в себестоимость по данной статье включаются лишь затраты на содержание помещений и инвентаря, находящихся непосредственно **на территории предприятия**. При этом если такой пункт находится не в отдельном помещении, а в цеховом или административном здании, то затраты по его содержанию (электроэнергия, тепло и пр.) можно в целях налогообложения не выделять в отдельную статью расходов<sup>102</sup>.

### Расходы по обеспечению сторожевой охраны

Затраты по обеспечению сторожевой охраны подлежат включению в себестоимость продукции предприятия в составе затрат на обслуживание производственного процесса без ограничений. Однако при этом привлечение охраны должно быть вызвано необходимостью соблюдения предприятием требований, предусмотренных правилами технической эксплуатации организации, надзора и контроля за ее деятельностью. Так, например, Порядок ведения кассовых операций в РФ, обязывает руководителей предприятий создать условия, необходимые для обеспечения сохранности денежных средств в помещении кассы, а также при доставке их из учреждения банка и сдаче в банк. Оплата услуг сторонней организации, привлеченной для этих целей, подлежит отнесению предприятием на себестоимость продукции.

Отсутствие лицензии у привлеченной организации позволяет исключить рассматриваемые затраты из себестоимости продукции предприятия после признания сделки недействительной, так как она в момент своего заключения не соответствовала обязательным для сторон правилам<sup>103</sup>.

### Расходы по обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности

На счета издержек производства (обращения) предприятие может относить затраты по обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности. К ним относятся:

- устройство и содержание ограждений машин и их движущихся частей, люков, отверстий, сигнализации, прочих видов устройств некапитального характера, обеспечивающих технику безопасности;
- устройство и содержание дезинфекционных камер, умывальников, душевых, бань и прачечных на производстве (где предоставление этих услуг работающим связано с особенностями производства и предусмотрено коллективным договором);

<sup>101</sup> См. изменения и дополнения, внесенные Постановлением Правительства РФ от 01.07.95 в Положение о составе затрат

<sup>102</sup> Только в случае незначительного влияния данных сумм на структуру себестоимости отдельных видов продукции

<sup>103</sup> См. ГК РФ 1994 г., статьи 167, 168, 422; Закон РФ «О частной детективной и охранной деятельности»; Письмо Минфина РФ от 23.10.92 № 99

- оборудование рабочих мест специальными устройствами (некапитального характера), обеспечение специальной одеждой, специальной обувью, защитными приспособлениями и в случаях, предусмотренных законодательством, специальным питанием;
- содержание установок по газированию воды, льдоустановок, кипятильников, баков, разделок, шкафчиков для специальной одежды, сушилок, комнат отдыха;
- создание других условий, предусмотренных специальными требованиями, а также приобретение справочников и плакатов по охране труда, организация докладов, лекций по технике безопасности.

В бухгалтерском учете предприятия такие затраты обычно отражаются на счетах общепроизводственных, общехозяйственных или прочих расходов в составе издержек производства (обращения) по месту их возникновения. Такой порядок распространяется также и на расходы, произведенные в порядке расчетов со сторонними организациями за оказанные ими услуги (работы), в области проведения работ, соответствующих приведенному перечню.

Для подтверждения обоснованности и целесообразности перечисленных затрат должен быть подтвержден их производственный характер. Другими словами, необходимость таких затрат должна быть обусловлена специальными и нормативно установленными положениями, в частности ведомственными и межведомственными нормативными документами (в том числе и отраслевыми особенностями состава затрат на производство продукции), учитывающими специфику конкретной отрасли. Так, например, предприятиями, осуществляющими автомобильные перевозки, безусловно должны быть отнесены на издержки производства как затраты по обеспечению техники безопасности расходы на заработную плату и соответствующие платежи во внебюджетные фонды медицинского персонала, который занимается освидетельствованием на предмет допуска к управлению транспортными средствами водителей автотранспорта. Такая возможность обусловлена нормами<sup>104</sup>, в соответствии с которыми транспортные предприятия обязаны иметь специальные медицинские службы.

#### **Расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией фондов природоохранного назначения**

На счета издержек производства (обращения) предприятие может относить:

- текущие затраты, связанные с содержанием и эксплуатацией фондов природоохранного назначения:
  - очистных сооружений,
  - золоуловителей,

- фильтров и других природоохранных объектов;
- расходы по:
  - захоронению экологически опасных отходов,
  - оплате услуг сторонних организаций за прием, хранение и уничтожение экологически опасных отходов,
  - очистке сточных вод;
- другие виды текущих природоохранных затрат.

Обычно в номенклатуру статей издержек производства (обращения) такие расходы отдельно не выделяют, а относят на счет 26 в составе прочих накладных расходов, если у предприятия нет особой необходимости ведения их отдельного учета.

На издержки производства (обращения) относятся платежи за выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в окружающую природную среду, которые производятся в соответствии установленным Правительством РФ Порядком определения платы и ее предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов, другие виды вредного воздействия<sup>105</sup>.

Бухгалтерские проводки:

Д-т счетов 20, 26, 44 – К-т счета 67	начислены платежи за предельно допустимые выбросы и сбросы
Д-т счета 81 – К-т счета 67	начислены платежи за превышение предельно допустимых выбросов и сбросов, а так же уплачиваемые штрафы за экологические правонарушения и платежи в возмещение причиненного вреда

#### **Расходы, связанные с управлением производством**

Аудитор должен убедиться, что предприятие на счета издержек производства (обращения) относит затраты, связанные с управлением производством:

- содержание работников аппарата управления организации и его структурных подразделений, материально-техническое и транспортное обслуживание их деятельности, включая затраты на содержание служебного автомобильного транспорта и компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей. К материально-техническому обслуживанию деятельности работников аппарата управления можно отнести:
  - расходы предприятий, связанные с возникающей в ходе их функционирования необходимостью переоформления учредительных и других документов предприятия без изменения его организационно-правовой формы (расширение организации, изменение видов деятельности, представление образцов подписей должностных лиц и

<sup>104</sup> См. «Основные положения по допуску транспортных средств к эксплуатации». Утверждены Постановлением Совета Министров – Правительства РФ от 23.10.93 № 1090 и Отраслевые особенности формирования состава затрат на транспортных предприятиях

<sup>105</sup> См. «Базовые нормативы платы за выбросы, сбросы загрязняющих веществ в окружающую природную среду и размещение отходов». Постановление Правительства РФ от 28.08.92 № 632

пр.), изготовлением новых штампов, печатей и т.п.<sup>106</sup>;

- расходы предприятия, связанные с приобретением трудовых книжек. Предприятия обязаны вести трудовые книжки на всех работников, состоящих на предприятии в штате более пяти дней<sup>107</sup>. Данная обязанность является нормативной, и расходы по ее осуществлению не могут рассматриваться как непроизводительные затраты;

- иные аналогичные расходы.

Если структура предприятия предполагает наличие у головной организации нескольких филиалов, то в состав издержек производства (обращения) филиалов могут быть включены затраты по содержанию работников аппарата управления головной организации<sup>108</sup> при наличии совокупности следующих условий:

- Службы головной организации выполняют функции (по управлению предприятием в целом), выполнение которых работниками аппарата управления филиалов не предусмотрены Положениями о филиалах. Это должно быть документально зафиксировано в действующих должностных инструкциях работников аппарата управления головной организации и филиалов;

- Положением о филиале должен быть предусмотрен порядок взаимоотношений между головным предприятием и филиалом и обоснованы объемы расходов по компенсации затрат головной организации, связанных с управлением предприятием в целом;

- В издержки производства включается не вся сумма производимых филиалом отчислений, а фактически произведенные головной организацией расходы по мере их производства (должны быть документально подтверждены).

### Оплата охраняемой стоянки служебного автомобиля

На счета издержек производства (обращения) предприятие может относить оплату охраняемой стоянки служебного автомобиля. Для исключения претензий налоговых органов к подобным суммам организациям необходимо иметь правильно оформленные первичные документы:

- письменный договор на оказание услуг с формулировкой «Услуги по содержанию автомобиля на охраняемой автостоянке»,

- кассовый чек или корешок к приходному кассовому ордеру, подтверждающие фактически произведенные предприятием (его подотчетным лицом) расходы в оплату стоянки автомобиля, числящегося в составе основных средств (на балансе, за балансом) предпри-

ятия (должен быть указан номер государственной регистрации автомобиля).

### Расходы на содержание служебного автотранспорта

Затраты на содержание служебного автотранспорта могут приниматься в фактически произведенных размерах только в бухгалтерском учете предприятия.

Для целей налогообложения эти расходы и компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей принимаются в пределах норм, установленных законодательством.

Таблица 7

### Компенсации за использование личных автомобилей в служебных целях

руб. в мес.

Письмо Минфина РФ от	ЗАЗ	ВАЗ (кроме ВАЗ 2121)	АЗЛК, ИЖ	ГАЗ, УАЗ, ВАЗ-2121
№57 от 21.07.92	427	595	638	730
№ 74 от 16.06.93	3392	4725	5067	5799
№ 116 от 26.08.94	9900	12700	14000	16300
№68 от 07.07.95	33800	44390	49470	59600
№ 74 от 09.08.96	48895	62652	69741	84591

Компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей производятся работникам только в тех случаях, когда его служебная деятельность связана с постоянными служебными разъездами.

Компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей иностранных марок принимаются в размерах, определенных для соответствующего класса автомобилей отечественного производства.

Основанием для произведения компенсационных выплат является приказ руководителя предприятия, в котором указаны размеры компенсации (в зависимости от интенсивности использования), а также копия технического паспорта личного автомобиля (если автомобилем работник управляет по доверенности – соответствующие документы). При этом имеется в виду, что в размерах компенсации работнику учтено возмещение полного объема возникающих в процессе компенсации затрат (износ, ГСМ, техническое обслуживание, ремонт), а поэтому в случае выплаты компенсации эти затраты не могут быть учтены в составе издержек производства (обращения).

Компенсация не выплачивается за время отсутствия работника на рабочем месте (отпуск, командировка, больничный лист и т.п.).

Бухгалтерские проводки:

Желтого цвета	Красного цвета
Д-т счета 20 К-т счета 76 авто на сумму 30 тыс. Руб. - фактические расходы на ГСМ	Д-т счета 20 К-т счета 76 авто на сумму 20 тыс. Руб. - расходы на ГСМ в пределах установленного норматива

<sup>106</sup> См. Инструкцию о порядке заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности. Приложение 2 к Приказу Минфина РФ от 12.11.96 № 97, п 4231

<sup>107</sup> См. КЗоТ РФ, ст. 39

<sup>108</sup> См. Письмо Госналогслужбы РФ от 17.06.94 № ВГ-6-01/213

	<b>Д-т счета 81 К-т счета 76_авто</b> на сумму 10 тыс. Руб. - расходы на ГСМ сверх установленного нор- матива
--	--

### Эксплуатационные расходы

На счета издержек производства (обращения) предприятие может относить эксплуатационные расходы по содержанию зданий, помещений, сооружений, оборудования, инвентаря и т.п. К этим расходам относятся:

- затраты предприятия по поддержанию в рабочем состоянии занимаемых или используемых аппаратом управления зданий, сооружений, оборудования, МБП;
- стоимость использованных в процессе их деятельности материальных ресурсов;
- затраты на проведение всех видов ремонтов указанных ценностей.

Более подробно состав номенклатуры статей данных расходов расшифрован в отраслевых методических рекомендациях применительно к специфике конкретного производства.

### Расходы на командировки

На счета издержек производства (обращения) предприятие может относить затраты на командировки, связанные с производственной деятельностью, включая расходы по оформлению заграничных паспортов и других выездных документов<sup>109</sup>.

В целях налогообложения командировочные расходы принимаются в пределах, установленных законодательством.

Таблица 8

### Нормы командировочных расходов

руб..

Письмо Минфина РФ	Период действия	Норма суточных	Оплата найма жилого помещения	
			при наличии документов	при отсутствии документов
№60 от 27.07.92	с 01.07.92 по 31.10.92	80	165	х
№ 113 от 07.12.92	с 01.11.92 по 31.01.93	125	300	60
№ 9 от 09.02.93	с 01.02.93 по 30.04.93	300	800	70
№60 от 12.05.93	с 01.05.93 по 31.08.93	500	1600	100
№ 101 от 27.08.93	с 01.09.93 по 30.11.93	1000	4000	200
№138 от	с 01.12.93	2200	11000	450

<sup>109</sup> См. Инструкцию Минфина РФ от 07.04.88 № 62 «О служебных командировках в пределах СССР», письмо Минфина РФ от 12.05.92 № 30 «О порядке возмещения командированным работникам затрат за пользование постельными принадлежностями в поездах», Правила об условиях труда советских работников за границей в редакции Постановления Минтруда РФ от 20.08.92 № 12

Письмо Минфина РФ	Период действия	Норма суточных	Оплата найма жилого помещения	
			при наличии документов	при отсутствии документов
02.12.93	по 28.02.94			
№ 22 от 01.03.94	с 01.03.94 по 31.07.94	3600	22000	700
№ 108 от 22.08.94	с 01.08.94 по 31.01.95	5000	36000	1000
№6 от 27.01.95	с 01.02.95 по 31.07.95	10000	60000	2000
№ 75 от 21.07.95	с 01.08.95 по 31.10.95	15000	90000	3000
№ 117 от 27.10.95	с 01.11.95 по 31.05.96	18000	105000	3600
№ 48 от 27.05.96	с 01.06.96	22000	145000	45000

В нормативно-правовых актах о порядке компенсаций командировочных расходов установлено, что на себестоимость продукции (работ, услуг) предприятия могут относить только те расходы, которые предусмотрены действующим законодательством:

- оплату найма жилого помещения;
- оплату суточных;
- расходы по проезду к месту командировки и обратно;
- затраты на пользование постельными принадлежностями (в соответствующих размерах).

Таблица 9

### Размеры выплаты суточных работникам, находящимся в краткосрочных командировках на территории перечисленных ниже зарубежных стран (введены в действие с 1 мая 1996 г.)<sup>110</sup>

Страны	Наименование иностранной валюты	Нормы суточных	
		для работников, направляемых в краткосрочные командировки из РФ и из других зарубежных стран	для работников заграничных командирований РФ и других категорий работников при краткосрочных командировках в пределах страны, где находится загранич-
Австралия	австрал. доллары	55	десять
Австрия	австр. шиллинги	750	525
Алжир	доллары США	45	32
Ангола	доллары США	56	39
Аргентина	доллары США	45	32
Афганистан	доллары США	35	25
Бангладеш	доллары США	50	35
Бельгия	бельг.	1750	1225

<sup>110</sup> «О размерах выплаты суточных при краткосрочных командировках на территории зарубежных стран». Письмо Минфина РФ от 29.03.96 N 34

Страны	Наименование иностранной валюты	Нормы суточных	
		для работников, направляемых в краткосрочные командировки из РФ и из других зарубежных стран	для работников заграничных командировок и других категорий работников при краткосрочных командировках в пределах страны, где находится заграничное предприятие
	франки		дене
Болгария	доллары США	45	32
Боливия	доллары США	35	25
Ботсвана	доллары США	45	32
Великобритания	англ. фунты	36	25
	стерлингов		
Бурунди	доллары США	33	23
Венгрия	доллары США	46	32
Вьетнам	доллары США	38	27
Гана	доллары США	40	28
Гонконг	доллары США	44	31
Греция	доллары США	55	39
Дания	датские краны	285	200
	крона		
Джибути	доллары США	50	35
Египет	доллары США	45	32
Замбия	доллары США	40	28
Зимбабве	доллары США	45	32
Индия	доллары США	40	28
Индонезия	доллары США	41	29
Иордания	доллары США	43	30
Ирак	доллары США	40	28
Иран	доллары США	30	21
Ирландия	ирландские фунты	32	22
	фунты		
Исландия	доллары США	54	38
Испания	доллары США	57	40
Кабо-Верде	доллары США	40	28
Камбоджа	доллары США	41	29
Кения	доллары США	35	25
КНР	доллары США	41	29
КНДР	доллары США	40	28
Колумбия	доллары США	40	28
Кипр	доллары США	45	32
Коста-Рика	доллары США	35	25
Куба	доллары США	40	28
Кувейт	доллары США	41	29
Лаос	доллары США	41	29
Ливан	доллары США	43	30
Люксембург	бельгийские франки	1750	1225
	франки		
Маврикий	доллары США	35	25
Мавритания	доллары США	54	38
Македония	доллары США	52	36
Малайзия	доллары США	35	25
Мексика	доллары США	35	25
Монголия	доллары США	41	29
Намибия	доллары США	51	36
Непал	доллары США	36	25
Никарагуа	доллары США	35	25
Новая Зеландия	новозеланд. доллары	60	42
	доллары		
Норвегия	норвежские краны	296	207
	крона		
Объединенные Арабские Эмираты	доллары США	41	29
Пакистан	доллары США	40	28
Перу	доллары США	35	25
Польша	доллары США	35	25

Страны	Наименование иностранной валюты	Нормы суточных	
		для работников, направляемых в краткосрочные командировки из РФ и из других зарубежных стран	для работников заграничных командировок и других категорий работников при краткосрочных командировках в пределах страны, где находится заграничное предприятие
Португалия	доллары США	50	дене
Румыния	доллары США	45	32
Сингапур	сингапурск. доллары	70	49
	доллары		
Сирия	доллары США	45	32
Словакия	доллары США	35	25
Словения	доллары США	52	36
Уганда	доллары США	40	28
Уругвай	доллары США	40	28
Филиппины	доллары США	35	25
Финляндия	финляндские марки	250	175
	марки		
Хорватия	доллары США	54	38
Чили	доллары США	40	28
Чехия	доллары США	37	26
Швейцария	швейцарские франки	90	63
	франки		
Швеция	шведские краны	396	277
	крона		
Шри Ланка	доллары США	46	32
Эквадор	доллары США	35	25
Эритрея	немецкие марки	85	60
	марки		
Югославия	доллары США	56	39
ЮАР	доллары США	51	36
Ямайка	доллары США	40	28

Таблица 10

**Размеры предельных норм возмещения расходов по найму жилого помещения при краткосрочных командировках на территории ряда зарубежных стран (введены с 1 апреля 1997 г.)<sup>111</sup>**

(в долларах США в день)

Азербайджан	в г. Баку	до 50
	на остальной территории	до 40
Армения	в г. Ереване	до 55
	на остальной территории	до 40
Белоруссия	в г. Минске	до 35
	на остальной территории	до 25
Грузия	в г. Тбилиси	до 90
	на остальной территории	до 40
Казахстан	в г. АлмаАте	до 45
	на остальной территории	до 25
Киргизия	в г. Бишкеке	до 70
	на остальной территории	до 40

<sup>111</sup> «О предельных нормах возмещения расходов по найму жилого помещения при краткосрочных командировках на территории ряда зарубежных стран». Письмо Минфина РФ от 13.02. 97 N 14

Латвия	в г. Риге	до 110
	на остальной территории	до 60
Литва	в г. Вильнюсе	до 90
	на остальной территории	до 50
Молдавия	в г. Кишиневе	до 35
	на остальной территории	до 20
Таджикистан	в г. Душанбе	до 45
	на остальной территории	до 40
Туркмения	в г. Ашхабаде	до 40
	на остальной территории	до 25
Узбекистан	в г. Ташкенте	до 100
	на остальной территории	до 25
Украина	в г. Киеве	до 70
	на остальной территории	до 40
Эстония	в г. Таллине	до 110
	на остальной территории	до 50

Однако руководитель предприятия может принимать решение производить дополнительные выплаты, связанные с командировками, сверх установленных норм (на питание, по найму автомобилей, на телефонные переговоры, на такси и т.д.)<sup>112</sup> с их отнесением также на счета учета затрат на производство. Однако такие выплаты работникам предприятия не подлежат включению в расчетную себестоимость в целях налогообложения. С лиц, получивших такие суммы, должен быть исчислен и удержан подоходный налог. Кроме того, на суммы командировочных сверх установленных нормативов предприятия должны быть начислены взносы в Пенсионный фонд РФ<sup>113</sup>.

Для направления работника в командировку обязательно должен быть издан **приказ** директора или иного уполномоченного лица предприятия **с указанием цели командировки**. Все **расходы должны быть подтверждены документально, командировочное удостоверение** должно быть оформлено с заполнением всех необходимых реквизитов, так как в противном случае эти расходы не только нельзя будет включить в себестоимость продукции (работ, услуг), но их также будет необходимо учесть в составе налогооблагаемого дохода работника.

Для включения командировочных расходов в себестоимость продукции необходимо подтвердить их производственную направленность. В качестве обоснований может быть **отчет о командировке** (изложение целей и задач командировки и отчет об их выполнении) с приложением протоколов о намерениях и предварительных договоров, образцов продукции, прейскурантов, проспектов и т.п., а также другие документы, косвенно или прямо подтверждающие выполнение цели командировки.

<sup>112</sup> См. «О нормах возмещения командировочных расходов». Постановление Правительства РФ от 26.02.92 № 122

<sup>113</sup> См. «О перечне выплат, на которые не начисляются страховые выплаты в Пенсионный фонд Российской Федерации». Постановление Правительства РФ от 07.05.97 № 546

Если же документов, обосновывающих ее отношение к процессу производства, нет, то учет таких расходов при расчете налога на прибыль приведет к занижению налогооблагаемой базы.

В состав издержек производства как расходы по найму жилого помещения может быть включена стоимость оплаченного во время служебной командировки номера гостиницы, в счете которой помимо сумм за проживание указываются суммы за пользование холодильником, телевизором, плата за бронирование мест в гостиницах и т.п. В целях налогообложения данные суммы могут быть включены в том размере, который не превышает пределы установленных норм.

Если работники, направленные в краткосрочную командировку за границу, на период командировки находятся на содержании принимающей стороны, предприятие не должно производить этим лицам выплаты суточных. Если принимающая сторона, согласно договоренностям, предоставляет за свой счет только питание, предприятие может выплатить работникам суточные в размере не более 30% от установленной нормы.

При выезде в командировку из Российской Федерации суточные работнику в этот день выплачиваются по норме, предусмотренной для страны, в которую направляется командированный. В день пересечения границы при въезде в Российскую Федерацию (и далее по мере следования по территории РФ) суточные выплачиваются работнику по норме, установленной для командировок в пределах РФ.

При смене размеров нормативов в течение командировки работника новые нормы следует применять со дня их официального введения, установленного соответствующим нормативным актом.

Бухгалтерские проводки:

а) если расходы производственного характера:

Желтого цвета		Красного цвета	
Д-т счета 20	К-т счета 71 на сумму 3 млн. Руб. - фактические расходы по командировке	Д-т счета 20	К-т счета 71 на сумму 1 млн. Руб. - расходы по командировке в пределах действующих нормативов
Д-т счета 70	К-т счета 68_ПДХ на сумму 280 тыс. Руб. - начислен подоходный налог с заработной платы работника (12% с суммы превышения)	Д-т счета 81	К-т счета 71 на сумму 2 млн. Руб. - расходы по командировке сверх действующих нормативов
Зеленого цвета			
Д-т счета 70	К-т счета 68_ПДХ на сумму 280 тыс. Руб. - начислен подоходный налог с заработной платы работника (12% с суммы превышения)		

б) если расходы непроизводственного характера (зеленого цвета):

Д-т счета 81	на сумму 3 млн. Руб. - фактические расходы по командировке из прибыли
К-т счета 71	
Д-т счета 70 - К-т счета 68_ПДХ	на сумму 840 тыс. Руб. - начислен подоходный налог с заработной платы работника (12% со всей суммы)
Д-т счета 70 - К-т счета 69_ПНФ	на сумму 30 тыс. Руб. начислен взнос в ПНФ с заработной платы работника (1% со всей суммы)
Д-т счета 81 - К-т счета 69_ПНФ	на сумму 840 тыс. Руб. начислен взнос в ПНФ из прибыли (28% со всей суммы)

## Оплата услуг

На счета издержек производства (обращения) предприятие может относить затраты по оплате следующих услуг:

- услуг связи,
- услуг вычислительных центров,
- услуг банков,
- услуг, осуществляемых сторонними организациями по управлению организацией, в тех случаях, когда штатным расписанием организации или должностными инструкциями не предусмотрено выполнение каких-либо функций управления производством.

## Оплата услуг банков

К расходам по оплате услуг банков относятся: плата за открытие банковских счетов и осуществление расчетно-кассового обслуживания, за выдачу наличных средств, переводные, инкассовые, аккредитивные и другие кассовые операции (комиссионные и другие сборы)<sup>114</sup>.

Основными критериями отнесения затрат на себестоимость продукции, являются их текущий характер и производственная направленность. Так, если предприятие производит по счетам операции, не относящиеся к его текущей деятельности (например, операции связаны с приобретением основных средств или нематериальных активов), то плата за ведение расчетно-кассового обслуживания по ним должна относиться на удорожание приобретаемых ценностей или возмещаться за счет чистой прибыли предприятия (для ценностей непромышленного характера). Аналогично следует решать вопрос и о невозможности отнесения на издержки производства затрат на открытие банковского счета, предназначенного для ведения совместной деятельности (они включаются в затраты по совместной деятельности, что отражается в отдельном балансе).

При совершении импортных операций, в случае если приобретаемая валюта используется на закупку импортных сырья, материалов, комплектующих или товаров, то затраты на конвертацию следует рассматривать как затраты, связанные с реализацией имущества<sup>115</sup>.

### Бухгалтерские проводки:

Д-т счета 48 – К-т счета 51	средства направлены на конвертацию
Д-т счета 52 – К-т счета 48	поступили средства на валютный счет в сумме, определенной путем пересчета иностранной валюты по курсу ЦБ РФ на дату зачисления;
Д-т счета 48 – К-т счета 51(52)	- расходы, связанные с приобретением валюты (комиссия банка)
Д-т счета 80 – К-т счета 48	выявлен финансовый результат (убыток) от операций по покупке валюты (не уменьшает размер налогооблагаемой прибыли) <sup>116</sup>

<sup>114</sup> См. «О банках и банковской деятельности». Законом РФ

<sup>115</sup> См. «О порядке заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности. в соответствии». Инструкция Утверждена приказом Минфина РФ от 12.11.96 № 97

<sup>116</sup> См. Инструкцию Госналогслужбы РФ № 37, п. 2.4

или

Д-т счета 48 – К-т счета 80	выявлен финансовый результат (прибыль) от операций по покупке валюты (в целях налогообложения в данном примере размер прибыли будет больше на сумму, оплаченную предприятием в качестве комиссионного вознаграждения банку)
--------------------------------	---

Некоторые банки (достаточно часто) не взимают за подобные операции комиссионное вознаграждение. В таком случае обычно они конвертируют валюту в рубли по курсу, отличному от курса ЦБ РФ. Возможен комплексный вариант.

Аудитор должен обязательно посмотреть договор на банковское обслуживание по валютному счету. В случае отсутствия условий расчетов с банком по таким операциям в договоре следует запросить в банке официальную справку о порядке расчетов по операциям, связанным с покупкой и продажей валюты.

Только если отсутствие оплаты услуг банка будет документально подтверждено, то финансовый результат от реализации денежных (валютных) средств по бухгалтерскому учету будет равен прибыли, подлежащей учету в целях налогообложения.

При совершении экспортных операций услуги банков по оформлению экспортной сделки относятся на счета учета производственных затрат. Оплата предприятием комиссионного вознаграждения банкам за обязательную продажу поступившей валютной выручки предприятия является расходом, связанным с реализацией имущества (аналогично см выше).

### Бухгалтерские проводки:

Д-т счета 57 (52 транзитн) – К-т счета 62	поступление валютной выручки на транзитный валютный счет предприятия
Д-т счета 48 –К-т счета 57 (52 транзитн)	направление валюты на обязательную продажу согласно распоряжению предприятия (50%)
Д-т счета 52 – К-т счета 57/(52 транзитн)	зачисление средств на текущий валютный счет предприятия (50%, по выписке по текущему валютному счету)
Д-т счета 51 – К-т счета 48	поступление валюты РФ на рублевый счет предприятия (по выписке по рублевому счету)
Д-т счета 80 – К-т счета 48	за услуги банка (согласно условиям продажи валюты)
Д-т счета 48 – К-т счета 52 (51)	выявлен финансовый результат от продажи валюты (убыток, не уменьшает размер налогооблагаемой базы по налогу на прибыль)

или

Д-т счета 48 – К-т счета 80	выявлен финансовый результат от продажи валюты (прибыль участвует при расчете размера налогооблагаемой базы по налогу на прибыль)
--------------------------------	---

Если на валюту приобретаются товары, то проценты за перевод, так же как и расходы по оформлению паспорта импортной сделки, должны относиться на удорожание товаров, как прочие расходы по закупке<sup>117</sup>.

<sup>117</sup> См. «О порядке определения цен на импортные товары народного потребления, закупаемые организациями, пред-

В случае оплаты валютой услуг промышленного характера комиссионные, уплаченные банку за перевод валюты, могут быть списаны на затраты производства в зависимости от вида расходов (цеховые, общепроизводственные, общехозяйственные).

#### **Оплата участия в семинарах**

Расходы по участию в консультационных семинарах, организуемых предприятиями и организациями (независимо от наличия лицензии на образовательную деятельность) можно относить на затраты<sup>118</sup>.

#### **Оплата экспертных заключений о рыночной стоимости объектов**

На счета издержек производства (обращения) предприятие может относить затраты за получение экспертного заключения о рыночной стоимости объектов основных средств при их переоценке или для подтверждения рыночной цены в случае продажи ценностей ниже себестоимости.

Постановлением Правительства РФ предоставлено право осуществлять переоценку основных фондов путем прямого пересчета их балансовой стоимости к складывающимся на 01.01.97 на соответствующие виды основных средств рыночным ценам. В качестве подтверждения рыночной стоимости объекта предприятиям разрешено использовать экспертные заключения независимых оценщиков.

При этом не введено никаких ограничений на право пользования услугами любой организации оценщиков. Это означает, что предприятия имеют право самостоятельно привлекать к переоценке фондов не только консультационные или специализированные организации, а любых независимых экспертов, которые несут перед предприятием ответственность за результаты своей работы и соответственно могут обосновать сделанные выводы.

Затраты предприятий на оплату услуг, связанных с проведением оценки рыночной стоимости его основных средств при проведении переоценки, проводимой на основании постановлений правительства, можно относить на себестоимость продукции (работ, услуг) по статье «Оплата консультационных и информационных услуг» (если из договора прямо следует, что оценка фондов представляла собой консультацию о их техническом состоянии и предоставление информации о рыночных ценах на аналогичный объект). Можно оплату данных услуг отнести и по статье «Оплата услуг сторонних организаций по управлению предприятием», так как данная переоценка фондов является одной из обязательных функций бухгалтерской службы предприятия, а его штатным расписанием или должностными инструкциями ее выполнение работниками предприятия не может быть предусмотрено, поскольку эксперт должен быть независимым. Обязательным условием для учета

предприятиями и объединениями за счет собственных валютных средств или по товарообмену». Письмо Госкомцен РФ от 09.06.92 № 01-17/304-06

<sup>118</sup> См. «О порядке отнесения затрат, связанных с проведением консультационных семинаров». Письмо ГНИ по г. Москве от 29.08.94 №11-13/11112

подобных расходов при формировании финансового результата от реализации продукции при расчете налогооблагаемой прибыли является наличие акта приемки (или отчета) выполненных сторонней организацией работ, а также факт перечисления средств с расчетного счета плательщика в оплату данных работ.

#### **Оплата подписки**

На счета издержек производства (обращения) предприятие может относить расходы на подписку на периодическую литературу и средства массовой информации в том случае, если предприятие сможет подтвердить их производственный характер. У предприятия будет меньше проблем при налоговой проверке, если на предприятии оформлен и действует порядок оприходования и списания данных материальных ценностей. При этом сумма подписки списывается со счета 31 «Расходы будущих периодов» на счета издержек производства (обращения) не по мере ее оплаты, а в течение срока подписки.

Бухгалтерские проводки:

Д-т счета 31 - К-т счета 51	оплата подписки в прошлом отчетном периоде
Д-т счетов 26,44 - К-т счета 31	списание на издержки производства (обращения) в текущем отчетном периоде

#### **Оплата аудиторских услуг**

На счета издержек производства (обращения) предприятие может относить затраты по оказанию аудиторских услуг.

Оказание аудиторских услуг юридическими лицами возможно только при наличии соответствующей лицензии, выдаваемой<sup>119</sup>. Поэтому для проведения затрат по данной статье в договоре на оказание аудиторских услуг должны быть отражены соответствующие реквизиты лицензии или быть ее копия.

На себестоимость относятся не только услуги аудитора по проведению независимых вневедомственных проверок бухгалтерской отчетности, платежно-расчетных документов и других финансовых обязательств и требований, но и другие установленные временными правилами для аудиторских фирм услуги по профилю их деятельности:

- по постановке, восстановлению и ведению бухгалтерского (финансового) учета,
- составлению налоговой и бухгалтерской (финансовой) отчетности,
- анализу финансово-хозяйственной деятельности,
- оценке активов и пассивов и пр.

Для отнесения на затраты этих расходов наличие лицензии у организации, оказывающей услугу, не требуется.

Возможность включения в себестоимость продукции затрат на оплату аудиторских услуг не ставится в зависимость от того, чем вызвана необходимость аудиторской проверки<sup>120</sup>.

<sup>119</sup> См. «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации». Указ Президента РФ от 22.12.93 № 2263

<sup>120</sup> См. Положение о составе затрат ...

- либо это - обязательная проверка, установленная законодательством;
- либо это - проверка, проводимая по инициативе администрации.

### Оплата содержания и обслуживания технических средств управления

На счета издержек производства (обращения) предприятие может относить расходы на содержание и обслуживание технических средств управления:

- вычислительных центров,
- узлов связи,
- средств сигнализации и др.

Под **техническими средствами управления** имеются в виду вычислительные центры, местные АТС, средства сигнализации и т.д. Однако при отнесении подобного вида затрат на себестоимость продукции (работ, услуг) рекомендуем обратить внимание на нижеследующие положения:

1. По данной статье могут быть отражены затраты, непосредственно связанные с обслуживанием и содержанием технических средств. Стоимость входящих в систему управления элементов следует отражать через счета капитальных вложений или учета МБП (в зависимости от стоимости, включая стоимость приобретения и установки систем управления). Так, затраты **по установке телефонов** (радиотелефонов, радиостанций, коммутаторов и т.д.) в организациях носят долгосрочный характер (приобретается право пользования) и подлежат отражению в бухгалтерском учете как капитальные затраты (без учета стоимости аппарата). При этом сами телефонные аппараты (в том числе сотовой и спутниковой радиосвязи) в зависимости от стоимости их приобретения принимаются на учет как объекты основных средств или малоценных и быстроизнашивающихся предметов с последующим погашением стоимости путем начисления износа в общеустановленном порядке<sup>121</sup>.

2. Эти затраты отражаются на издержках производства в той степени, в которой они связаны с производственной деятельностью предприятия. Это относится к случаю, когда системы управления наряду с выполнением производственной функции используются в иных целях (например, вычислительные центры или узлы связи могут обслуживать не только то предприятие, где они находятся и числятся, но и иные предприятия). В таком случае на предприятии необходимо вести раздельный учет затрат на производство и оказание услуг.

### Оплата представительских расходов

На счета издержек производства (обращения) предприятие может относить расходы по приему и обслуживанию представителей других организаций (включая иностранные), прибывших для переговоров с целью установления и поддержания взаимного сотрудничества, а также участников, прибывших на заседания совета (правления) и ревизионной комиссии организации.

К **представительским расходам** относятся следующие затраты:

- затраты на проведение официального приема (завтрака, обеда или иного аналогичного мероприятия) представителей других организаций;
- затраты, связанные с их транспортным обеспечением представителей этих организаций;
- оплата культурно-зрелищных мероприятий для них;
- буфетное обслуживание во время переговоров и мероприятий культурной программы;
- оплата не состоящих в штате услуг переводчиков и т.п.

В целях налогообложения представительские расходы принимаются в пределах, установленных законодательством.

Таблица 11

### Нормы представительских расходов

руб. В год

Письмо Минфина РФ	Объем выручки от реализации продукции (работ, услуг) в год (включая НДС)	Предельные размеры представительских расходов
№ 94 от 06.10.92	До 10 млн. Руб. Включительно	0.5% от объема
	От 10 до 100 млн. Руб. Включительно	50 тыс. Руб. + 0.1% с объема, превышающего 10 млн. Руб.
	Свыше 100 млн. Руб.	140 тыс. Руб. + 0.02% с объема, превышающего 100 млн. Руб.
№ 56 от 29.04.94	До 2 млрд. Руб. Включительно	0.5% от объема
	От 2 до 50 млрд. Руб. Включительно	10 млн. Руб. + 0.1% с объема, превышающего 2 млрд. Руб.
	Свыше 50 млрд. Руб.	50 млн. Руб. + 0.02% с объема, превышающего 50 млрд. Руб.

Списание расходов на издержки производства (обращения) производится при выполнении следующих условий:

- необходимо иметь подтверждение факта производства таких расходов на основании первичных документов. Эти документы должны содержать реквизиты: дату, место, программу проведения мероприятия, состав приглашенной делегации, список участников со стороны предприятия, величину расходов;
- произведенные расходы должны согласовываться со сметой предприятия, составленной на отчетный год и утвержденной советом (правлением). Кроме того, уполномоченным на то органом предприятия (см устав предприятия) должна быть утверждена плановая смета представительских расходов по приему делегаций (в ней также должны быть учтены расходы на проведение заседаний правлений и ревизионной комиссии);
- представители организации должны прибыть для проведения переговоров, связанных с производственной деятельностью предприятия, в рамках уже заключенного договора (контракта) либо с целью установления взаим-

<sup>121</sup> См. Письмо Госналогслужбы РФ от 30.08.96 № ВГ-6-13/616, вопрос 8

ного сотрудничества в сфере основной деятельности предприятия. Представители организации должны прибыть для переговоров непосредственно на предприятие или же в город, где оно функционирует.

Бухгалтерские проводки:

Желтым цветом	Красным цветом
Д-т счета 20, 26, 44 - К-т счета 76_представ оплата представительских расходов (в полном раз- мере)	Д-т счета 20, 26, 44 - К-т сче- та 76_представ оплата представительских рас- ходов в пределах норматива
	Д-т счета 81 - К-т счета 76_представ оплата представительских рас- ходов сверх нормативов

### Расходы по подготовке и переподготовке кадров

На счета издержек производства (обращения) предприятие может относить расходы, связанные с подготовкой и переподготовкой кадров при выполнении следующих условий:

1. Наличие у учебного заведения лицензии на ведение образовательной деятельности (в договоре должны быть указаны ее реквизиты или приложена ее копия). Право на образовательную деятельность возникает у образовательного учреждения с момента выдачи ему лицензии (разрешения)<sup>122</sup>. Следовательно, учреждение становится учебным только с момента получения лицензии установленного образца и именно с этого момента у предприятия возникает возможность относить соответствующие затраты на себестоимость. Если предприятие пользуется услугами филиалов образовательных учреждений, то для отнесения затрат по оплате обучения на себестоимость продукции соответствующая лицензия должна быть непосредственно у филиала.

2. Наличие на предприятии договора с учебным заведением на подготовку кадров (повышение квалификации, переподготовку). Нельзя относить на издержки производства (обращения) произведенные предприятием затраты по оплате обучения своего работника с целью его соответствующей подготовки или повышения квалификации в случае, если договор на обучение заключен непосредственно между обучающимся гражданином и учебным заведением.

3. Необходимость повышения квалификации (подготовки кадров) должна быть обоснована с производственной точки зрения. Обучение должно приводить к качественному изменению (приобретению) тех навыков специалистов, рабочих и служащих, которые будут использованы для достижения производственных целей предприятия.

4. Результаты подготовки и переподготовки работника предприятия должны быть документально подтверждены. Образовательные учреждения, реализующие общеобразовательные и профессиональные образовательные программы, выдают лицам, прошедшим аттестацию, документ государственного образца об уровне образования и (или) квалифика-

ции. Копия этого документа (после окончания цикла обучения) должна быть приложена к договору.

5. Документальное подтверждение факта успешного обучения. Выполнение данного положения требуется в случае, когда обучение в учебном заведении длится несколько лет. Для обоснованного включения в себестоимость затрат по оплате студентам (аспирантам) учебных отпусков и по оплате стоимости проезда к месту учебы и обратно в бухгалтерии должна быть в наличии справка об отсутствии академической задолженности (или иной документ, подтверждающий успешное обучение).

6. Оплата обучения работников в зарубежных образовательных учреждениях относится на себестоимость продукции, если предприятие заключает прямой договор с иностранным учебным заведением. В данном случае значение имеет не факт наличия лицензии (необходимость лицензирования образовательной деятельности определена для российских учебных заведений), а факт наличия соответствующего международного соглашения между РФ и страной обучения.

К расходам, связанные с подготовкой и переподготовкой кадров, относятся:

- выплата работникам организаций средней заработной платы по основному месту работы во время их обучения с отрывом от работы в системе повышения квалификации и переподготовки кадров;
- затраты по обучению учеников и повышению квалификации рабочих, включая оплату труда квалифицированных работников, не освобожденных от основной работы;
- оплата отпусков с сохранением полностью или частично заработной платы, предоставляемых в соответствии с действующим законодательством лицам, успешно обучающимся в вечерних и заочных высших и средних специальных учебных учреждениях, заочной аспирантуре, вечерних (сменных) и заочных общеобразовательных учреждениях, вечерних (сменных) профессионально-технических учреждениях, а также поступающим в аспирантуру с отрывом и без отрыва от производства, оплата их проезда к месту учебы и обратно, предусмотренная законодательством;
- затраты, связанные с выплатой стипендий, платой за обучение по договорам с учебными заведениями для подготовки, повышения квалификации и переподготовки кадров, затраты базовых организаций по оплате труда инженерно-технических работников и квалифицированных рабочих, освобожденных от основной работы, по руководству обучением в условиях производства и производственной практики учащихся общеобразовательных учреждений, средних профессионально-технических учреждений и средних специальных учреждений, студентов высших учебных учреждений.

Для целей налогообложения оплата за обучение по договорам с учебными заведениями для подготовки, повышения квалификации и переподго-

<sup>122</sup> См. «Об образовании». Закона РФ от 10.07.92 № 3266

товки кадров включается в себестоимость продукции (работ, услуг) в размерах, установленном законодательством.

Таблица 12

**Нормы предельных расходов на подготовку и переподготовку кадров**

руб. в год

Письмо Минфина РФ	Предельные расходы на подготовку и переподготовку кадров, включаемые в себестоимость продукции
№ 94 от 06.10.92	До 2% расходов на оплату труда работников, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг)

Суммы, оплаченные предприятием за получение физическим лицом среднего или высшего (платного, второго) образования, должны быть включены в совокупный налогооблагаемый доход.

Стоимость организуемого за счет средств предприятий повышения квалификации работников, не предусматривающего получение высшего или среднего специального образования, а также стоимость обучения работников смежным и вторым профессиям (включая переподготовку кадров) в их совокупный налогооблагаемый доход не включается<sup>123</sup>.

Не включаются также в налогооблагаемый доход суточные, стоимость проезда и проживания работников (при условии документального подтверждения расходов), направляемых на обучение (подготовку, переподготовку кадров, обучение вторым профессиям, повышение квалификации), оплата которых производится за счет направляющей стороны по месту основной работы работников<sup>124</sup>. Суммы, перечисляемые предприятиями, учреждениями и организациями за участие своих работников в семинарах и конференциях, предназначенные для оплаты стоимости услуг (мероприятий), предоставление которых физическим лицам в обычных условиях является платным (путевки, экскурсионное обслуживание, посещение банкетов и т.п.), подлежат включению в совокупный налогооблагаемый доход таких лиц в общеустановленном порядке<sup>125</sup>.

Бухгалтерские проводки:

Желтого цвета	Красного цвета
Д-т счета 20 К-т счета 76_кадр на сумму 30 млн. Руб. - фактические расходы по обучению сотрудника	Д-т счета 20 К-т счета 76_кадр на сумму 10 млн. Руб. - предельно допустимая величина расходов по обучению сотрудников (2% от суммы заработной платы - 500 млн. Руб.) Д-т счета 81 К-т счета 76_кадр на сумму 20 млн. Руб. - превышение над предельно допустимой величиной расходов по обучению сотрудников (2% от суммы заработной платы - 500 млн. Руб.)
Зеленого цвета	

<sup>123</sup> См. Письмо Госналогслужбы РФ от 28.06.96 № 08-1-7/790

<sup>124</sup> См. «О нормах и порядке возмещения расходов при направлении работников предприятий, организаций и учреждений для выполнения монтажных, наладочных, строительных работ, на курсы повышения квалификации, а также за подвижной и разъездной характер работы, за производство работ вахтовым методом и полевых работ, за постоянную работу в пути на территории Российской Федерации». Постановление Минтруда РФ от 29.06.94 № 51

<sup>125</sup> См. Письмо Госналогслужбы РФ от 14.06.96 № ВГ-8-08/442

Д-т счета 70 К-т счета 68\_ПДХ на сумму 36 млн. Руб. - подоходный налог из заработной платы сотрудника с суммы, выплаченной предприятием за его обучение (если это - плата за получение среднего или высшего образования)

**Расходы по набору рабочей силы**

На счета издержек производства (обращения) предприятие может относить расходы, связанные с набором рабочей силы, включая оплату выпускникам средних профессионально-технических учреждений и молодым специалистам, окончившим высшее или среднее специальное учебное учреждение, проезда к месту работы, а также отпуска перед началом работы.

К данным затратам относятся также затраты, связанные с набором иностранной рабочей силы, так как плата за выдачу подтверждений на право трудовой деятельности иностранным гражданам в случаях, не требующих оформления разрешения на привлечение иностранной рабочей силы, относится на себестоимость продукции (работ, услуг)<sup>126</sup>.

**Расходы по транспортировке работников**

На счета издержек производства (обращения) предприятие может относить следующие расходы:

- затраты по транспортировке работников к месту работы и обратно в направлениях, не обслуживаемых пассажирским транспортом общего пользования;
- дополнительные затраты, связанные с привлечением средств организации на договорной основе с органами местного самоуправления для покрытия расходов по перевозке работников маршрутами наземного городского пассажирского транспорта общего пользования (кроме такси) сверх сумм, определенных исходя из действующих тарифов на соответствующие виды транспорта.

Суммы, определенные исходя из действующих тарифов на транспортные услуги, должны быть возмещены работниками организаций (в форме оплаты получаемых проездных документов) или отнесены на прибыль, остающуюся в распоряжении организации. В последнем случае указанные затраты предприятия должны быть включены в налогооблагаемый доход работников, получивших такие документы.

**Расходы по работам вахтовым методом**

На счета издержек производства (обращения) предприятие может относить следующие дополнительные затраты, связанные с осуществлением работ вахтовым методом<sup>127</sup>:

- расходы по доставке работников от места нахождения организации или пункта сбора до места работы и обратно и от места проживания

<sup>126</sup> См. Письмо Минфина РФ от 05.12.94 № 158

<sup>127</sup> См. «Основные положения о вахтовом методе организации работ». Утверждены совместным постановлением Госкомтруда СССР, Секретариата ВЦСПС, Минздрава СССР от 31.12.87 № 794/33-82

ния в вахтовом поселке до места работы и обратно;

- некомпенсируемые затраты на эксплуатацию и содержание вахтового поселка.

Расходы по сооружению вахтового поселка в себестоимость продукции (работ, услуг) не включаются.

Решение о проведении работ вахтовым методом должно быть принято руководителем предприятия на основании технико-экономических расчетов с учетом эффективности его применения по сравнению с другими методами ведения работ. Доставка работников может осуществляться как транспортом, принадлежащим предприятию (тогда связанные с ней расходы отражаются на соответствующих статьях затрат), так и транспортом сторонних организаций на основе долгосрочных договоров.

### **Выплаты, за непроработанное время**

На счета издержек производства (обращения) предприятие может относить следующие выплаты, предусмотренные законодательством Российской Федерации о труде, за не проработанное на производстве (неявочное) время:

- оплата очередных и дополнительных отпусков, компенсация за неиспользованный отпуск<sup>128</sup>;
- оплата проезда к месту использования отпуска и обратно, включая оплату провоза багажа, работников организаций, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях<sup>129</sup>;
- оплата льготных часов подростков<sup>130</sup>;
- оплата перерывов в работе матерей для кормления ребенка<sup>131</sup>;
- оплата времени, связанного с прохождением медицинских осмотров, выполнением государственных обязанностей<sup>132</sup>;
- выплаты вознаграждений за выслугу лет;
- другие виды выплат.

### **Обязательные страховые взносы**

На счета издержек производства (обращения) предприятие может относить следующие обязательные<sup>133</sup> отчисления (страховые взносы) от расходов на

оплату труда работников, занятых в производстве продукции (работ, услуг):

- отчисления в Пенсионный фонд РФ,
- отчисления в Фонд социального страхования РФ,
- отчисления в фонд обязательного медицинского страхования,
- отчисления в Государственный фонд занятости населения РФ.

Страховые взносы также должны начисляться на выплаты, производимые по договорам следующих видов<sup>134</sup>:

- договорам подряда,
- договорам поручения (агентский договор в соответствующей части),
- авторским договорам.

По **договору подряда** одна сторона (подрядчик) обязуется выполнить по заданию другой стороны (заказчика) определенную работу и сдать ее результат заказчику, а заказчик обязуется принять результат работы и оплатить его<sup>135</sup>.

По **договору поручения** одна сторона (поверенный) обязуется совершить от имени и за счет другой стороны (доверителя) определенные юридические действия. Права и обязанности по сделке, совершенной поверенным, возникают непосредственно у доверителя<sup>136</sup>.

По **агентскому договору** одна сторона (агент) обязуется за вознаграждение совершать по поручению другой стороны (принципала) юридические и иные действия от своего имени, но за счет принципала либо от имени и за счет принципала. По сделке, совершенной агентом с третьим лицом от своего имени и за счет принципала, приобретает права и становится обязанным агент, хотя бы принципал и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в

---

Инструкция о порядке уплаты страховых взносов работодателями и гражданами в Пенсионный фонд РФ. Утверждена Постановлением правления ПФ РФ от 11.11.94 № 258  
О перечне выплат, на которые не начисляются страховые взносы в Пенсионный фонд РФ. Постановления Правительства РФ от 19.02.96 № 153

#### **По Фонду обязательного медицинского страхования**

Положения о порядке уплаты страховых взносов в федеральный и территориальные фонды обязательного медицинского страхования. Утверждено Постановлением Верховного Совета – Правительства РФ от 24.02.93 № 4543-1  
Инструкция о порядке взимания и учета страховых взносов (платежей) на обязательное медицинское страхование. Утверждена Постановлением Совета Министров Правительства РФ от 11.10.93 № 1018

#### **По Фонду социального страхования**

Временной инструкции о порядке начисления, уплаты и расходования средств Фонда социального страхования РСФСР. Утверждена Постановлением президиума совета ФНПР от 29.03.91 № 4-1

#### **По Государственному фонду занятости населения РФ**

Федерального закона № 207-ФЗ  
Письмо Госналогслужбы РФ от 30.08.96 № ВГ-6-13/616 (ведомственное), вопрос 2

<sup>134</sup> См. Письмо Госналогслужбы РФ от 30.08.96 № ВГ-6-13/616, вопрос 2

<sup>135</sup> См. ГК РФ (часть вторая) 1996 г., ст. 702

<sup>136</sup> См. ГК РФ (часть вторая) 1996 г., глава 49

---

<sup>128</sup> См. Порядок исчисления среднего заработка в 1997 году  
<sup>129</sup> «О государственных гарантиях и компенсациях для лиц, работающих и проживающих в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях». Закон РФ от 19.02.93 № 4520-1

<sup>130</sup> См. КЗоТ РФ, ст. 178-180

<sup>131</sup> См. КЗоТ РФ, гл. 11

<sup>132</sup> См. КЗоТ РФ, гл. 8, и Постановление Минтруда РФ от 15.02.96 № 10

<sup>133</sup> В соответствии с порядком, установленным законодательством Российской Федерации:

#### **По Пенсионному фонду РФ**

О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Государственный фонд занятости населения РФ и фонды обязательного медицинского страхования на 1997 год. Федерального закона от 05.02.97 № 26-ФЗ

непосредственные отношения по исполнению сделки. По сделке, совершенной агентом с третьим лицом от имени и за счет принципала, права и обязанности возникают непосредственно у принципала<sup>137</sup>.

Плата по договорам аренды и о возмездном оказании услуг<sup>138</sup> в настоящее время не включаются в облагаемую базу для исчисления платежей в Пенсионный фонд РФ<sup>139</sup>.

По **договору аренды** (имущественного найма) арендодатель (наймодатель) обязуется предоставить арендатору (нанимателю) имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование. Плоды, продукция и доходы, полученные арендатором в результате использования арендованного имущества в соответствии с договором, являются его собственностью<sup>140</sup>.

Страховые взносы не начисляются на следующие выплаты<sup>141</sup>:

- авторские вознаграждения за изобретения, рационализаторские предложения, полезные модели и промышленные образцы;
- выплаты за вознаграждения физическим лицам по договорам о купле, продаже лицензий;
- выплаты в качестве вознаграждения лицам, содействовавшим созданию и использованию изобретений;
- вознаграждения, полученные по всем видам гражданско-правовых договоров, в том числе договоров подряда, поручения и авторского.

В **Государственному фонду занятости населения РФ** производятся начисления по всем выплаченным суммам по оплате труда, включая выплаты работающим по договорам подряда и поручения.

### **Создание страховых фондов (резервов) в пределах норм, установленных законодательством РФ**

#### **установленных законодательством РФ**

На счета издержек производства (обращения) предприятие может относить затраты на создание страховых фондов (резервов) в пределах норм, установленных законодательством Российской Федерации, для финансирования расходов по предупреждению и ликвидации последствий аварий, пожаров, стихийных бедствий, экологических катастроф и других чрезвычайных ситуаций, а также для страхования имущества организаций, жизни работников и гражданской ответственности за причинение вреда имущественным интересам третьих лиц.

Размеры указанного фонда не могут превышать 1% от объема реализованной продукции, сформированного по правилам бухгалтерского учета (те по отгрузке, независимо от метода учета на предприятии выручки в целях налогообложения)<sup>142</sup>.

### **Бухгалтерская проводка:**

Д-т счетов 20, 26, 44 – К-т счета 89/соответствующий субсчет	расходы по созданию страховых фондов (резервов) в пределах норм, установленных законодательством Российской Федерации
--	---

Наименее уязвимым с точки зрения возможных претензий налоговых органов является создание на предприятии резервов для финансирования расходов по предупреждению и ликвидации последствий аварий, пожаров, стихийных бедствий, экологических катастроф и других чрезвычайных ситуаций.

При создании на предприятии страховых фондов по страхованию имущества, жизни работников и гражданской ответственности следует иметь в виду следующее.

Перечень затрат по созданию страховых фондов, которые включаются в себестоимость продукции (работ, услуг), ограничен и не может быть расширен. К таким затратам относятся:

- страхование средств транспорта (водного, воздушного, наземного);
- страхование имущества;
- страхование гражданской ответственности организации;
- страхование источников повышенной опасности;
- страхование гражданской ответственности перевозчиков;
- страхование профессиональной ответственности;
- страхование от несчастных случаев и болезней;
- добровольное медицинское страхование.

### **Оплата процентов по полученным кредитам банков**

На счета издержек производства (обращения) предприятие может относить:

- затраты на оплату процентов по полученным кредитам банков (за исключением ссуд, связанных с приобретением основных средств, нематериальных и иных внеоборотных активов);
- процентов за отсрочки оплаты (коммерческие кредиты), предоставляемые поставщиками (производителями работ, услуг) по поставленным товарно-материальным ценностям (выполненным работам, оказанным услугам);
- процентов по полученным заемным средствам, включая кредиты банкой и других организаций, используемым субъектами лизинга для осуществления операций финансового лизинга.

Для целей налогообложения затраты по оплате процентов по просроченным кредитам не принимаются, а по оплате процентов банков принимаются в пределах учетной ставки ЦБ РФ, увеличенной на три пункта (по ссудам, полученным в рублях, или ставки либор (LIBOR), увеличенной на три пункта (по ссудам, полученным в иностранной валюте).

При этом должны быть выполнены перечисленные ниже условия отнесения на издержки произ-

<sup>137</sup> См. ГК РФ (часть вторая) 1996 г., глава 52

<sup>138</sup> См. ГК РФ (часть вторая) 1996 г., главы 34, 39

<sup>139</sup> См. Письмо Пенсионного фонда РФ от 16.10.96 № ЮЛ-09-11/7512-ИН

<sup>140</sup> См. ГК РФ (часть вторая) 1996 г., статья 606

<sup>141</sup> См. Письмо ФСС РФ от 03.06.96 № 07-15/784

<sup>142</sup> См. Указания по заполнению форм квартальной бухгалтерской отчетности в 1996 году, утвержденных приказом Минфина РФ от 27.03.96 № 31, п. 16

водства (обращения) процентов по полученным кредитам:

1. В себестоимость можно включать проценты только по фактически полученным кредитам банков. Так, в случае открытия предприятию кредитной линии и взимания банком процентов от общей суммы кредитной линии на издержки производства могут быть отнесены проценты, уплаченные банку только в части, относящейся к фактически полученным суммам.

2. В себестоимость включаются проценты по кредитам, полученным только от банков. **Банком** считается коммерческое учреждение, являющееся юридическим лицом и осуществляющее кредитную деятельность на основании лицензии (разрешения), выдаваемой банком России<sup>143</sup>. Другие кредитные учреждения могут выполнять только отдельные банковские операции на основании выданной лицензии. Платежи за пользование кредитами, выдаваемыми другими кредитными учреждениями, а также предприятиями и организациями, не имеющими лицензии на право осуществления отдельных банковских операций (включая проценты за пользование временно свободными денежными средствами: займы, временная финансовая помощь и др.), подлежат отнесению на прибыль, остающуюся в распоряжении предприятия<sup>144</sup>.

В себестоимость включаются проценты по кредитам, полученным для целей текущей производственной деятельности.

При определении цели выдачи кредита налоговые органы должны руководствоваться содержанием кредитного договора<sup>145</sup>. Поэтому желательно уже в договоре банковской ссуды четко указывать, что кредит предоставляется предприятию на цели, непосредственно связанные с производством и не имеющие долгосрочного характера. Однако для обоснования отнесения процентов за кредит на издержки производства (обращения) необходимо подтвердить фактическое направление использования полученных ресурсов для производственных целей. Так, в случае если кредит был взят предприятием на оплату услуг производственного характера, а фактически денежные средства направлены на оплату оборудования (и это можно однозначно определить), отнесение уплаченных банку процентов по данному кредитному договору на себестоимость при расчете налога на прибыль приведет к занижению предприятием налогооблагаемой базы.

Затраты на оплату процентов по кредиту банка, выданного (использованного) для предоставления ссуд работникам предприятия, а также на уплату налогов, погашение задолженностей перед внебюджетными фондами или финансирование расходов, осуществляемых за счет прибыли, не могут быть отнесены на себестоимость продукции.

Начисленные предприятием исходя из условий договора проценты должны быть фактически уплачены банку.

Проценты за полученный кредит относятся на издержки производства, если они уплачены в сроки действия кредитного договора.

Платежи по кредитам банков следует рассматривать как проценты по просроченным ссудам только в случаях, когда они производятся по окончании срока действия кредитного договора за пользование заемными средствами по истечении периода, на который получена ссуда.

При наличии заключенных соглашений между предприятиями и учреждениями банков об изменении условий ранее заключенных кредитных договоров, продлевающих срок действия этих договоров и устанавливающих иные сроки погашения выданных кредитов, такие кредиты не следует рассматривать как просроченные. В этих условиях расходы по уплате процентов за пользование банковскими кредитами включаются в состав издержек производства и обращения в общеустановленном порядке<sup>146</sup>.

Вновь устанавливаемая ставка по кредитам ЦБ РФ коммерческим банкам распространяется на вновь заключаемые и пролонгируемые договоры, а также на ранее заключенные договоры, в которых предусмотрено изменение процентной ставки.

Затраты по оплате процентов по отсрочке платежа, предоставленного поставщиками товарно-материальных ценностей (работ, услуг), относятся на себестоимость продукции в полном объеме без ограничений какими-либо предельными ставками. Эти проценты должны относиться только к договорам о поставке товарно-материальных ценностей (выполнении работ, оказании услуг), используемых для производственных целей. Отсрочка платежа и порядок расчетов за нее должны быть предусмотрены договором, а товарно-материальные ценности (работы, услуги) должны быть оприходованы (приняты) покупателем.

Затраты, связанные с уплатой процентов по товарным векселям, относятся на издержки производства (обращения) в составе стоимости списываемых в производство товарно-материальных ценностей.

Субъекты лизинга при осуществлении операций финансового лизинга (лизингодатель, имеющий соответствующую лицензию, и лизингополучатель<sup>147</sup>, на издержки производства (обращения) могут отнести не только затраты по оплате процентов по полученным на приобретение лизингового имущества кредитам банков, но также и по оплате процентов по полученным и использованным на эти цели заемным средствам других организаций<sup>148</sup>.

<sup>143</sup> См. «О банках и банковской деятельности». Закона РФ

<sup>144</sup> См. Письмо ГНИ по г. Москве от 07.06.96 № 11-08/3862

<sup>145</sup> См. Письмо Госналогслужбы РФ от 17.06.94 № ВГ-6-01/213, п. 23

<sup>146</sup> См. «О понятии "Проценты по отсроченным и просроченным ссудам"». Письмо ГНИ по г. Москве от 12.10.93 № 11-08/7226

<sup>147</sup> См. «Об утверждении положения о лицензировании лизинговой деятельности в Российской Федерации». Постановление Правительства РФ от 26.02.96 № 167 и Постановление Правительства РФ от 29.06.95 № 633

<sup>148</sup> См. Постановление Правительства РФ от 01.07.95 № 661

## Оплата процентов по бюджетным ссудам

На счета издержек производства (обращения) предприятие может относить затраты на оплату процентов по бюджетным ссудам, кроме ссуд, выданных на инвестиции и конверсионные мероприятия.

**Бюджетные ссуды** выдаются финансовыми органами, начиная от Минфина и заканчивая финансовыми органами территориальных образований, краев, областей и иных субъектов РФ, строго по целевому назначению (расход средств контролируется). Бюджетные средства могут предоставляться министерствами и ведомствами, однако для признания их бюджетными ссудами предприятию необходимо иметь подтверждение о том, что они предусмотрены в бюджете соответствующего уровня отдельной строкой.

## Расходы, связанные со сбытом продукции

На счета издержек производства (обращения) предприятие может относить затраты, связанные со сбытом продукции:

- упаковкой,
- хранением,
- транспортировкой до пункта, обусловленного договором,
- погрузкой в транспортные средства (кроме тех случаев, когда они возмещаются покупателями сверх цены на продукцию).

К таким затратам можно отнести:

- фактическую стоимость упаковочных материалов (оберточной бумаги, пакетов, клея, проволоки, опилок и пр.), употребленных для упаковки товара,
- плату за услуги сторонних организаций по упаковке продукции (товара),
- плату за временное хранение продукции на складах сторонних организаций,
- расходы на создание специальных условий хранения продукции (содержание холодильного оборудования, вентиляции, создание газовой среды и пр.).

В случае хранения готовой продукции (товаров) предприятия вместе с прочими принадлежащими предприятию материальными ценностями (оборудованием, готовой продукцией, предназначенной для непромышленной сферы) на предприятии должен быть организован отдельный учет затрат исходя из установленного предприятием критерия (объема, площади и т.п.).

Возможность включения указанных затрат, а также затрат по транспортировке и погрузке в транспортные средства определяется условиями договора между поставщиком и покупателем. В себестоимости продукции могут быть учтены те затраты, которые производятся поставщиком по пути только до пункта назначения, который указан в договоре (эти расходы учтены при определении цены продукции). Если в процессе транспортировки происходит согласованное изменение пункта назначения, то такое изменение необходимо подтвердить документально.

Независимо от того, выделяются такие расходы в счетах-фактурах отдельной строкой или нет, они подлежат включению в объем реализации продукции (работ, услуг) и учету при исчислении таких обязательных платежей, как налог на добавленную стоимость, акцизы, налог на пользователей автомобильных дорог, другие налоги, объектом обложения которыми является выручка (валовой доход) от реализации продукции (работ, услуг) либо торговый (снабженческо-сбытовой, заготовительный) оборот.

Расходы по доставке продукции от станции отправления до станции назначения, оплачиваемые поставщиками и возмещаемые покупателями продукции при установлении отпускной цены на условиях франко-станция (порт, пристань) отправления, в объем реализации продукции (работ, услуг) не включаются и отражаются в бухгалтерском учете в следующем порядке:

Д-т счета 45-К-т счетов 60,76,71	акцептованы счета поставщиков за оказанные ими услуги по отгрузке продукции, отнесенные на счет покупателей на сумму расходов без НДС
Д-т счета 19-К-т счетов 60,76,71	акцептованы счета поставщиков за оказанные ими услуги по отгрузке продукции, отнесенные на счет покупателей на сумму НДС
Д-т счетов 51, 50 – К-т счета 45	на расчетный счет или в кассу поступили суммы по транспортным расходам, оплаченные покупателями (с НДС)
Д-т счета 45 – К-т счета 19	одновременно списывается сумма НДС по ранее акцептованным счетам

Если по условиям хозяйственных договоров покупатель возмещает расходы по доставке продукции от станции отправления до станции назначения путем перечисления соответствующих сумм денежных средств на счета транспортных предприятий, в бухгалтерском учете поставщика после получения уведомления покупателя и транспортного предприятия об оплате выставленных счетов за услуги делаются сторнировочные записи:

Д-т счета 45 – К-т счетов 60,76,	
Д-т счета 19 – К-т счетов 60,76	

В аналогичном порядке отражаются в бухгалтерском учете поставщика иные расходы, связанные с доставкой продукции покупателям и возмещаемые ими.

В случае, когда полученные поставщиками суммы возмещения превысили величину фактически произведенных расходов, они подлежат обложению налогом на добавленную стоимость как средства, полученные от других предприятий и организаций и связанные с расчетами за продукцию<sup>149</sup>, а оставшаяся часть после уплаты этих налогов включается в облагаемую прибыль как другие доходы, не связанные с основной деятельностью.

Если часть расходов по доставке продукции от станции отправления до станции назначения по истечении установленных сроков не возмещена, она под-

<sup>149</sup> См. Инструкцию Госналогслужбы РФ от 11.10.95 № 39, п.9

лежит отнесению с кредита счетов 45 и 19 в дебет счета 63 «Расчеты по претензиям», а в последующем при невозможности взыскания долгов или истечении сроков исковой давности - с кредита счета 63 в дебет счета 80 «Прибыли и убытки»<sup>150</sup>.

### Оплата услуг банков факторинговых (торгово-комиссионных) операций

На счета издержек производства (обращения) предприятие может относить затраты, связанные с оплатой услуг банков по осуществлению в соответствии с заключенными договорами торгово-комиссионных (факторинговых) и других аналогичных операций.

По **договору финансирования под уступку** денежного требования одна сторона (финансовый агент) передает или обязуется передать другой стороне (клиенту) денежные средства в счет денежного требования клиента (кредитора) к третьему лицу (должнику), вытекающего из предоставления клиентом товаров, выполнения им работ или оказания услуг третьему лицу, а клиент уступает или обязуется уступить финансовому агенту это денежное требование. Денежное требование к должнику может быть уступлено клиентом финансовому агенту также в целях обеспечения исполнения обязательства клиента перед финансовым агентом. Обязательства финансового агента по договору финансирования под уступку денежного требования могут включать ведение для клиента бухгалтерского учета, а также предоставление клиенту иных финансовых услуг, связанных с денежными требованиями, являющимися предметом уступки<sup>151</sup>.

Для проведения такого рода операций требуется наличие у банка лицензии. Затраты по оплате аналогичных услуг иным предприятиям не могут быть учтены при формировании налогооблагаемой базы.

### Расходы на рекламу

На счета издержек производства (обращения) предприятие может относить затраты на рекламу, включая участие в выставках, ярмарках, стоимость образцов товаров, переданных в соответствии с контрактами, соглашениями и иными документами непосредственно покупателям или посредническим организациям бесплатно и не подлежащих возврату.

**Расходы на рекламу** – это расходы предприятия по целенаправленному информационному воздействию на потребителя для продвижения продукции (работ, услуг) на рынках сбыта.

К расходам предприятия на рекламу относятся следующие расходы:

- расходы на разработку и издание рекламных изделий (иллюстрированных прейскурантов, каталогов, брошюр, альбомов, проспектов, плакатов, афиш, рекламных писем, открыток и т.п.);

- расходы на разработку и изготовление эскизов этикеток, образцов оригинальных и фирменных пакетов, упаковки, приобретение и изготовление рекламных сувениров и т.д.;
- расходы на рекламные мероприятия (объявления в печати, передачи по радио и телевидению); на световую и иную наружную рекламу;
- расходы на приобретение, изготовление, копирование, дублирование и демонстрацию рекламных кино-, видео-, диафильмов и т.п.;
- расходы на изготовление стендов, муляжей, рекламных щитов, указателей и др.;
- расходы на хранение и экспедирование рекламных материалов;
- расходы на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов;
- расходы на уценку товаров, полностью или частично потерявших свое первоначальное качество при экспонировании в витринах;
- расходы на проведение иных рекламных мероприятий, связанных с предпринимательской деятельностью, и другие аналогичные затраты.

Для целей налогообложения расходы на рекламу включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) в пределах утвержденных норм.

Таблица 13

### Нормы предельных расходов на рекламу

руб. В год

Письмо Минфина РФ	Объем выручки от реализации продукции (работ, услуг) в год (включая НДС)	Предельные размеры представительских расходов
№ 94 от 06.10.92	До 10 млн. Руб. Включительно	2% от объема
	От 10 до 100 млн. Руб. Включительно	200 тыс. Руб. + 1% с объема, превышающего 10 млн. Руб.
	Свыше 100 млн. Руб.	1100 тыс. Руб. + 0.5% с объема, превышающего 100 млн. Руб.
№ 56 от 29.04.94	До 2 млрд. Руб. Включительно	2% от объема
	От 2 до 50 млрд. Руб. Включительно	40 млн. Руб. + 1% с объема, превышающего 2 млрд. Руб.
	Свыше 50 млрд. Руб.	520 млн. Руб. + 0.5% с объема, превышающего 50 млрд. Руб.

Подлежат отнесению на издержки производства (обращения) как расходы на рекламу и нормированию в целях налогообложения расходы предприятия по оказанию спонсорской помощи на основании договора, предполагающего обязательства спонсируемого распространить рекламу о спонсоре или о его продукции (товарах, услугах)<sup>152</sup>.

Бухгалтерские проводки:

Желтым цветом	Красным цветом
Д-т счета 20 К-т счета 76_рекл на сумму 30 млн. Руб. - фактические расходы на рекламу при годовом объеме выручки от реализации 1 млрд. Руб.	Д-т счета 20 К-т счета 76_рекл на сумму 20 млн. Руб. - норматив расходов на рекламу при годовом объеме выручки от реализации 1 млрд. Руб. (1 000 000 000)

<sup>150</sup> См. «О порядке отражения в бухгалтерском учете и налогообложении хозяйственных операций, связанных с возмещением покупателями затрат поставщиков по доставке готовой продукции». Письмо ГНИ по г. Москве от 06.09.94 № 11-12/11526

<sup>151</sup> См. ГК РФ 1996 г., ст. 824

<sup>152</sup> См. Письмо ГНИ по г. Москве от 09.08.96 № 11-13/17181

\* 2%)  
**Д-т счета 81 К-т счета 76\_рекл**  
**на сумму 10 млн. Руб.** - превыше-  
ние норматива расходов на  
рекламу при годовом объеме  
выручки от реализации 1 млрд.  
Руб. (3 000 000 - 2 000 000)

### **Расходы, связанные с содержанием помещений, предоставляемых бесплатно организациям общественного питания**

На счета издержек производства (обращения) предприятие может относить затраты, связанные с содержанием помещений, предоставляемых бесплатно организациям общественного питания.

Предприятия имеют право включать в издержки производства затраты по содержанию помещений организаций общественного питания как состоящих, так и не состоящих на балансе предприятия, в том случае, если они обслуживают трудовой коллектив данного предприятия. К таким затратам относятся:

- амортизационные отчисления,
- затраты на проведение всех видов ремонта помещения,
- расходы на освещение, отопление, водоснабжение, электроснабжение,
- затраты на топливо для приготовления пищи.

### **Амортизационные отчисления**

На счета издержек производства (обращения) предприятие может относить затраты на амортизационные отчисления на полное восстановление основных производственных фондов по нормам, утвержденным.

По данному элементу отражается сумма амортизационных отчислений на полное восстановление основных производственных фондов, исчисленная исходя из балансовой стоимости и утвержденных норм, включая и ускоренную амортизацию их активной части, производимую в соответствии с законодательством.

Арендные предприятия, осуществляющие свою деятельность на условиях аренды всего имущественного комплекса юридического лица в целом<sup>153</sup>, отражают амортизационные отчисления на полное восстановление как по собственным, так и по арендованным основным фондам.

Для целей налогообложения суммы амортизационных отчислений, начисленных ускоренным методом в порядке, установленном законодательством Российской Федерации, в случае нецелевого использования в себестоимость продукции (работ, услуг) не включаются.

### **Амортизация нематериальных активов**

На счета издержек производства (обращения) предприятие может относить затраты по амортизации нематериальных активов, используемых в процессе осуществления уставной деятельности.

Списание амортизации нематериальных активов на издержки производства (обращения) осуществляется по нормам амортизационных отчислений, рассчитанным организацией исходя из первоначальной стоимости и срока их полезного использования (но не более срока деятельности организации). По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования, нормы амортизационных отчислений устанавливаются в расчете на десять лет (но не более срока деятельности предприятия).

Срок списания каждой единицы нематериальных активов должен быть установлен распорядительным документом, подписанным руководителем предприятия.

На себестоимость продукции могут быть списаны нематериальные активы, использование которых в производственной деятельности предприятия подтверждено документально.

Чтобы списание стоимости нематериальных активов на издержки производства было правомерно, они должны использоваться на предприятии в течение длительного (более года) периода времени и приносить доход (необходимо наличие расчета экономической эффективности использования каждого нематериального актива).

Для списания износа нематериальных активов на себестоимость в целях налогообложения необходимо подтверждение наличия затрат предприятия по приобретению данных нематериальных активов в собственность<sup>154</sup>. Отсутствие указанного условия в случае передачи нематериальных активов физическим лицом в качестве вклада в уставный фонд предприятия исключает возможность включения в себестоимость продукции износа по нематериальным активам.

### **Плата за аренду отдельных объектов основных производственных фондов**

На счета издержек производства (обращения) предприятие может относить плату за аренду отдельных объектов основных производственных фондов (или их отдельных частей), а также лизинговые платежи по операциям финансового лизинга.

На себестоимость можно относиться только расходы, связанные с оплатой аренды основных средств, используемых предприятием в производственной сфере. Если основное средство используется также и для непромышленной деятельности на предприятии, необходимо иметь документ, определяющий порядок распределения арендной платы по данному основному средству. Отсутствие такого распределения приведет к спорам с налоговыми органами о размере относимых на издержки обращения сумм арендной платы.

В случае аренды объектов основных средств (или их отдельных частей) для целей производства у физических лиц, осуществляющих предпринима-

<sup>153</sup> См. Бакаев А.С. Составление квартальной бухгалтерской отчетности в 1996 году//Экономико-правовой бюллетень. 1996. С. 9

<sup>154</sup> См. Постановление Высшего Арбитражного Суда РФ от 17.05.95 № К4-Н-7/918 и письмо Госналогслужбы РФ от 03.07.95 № НП-6-01/361

тельную деятельность<sup>155</sup>, арендная плата в сумме по договору включается в себестоимость продукции по элементу «Прочие затраты» (с этих доходов у предпринимателя должен быть исчислен подоходный налог).

Расходы по аренде имущества у физических лиц, не осуществляющих предпринимательскую деятельность, включаются в себестоимость продукции по элементу «Затраты на оплату труда».

В случае отсутствия подтверждающих документов расходы должны быть отнесены за счет чистой прибыли предприятия<sup>156</sup>.

Порядок отнесения затрат на себестоимость продукции при аренде вычислительной техники аналогичен порядку при аренде автомобиля.

При аренде юридическим лицом у физического лица квартиры следует учитывать, что жилые помещения предназначены для проживания граждан<sup>157</sup>. Жилые помещения могут сдаваться их собственниками для проживания на основании договора.

Размещение собственником в принадлежащем ему жилом помещении офиса (предприятий, учреждений, организаций) допускается только после перевода такого помещения в нежилое в порядке, определяемом жилищным законодательством.

### **Начисления на заработную плату и гонорар**

На счета издержек производства (обращения) предприятие может относить начисления на заработную плату и гонорар творческих работников, перечисляемые творческим союзам в их фонды в соответствии с установленным законодательством Российской Федерации порядком.

Выделение подобных расходов в отдельную статью затрат связано с тем, что достаточно часто творческие работники работают в организациях по договорам с творческими союзами. В таком случае для них источником выплаты вознаграждения за труд являются творческие союзы, а предприятия перечисляют суммы за выполненные работы не непосредственно этим работникам, а в фонды творческих союзов. Последнее обстоятельство делает невозможным включить подобные выплаты по элементу «фонд оплаты труда»<sup>158</sup>. Однако если выполнение таких работ на предприятии обусловлено технологическим процессом производственной деятельности, то затраты предприятия по их оплате должны быть учтены при формировании себестоимости продукции, в том числе и в целях налогообложения.

### **Платежи по страхованию**

На счета издержек производства (обращения) предприятие может относить платежи (страховые взносы) по всем видам страхования. Однако в целях налогообложения платежи по необязательным видам страхования, должны проводиться из чистой прибыли

ли. Только страховые платежи, производимые в соответствии с установленным законодательством порядком, могут в налоговом учете относиться на издержки.

В данном случае речь идет только о расходах предприятия по обязательному страхованию в соответствии с действующим законодательством. В коммерческих организациях обязательное страхование предусмотрено для следующих видов деятельности:

1. Специализированные транспортные предприятия для получения лицензии, дающей право на осуществление деятельности в качестве таможенного брокера или в качестве таможенного перевозчика, обязаны заключить договор страхования своей деятельности<sup>159</sup>.

2. Предприятия, занимающиеся частной детективной и охранной деятельностью, должны застраховать своих работников, работающих по найму, на случай гибели, получения увечья или иного повреждения здоровья в связи с осуществлением сыскных или охранных действий за счет средств предприятия<sup>160</sup>.

3. Пассажиры воздушного, железнодорожного, морского, внутреннего водного и автомобильного транспорта, а также туристы и экскурсанты, совершающие междугородние экскурсии по линии туристско-экскурсионных организаций, подлежат обязательному страхованию на время поездки (полета) за счет средств перевозчика<sup>161</sup>.

4. При временном вывозе культурных ценностей государственными хранилищами (музеями, архивами и т.п.) к заявлению о временном вывозе культурных ценностей должен быть приложен документ, подтверждающий коммерческое страхование временно вывозимых ценностей с обеспечением всех случаев страховых рисков, либо документ о государственной гарантии финансового покрытия всех рисков, предоставленный страной, принимающей культурные ценности<sup>162</sup>.

5. Расходы по страхованию экспортных грузов относятся на себестоимость продукции в тех случаях, когда участники сделки обязаны произвести страхование экспортных грузов и данные обязательства определены государственными соглашениями о присоединении к Решению Венской конвенции ООН 1980 г о договорах международной купли-продажи (СССР присоединился 01.09.91) Российская Федерация является правопреемником в отношениях членства бывшего Союза Советских Социалистических Республик (СССР) в Организации Объединенных Наций и несет в полном объеме ответственность по всем правам и обязательствам СССР согласно Уставу ООН и многосторонним договорам<sup>163</sup>.

<sup>159</sup> См. Таможенный кодекс РФ

<sup>160</sup> См. «О частной детективной и охранной деятельности в Российской Федерации». Закон РФ от 11.03.92

<sup>161</sup> См. «Об обязательном личном страховании пассажиров». Указ Президента РФ от 07.07.92 № 750

<sup>162</sup> См. «О вывозе и ввозе культурных ценностей». Закон РФ от 15.04.93

<sup>163</sup> См. Письмо МИД РФ от 13.01.92 № 11/Угл и письмо Госналогслужбы РФ от 14.05.96 № ПВ-6-13/325

<sup>155</sup> См. ГК РФ 1994 г. ст. 4

<sup>156</sup> См. Письмо Госналогслужбы РФ от 30.08.96 № ВГ-6-13/616

<sup>157</sup> См. ГК РФ, ст. 288 (введена Федеральным законом РФ от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ)

<sup>158</sup> См. Положение о составе затрат, п. 7

#### Бухгалтерские проводки:

<i>Зеленым</i>	<i>Красным цветом</i>
Д-т счета 20, 26, 44 К-т счета 76_страх на сумму 30 млн. Руб. - страховые платежи по обязательным видам страхования	Д-т счета 81 К-т счета 76_страх на сумму 300 млн. Руб. - страховые платежи по необязательным видам страхования

#### **Налоги, сборы и другие обязательные отчисления, производимые в соответствии с установленным законодательством порядком**

На счета издержек производства (обращения) предприятие может относить платежи по налогам, сборам и другим обязательные отчисления, производимые в соответствии с установленным законодательством порядком.

К таким налогам относятся:

1. Налог на добавленную стоимость в тех случаях, когда суммы налога не возмещаются из бюджета и их отнесение на себестоимость прямо определено<sup>164</sup>;
2. Налог на пользователей автомобильных дорог, налог с владельцев транспортных средств<sup>165</sup>. Аудитору следует иметь в виду особый порядок отнесения на себестоимость налога на приобретение автотранспортных средств. Данный налог по факту оплаты сразу на себестоимость не относится, а первоначально учитывается на счете 08 «Капитальные вложения» и уже затем через износ автомобиля списывается на себестоимость продукции<sup>166</sup>;
3. Плата за землю<sup>167</sup>;
4. Плата за воду;
5. Плата за право на пользование недрами;
6. Местный транспортный налог;
7. Другие предусмотренные законодательством налоги и платежи<sup>168</sup>.

#### **Расходы на проведение сертификации продукции и услуг**

На счета издержек производства (обращения) предприятие может относить затраты на проведение сертификации продукции и услуг в области пожарной безопасности.

Что касается оплаты работ по сертификации продукции у уполномоченного лица на ее соответствие предъявляемым к данной продукции требованиям<sup>169</sup>, то такие затраты следует отнести к расходам «по контролю производственных процессов и качества выпускаемой продукции», если на предприятии

<sup>164</sup> См. «О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость». Инструкция Госналогслужбы РФ от 11.10.95 № 39

<sup>165</sup> См. «О порядке исчисления и уплаты налогов, поступающих в дорожные фонды». Инструкция Госналогслужбы РФ от 15.05.95 № 30

<sup>166</sup> См. Инструкцию Госналогслужбы РФ от 15.05.95 № 30

<sup>167</sup> См. «По применению Закона Российской Федерации «О плате за землю». Инструкция Госналогслужбы РФ от 17.04.95 № 29

<sup>168</sup> См. «Об основах налоговой системы Российской Федерации». Закон РФ

<sup>169</sup> См. «О сертификации продукции и услуг». Закон РФ от 10.06.93

имеется соответствующее обоснование их необходимости<sup>170</sup>.

#### **Плата за провоз тяжеловесных грузов**

На счета издержек производства (обращения) предприятие может относить оплату за провоз тяжеловесных грузов при проезде по автомобильным дорогам общего пользования<sup>171</sup>.

#### **Другие виды расходов**

На счета издержек производства (обращения) предприятие может относить другие виды затрат соответствии с установленным законодательством порядком.

Как правило, в состав таких расходов включаются специфические расходы предприятий и организаций, предусмотренные соответствующими министерствами и ведомствами для конкретных отраслей с учетом их специфики.

Сюда же можно отнести затраты на приобретение специальных марок организациями - производителями алкогольной продукции<sup>172</sup>.

#### **Потери от брака**

На счета издержек производства (обращения) предприятие может относить потери от брака.

Порядок учета потерь от брака в издержках производства (обращения) определяется отраслевыми методическими указаниями. В общем случае в себестоимость продукции включаются затраты по окончательному (неисправимому) браку за вычетом возмещения (сумм, удержанных с виновников брака или с поставщиков недоброкачественных материалов, и стоимости материалов по цене их возможного использования) и затраты (по элементам) по исправлению забракованной продукции.

#### **Расходы на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание**

На счета издержек производства (обращения) предприятие может относить затраты на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание изделий, на которые установлен гарантийный срок службы.

К таким затратам относятся расходы предприятий, изготавливающих продукцию, на которую установлен гарантийный срок службы, связанные с содержанием персонала, обеспечивающего в течение гарантийного срока проведение инструктажа, установки, наладки, технического обслуживания, контроля за соответствующей эксплуатацией изделий у потребителей, и материальным обеспечением их деятельности.

#### **Потери от простоев по внутрипроизводственным причинам**

На счета издержек производства (обращения) предприятие может относить потери от простоев по внутрипроизводственным причинам.

<sup>170</sup> См. Положение о составе затрат, подп. «а» п. 2, п. 10

<sup>171</sup> См. Постановление Правительства РФ от 14.10.96 № 1211

и Указ Президента РФ от 23.05.96 № 763

<sup>172</sup> См. Постановление Правительства РФ от 03.08.96 № 938

Потери от простоев по внешним причинам (оплата труда в установленном законодательством размере, начисления во внебюджетные фонды, стоимость потребленных ресурсов, непроизводительно затраченных во время остановки производства) должны быть возмещены организациями и предприятиями, по вине которых произошли потери.

### **Потери, вызванные стихийными бедствиями**

На счета издержек производства (обращения) предприятие может относить потери, вызванные стихийными бедствиями. Эти потери возмещаются за счет страхового фонда или относятся на финансовые результаты деятельности предприятия.

### **Недостачи материальных ценностей**

На счета издержек производства (обращения) предприятие может относить недостачи материальных ценностей в производстве и на складах при отсутствии виновных лиц, если это подтверждено в судебном порядке.

### **Возмещение вреда, причиненного работникам**

На счета издержек производства (обращения) предприятие может относить затраты по возмещению вреда, причиненного работникам увечьем, профессиональным заболеванием либо иным повреждением здоровья, связанными с исполнением ими трудовых обязанностей, при осуществлении выплат по возмещению указанного вреда в порядке и на условиях, предусмотренных законодательством Российской Федерации<sup>173</sup>.

### **Выплаты работникам, высвобождаемым с предприятий**

На счета издержек производства (обращения) предприятие может относить выплаты работникам, высвобождаемым с предприятий и из организаций в связи с их реорганизацией, сокращением численности работников и штатов<sup>174</sup>.

### **Схема бухгалтерских проводок по затратам на производство продукции**

№№ п/п	Содержание операций	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1	Списание стоимости материалов, МБП, износа по МБП	20	10, 12, 13
2	Списание использованных на производство полуфабрикатов собственного производства	20	21
3	Списание услуг основных и вспомогательных цехов, цеховых и общезаводских расходов	20	23, 25, 26
4	Потери от сверхнормативного гарантийного ремонта, от брака	20	28

<sup>173</sup> См. «Правила возмещения работодателями вреда, причиненного работникам увечьем, профессиональным заболеванием либо иным повреждением здоровья, связанными с исполнением ими трудовых обязанностей». Утверждены Постановлением Верховного Совета РФ от 24.12.92 № 4214-1

<sup>174</sup> См. «О внесении изменений и дополнений в Кодекс законов о труде РСФСР». Закон РФ от 25.09.92 № 3543-1

№№ п/п	Содержание операций	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
5	Списание износа основных фондов промышленного назначения	20	02
6	Списание начисленного износа по использованному нематериальным активам в производстве по расчету	20	05
7	Увеличение незавершенного производства в результате проведенной переоценки	20	14
8	Списание отклонений в стоимости материалов	20	16
9	Списание соответствующей доли расходов будущих периодов	20	31
10	Списание использованной в процессе производства по себестоимости готовой продукции собственного производства	20	40
11	Начисление и списание расходов по личному страхованию работников	20	65
12	Списание начислений внебюджетных фондов	20	67
13	Списание потерь от брака	20	28
14	Оказанные услуги сторонних организаций	20	60, 76
15	Начисление фонда оплаты труда	20	70
16	Начисление фондов социального страхования и обеспечения на фонд оплаты труда	20	69
17	Списание налогов и сборов в бюджет	20	68
18	Списание недостач и потерь в пределах норм естественной убыли и сверх норм естественной убыли при отсутствии конкретных виновников по материальным ценностям	20	84
19	Начисление резервов предстоящих расходов	20	89
20	Списание расходов подотчетных лиц на основное производство	20	71
21	Списание выявленных излишков в незавершенном производстве	20	80
22	Отражение оприходования возврата отходов производства	10	20
23	Финансовые вложения, произведенные незавершенным производством	06,58	20
24	Оприходование возврата МБП, ранее списанных на производство сразу	12	20
25	Списание фактических затрат по аннулированным производственным заказам	80	20
26	Списание расходов по оказанию услуг социальной сфере	81, 88, 96	20
27	Стоимость реализованной бракованной продукции, возвращенной покупателями	40	20
28	Доля цеховых и общезаводских расходов, отнесенная на виновных лиц при исправлении брака	28	25, 26
29	Отнесение доли общезаводских расходов на виновных лиц при предъявлении претензий	63	26
30	Списание части расходов на добавочный капитал	87	20, 23

№№ п/п	Содержание операций	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
31	Списание налога на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	20,23	19

### **Документальное оформление отнесения расходов на затраты**

При исчислении финансового результата деятельности предприятия в целях налогообложения<sup>175</sup> необходимо различать два понятия:

• **«затраты»** (аналогично понятиям «отчисления», «содержание и обслуживание»), связанные с производственной деятельностью предприятия,

• **«затраты на оплату (уплату)»**, произведенные в процессе производственно-хозяйственной деятельности предприятия.

«Затраты» включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) того отчетного периода, к которому они относятся, независимо от времени оплаты - предварительной или последующей (арендная плата, плата за абонентское обслуживание, плата за подписку на периодические издания нормативно-технического характера и т.п.). В основном такой подход относится к расходам, связанным с потреблением предприятием в производственном процессе материальных ресурсов и услуг промышленного характера. На практике налоговые органы по факту начисления учитывают «расходы на оплату труда» (так как это общепринятый устойчивый термин) и другие необходимые выплаты, предусмотренные действующим законодательством о труде.

«Затраты на оплату (уплату)» включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) только, когда имеется подтверждение факта расчетов за использованные в производстве работы, услуги (ценности). Следует отметить, что далеко не все налоговые органы придерживаются такого принципа. Наиболее часто встречается лишь требование расчетов с банком по процентам за полученный кредит. Однако в случае выявления налоговыми органами учета таких затрат без расчетов по ним с поставщиком при определении налогооблагаемой прибыли и начислении в связи с этим финансовых санкций предприятие формально не сможет оспорить такой подход работников налоговой службы.

Факт осуществления затрат и их содержание (направленность) могут подтверждаться платежными документами, актами, счетами, накладными, путевыми листами, справками, квитанциями и пр.

Наличие договоров не является основанием для отнесения расходов на затраты. Оно может лишь свидетельствовать о намерениях сторон. Для отнесения произведенных по этим договорам расходов на затраты должны быть составлены документы, подтверждающие факты фактического выполнения и приемки работ в натуральном и стоимостном выражении.

Любая хозяйственная операция считается оформленной правильно, если оформляющие ее до-

кументы содержат следующие обязательные реквизиты<sup>176</sup>, позволяющие проверить достоверность произведенной хозяйственной операции:

- наименование документа,
- дату составления,
- содержание хозяйственной операции,
- измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении,
- наименование должностей лиц, ответственных за совершение данной операции и правильность ее оформления,
- личные подписи и их расшифровки.

**Акт приемки-сдачи работ** по договору может служить основанием для отнесения затрат на издержки производства, если в нем присутствуют все выше перечисленные реквизиты, в частности, измерители хозяйственной операции **в натуральном и денежном** выражении и подписи обеих сторон. В связи с тем, что в этом случае речь идет о взаимоотношениях двух юридических лиц обязательным реквизитом в этом случае выступает наличие **печатей**.

### **Типичные ошибки**

#### **Капитальный ремонт**

На практике («по жизни») часто из сметы на проведение капитального ремонта (обычно так называют смету в целях обоснования включения таких затрат в себестоимость) следует, что проводимые по ней работы относятся к расширению, реконструкции или техническому перевооружению действующего предприятия.<sup>177</sup>

К **расширению** действующих предприятий относится строительство дополнительных производств на действующем предприятии (сооружении), а также строительство новых и расширение существующих отдельных цехов и объектов основного, подсобного и обслуживающего назначения на территории действующих предприятий или примыкающих к ним площадках в целях создания дополнительных или новых производственных мощностей.

К расширению действующих предприятий относится также строительство филиалов и производств, входящих в их состав, которые после ввода в эксплуатацию не будут находиться на самостоятельном балансе.

Если в процессе проектной проработки выявилась необходимость и экономическая целесообразность одновременно с расширением предприятия осуществлять реконструкцию действующих цехов и объектов основного, подсобного и обслуживающего назначения, то соответствующие работы и затраты включаются в состав проекта расширения предприятия, но выделяются в сводном сметном расчете отдельной строкой.

<sup>176</sup> См. Положения о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации

<sup>177</sup> См. «Об определении понятий нового строительства, расширения, реконструкции и технического перевооружения действующих предприятий». Письмо Госплана СССР, Госстроя СССР, Стройбанка СССР и ЦСУ СССР от 08.05.84 № НБ-36/Д/23-Д/144/6-14 (в редакции письма Минфина СССР от 11.02.86 № 30).

<sup>175</sup> См. Положение о составе затрат

При расширении действующего предприятия увеличение его производственной мощности (производительности, пропускной способности, вместимости здания или сооружения) должно осуществляться в более короткие сроки и при меньших удельных затратах по сравнению с созданием аналогичных мощностей путем нового строительства с одновременным повышением технического уровня и улучшением технико-экономических показателей предприятия в целом.

К **реконструкции** действующих предприятий относится переустройство существующих цехов и объектов основного, подсобного и обслуживающего назначения, как правило, без расширения имеющихся зданий и сооружений основного назначения, связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономического уровня на основе достижений научно-технического прогресса и осуществляемое по комплексному проекту на реконструкцию предприятия в целом в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции, в основном без увеличения численности работающих при одновременном улучшении условий их труда и охраны окружающей среды.

При реконструкции действующих предприятий могут осуществляться: расширение отдельных зданий и сооружений основного, подсобного и обслуживающего назначения в случаях, когда новое высокопроизводительное и более совершенное по техническим показателям оборудование не может быть размещено в существующих зданиях; строительство новых и расширение существующих цехов и объектов подсобного и обслуживающего назначения в целях ликвидации диспропорций; строительство новых зданий и сооружений того же назначения взамен ликвидируемых на территории действующего предприятия, дальнейшая эксплуатация которых по техническим и экономическим условиям признана нецелесообразной.

При реконструкции должны обеспечиваться: увеличение производственной мощности предприятия, прежде всего, за счет устранения диспропорций в технологических звеньях; внедрение малоотходной, безотходной технологий и гибких производств; сокращение числа рабочих мест; повышение производительности труда; снижение материалоемкости производства и себестоимости продукции; повышение фондоотдачи и улучшение других технико-экономических показателей действующего предприятия.

К **техническому перевооружению** действующих предприятий относится комплекс мероприятий по повышению технико-экономического уровня отдельных производств, цехов и участков на основе внедрения передовой техники и технологии, механизации и автоматизации производства, модернизации и замены устаревшего и физически изношенного оборудования новым более производительным, а также по совершенствованию общезаводского хозяйства и вспомогательных служб.

Техническое перевооружение действующих предприятий осуществляется по проектам и сметам

на отдельные объекты или виды работ, разрабатываемым на основе единого технико-экономического обоснования и в соответствии с планом повышения технико-экономического уровня отрасли (подотрасли), как правило, без расширения производственных площадей.

Целью технического перевооружения действующих предприятий является всемерная интенсификация производства, увеличение производственных мощностей, выпуска продукции и улучшение ее качества при обеспечении роста производительности труда и сокращения рабочих мест, снижения материалоемкости и себестоимости продукции, экономии материальных и топливно-энергетических ресурсов, улучшения других технико-экономических показателей работы предприятия в целом.

Так, например, при техническом перевооружении действующих предприятий могут осуществляться: установка дополнительно на существующих производственных площадях оборудования и машин, внедрение автоматизированных систем управления и контроля, применение радио, телевидения и других современных средств в управлении производством, модернизация и техническое переустройство природоохранительных объектов, отопительных и вентиляционных систем, присоединение предприятий, цехов и установок к централизованным источникам тепло- и электроснабжения. При этом допускаются частичная перестройка (усиление несущих конструкций, замена перекрытий, изменение планировки существующих зданий и сооружений и другие мероприятия) и расширение существующих производственных зданий и сооружений, обусловленные габаритами размещаемого нового оборудования, и расширение существующих или строительство новых объектов подсобного и обслуживающего назначения (например, объектов складского хозяйства, компрессорных, котельных, кислородных и других объектов), если это связано с проводимыми мероприятиями по техническому перевооружению.

Таким образом, если в смете на капитальный ремонт объекта предусмотрено произвести демонтаж одной поточной линии, а на ее месте смонтировать две, то затраты на проведение данных работ не могут быть отнесены на текущие издержки производства.

### **Устранение дефектов**

Затраты по устранению недоделок в проектах и строительно-монтажных работах, исправлению дефектов оборудования по вине организаций-изготовителей, а также повреждений и деформаций, полученных при транспортировке до приобъектного склада, затраты по ревизии (разборке) оборудования, вызванные дефектами антикоррозийной защиты, и другие аналогичные затраты производятся за счет организаций, нарушивших условия поставок и выполнения работ.

## Списание материальных ценностей на издержки производства по мере их приобретения

Материальные ценности нельзя списывать на издержки производства по мере их приобретения даже при их достаточно низкой стоимости и небольшом количестве.

Бухгалтерская проводка:

Д-т счета 20 - К-т счета 71	на стоимость приобретенных материалов
--------------------------------	---------------------------------------

Их необходимо списывать через счета учета материальных ценностей.

Бухгалтерские проводки:

Д-т счета 10 - К-т счета 71	на стоимость приобретенных материалов
Д-т счета 20 К-т счета 10	стоимость материалов, использованных в производстве

Если списывать материальные ценности прямо на издержки производства, получается списание материалов по себестоимости их единицы, что неправомерно для большинства предприятий и приводит к искажению расчетной себестоимости выпускаемой в отчетном периоде продукции (работ, услуг).

К предприятию будут предъявлены финансовые санкции в случае налоговыми органами будет выявлено занижение налогооблагаемой прибыли предприятия.

## Перемещение требующих монтажа основных средств

Предприятиям не следует по статье затрат некапитального характера проводить затраты по переносу требующих монтажа основных средств и отдельных агрегатов на другое месторасположение (расходы по их демонтажу, монтажу, установке и наладке на новом месте). Расходы по перемещению оборудования, требующего монтажа, числящегося на действующих предприятиях в основных средствах, отражаются на счетах бухгалтерского учета в порядке, установленном для учета частичной ликвидации объектов<sup>178</sup>. В случаях достройки, дооборудования, реконструкции или частичной ликвидации этих объектов произведенные затраты изменяют первоначальную стоимость основных средств, а значит не могут быть отнесены на издержки производства и обращения<sup>179</sup>.

## Заработная плата медицинскому персоналу

На счета издержек производства (обращения) предприятие нельзя относить начисленную медицинскому персоналу заработную плату или производимые им доплаты, а также стоимость приобретаемых для медицинского пункта медикаментов и перевязочных материалов. Данные расходы производятся за счет чистой прибыли предприятия.

## Оплата сторожевой охраны

Оплата услуг сторонних организаций (даже при наличии у них лицензии) по охране предприятия

<sup>178</sup> См. Письмо Минфина СССР от 07.05.76 № 30

<sup>179</sup> См. Положение о бухгалтерском учете отчетности в РФ, п. 43

или его работников в случаях, не установленных законодательством (охрана руководителей предприятия или членов их семей и пр.), должна осуществляться за счет его чистой прибыли.

## Платежи за выбросы (сбросы) загрязняющих веществ

Платежи за предельно допустимые выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в природную среду осуществляются за счет себестоимости продукции (работ, услуг), а платежи за превышение их – за счет прибыли, остающейся в распоряжении природопользователей.

Расходы по выполнению необходимых мероприятий по охране окружающей среды и рациональному использованию природных ресурсов, а также от возмещения в полном объеме вреда, причиненного природной среде, здоровью, имуществу граждан загрязнением окружающей среды возмещаются за счет чистой прибыли предприятия.

## Отчисления на содержание аппарата управления

В себестоимость продукции не могут быть включены отчисления на содержание аппарата управления межотраслевых или вышестоящих организаций (концерны, холдинги, ассоциации и т.д.). Отчисления на содержание аппарата управления межотраслевых государственных объединений, ассоциаций, концернов, а также иных вневедомственных структур управления осуществляются за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятий<sup>180</sup>.

## Расходы по приобретению проездных билетов

Расходы по приобретению проездных билетов для проезда на городском транспорте общего пользования работникам аппарата управления относятся на издержки производства (обращения) только в том случае, если выполняются три следующие условия:

- эти работники на время выполнения служебных обязанностей не обеспечиваются специальным транспортом;
- проездные билеты могут приобретаться предприятиями только для работников, работа которых носит разъездной характер (курьеров, экспедиторов, работников электрических, газовых, водопроводных и канализационных сетей, работников связи и других)<sup>181</sup>. Причем контингент работников, для которых необходимо приобретать месячные и квартальные билеты для проезда на городском пассажирском транспорте, должен быть предусмотрен соответствующими министерствами, ведомствами

<sup>180</sup> См. Письмо Госналогслужбы РФ от 17.06.94 № ВГ-6-01/213, п.31, а также письмо ГНИ по г. Москве от 29.03.94 № 11-13/2990

<sup>181</sup> См. «Об упорядочении использования предприятиями, организациями и учреждениями средств на приобретение билетов для проезда на городском пассажирском транспорте». Постановление Совета министров РСФСР от 04.05.61 № 521

или областными (краевыми) органами управления. Если такой перечень не установлен или в установленном перечне отсутствует наименование какой-либо должности, то относить на себестоимость затраты по приобретению проездных билетов для работников этой должности неправомерно;

- на предприятии установлен и действует механизм, обеспечивающий возможность использования приобретенных за счет предприятия проездных билетов исключительно во время деловых (по заданию руководителя или связанных непосредственно с их должностными обязанностями) поездок.

В противном случае у предприятия отсутствует возможность подтвердить производственную направленность всей суммы данных расходов и в случае документальной проверки налоговыми органами эти расходы могут быть квалифицированы как занижение предприятием налогооблагаемой прибыли за счет необоснованного включения таких сумм в себестоимость реализованной продукции.

### **Командировочные расходы**

В целях налогообложения нельзя относить на себестоимость продукции (работ, услуг) суточные, выплаченные работникам по однодневным командировкам. В случае, если работник имеет возможность вернуться из командировки в этот же день, то суточные ему не выплачиваются<sup>182</sup>.

### **Оплата услуг связи**

Оплата услуг связи (в том числе абонентная плата, плата за предоставление междугородных и международных переговоров, связанных с основной производственной деятельностью) включается в себестоимость продукции (работ, услуг). При списании на себестоимость расходов по услугам связи предприятиям необходимо учитывать, что основанием для отнесения данных затрат на издержки производства являются первичные документы<sup>183</sup>, поэтому при получении от организаций связи документов о составе телефонных переговоров следует сравнить номера телефонов по документам телефонной станции с номерами, указанными в заключенных между предприятиями договорах или других документах, подтверждающих наличие у этих организаций данных номеров. В случае неподтверждения этих номеров данные расходы для целей налогообложения в себестоимости не учитываются. При этом суммы оплаченных счетов частных лиц включаются в доход работников для целей обложения подоходным налогом.

### **Оплата услуг сторонних организаций**

Оплата услуг сторонних организаций может быть отнесена на издержки производства и учтена в целях налогообложения только в том случае, когда штатным расписанием организации или должност-

ными инструкциями не предусмотрено выполнение каких-либо функций управления производством.

Поэтому нельзя считать правомерным отнесение на себестоимость оплаты юридических услуг по представлению интересов организации в судебных органах, если в штатном расписании предприятия имеется юридический отдел (или должность юриста) и при этом в должностных инструкциях работников отдела (работника) предусмотрена данная обязанность.

### **Оплата услуг депозитариев**

В акционерных обществах с числом акционеров более 1000 нельзя относить на затраты оплату услуг депозитариев и иных специализированных регистраторов, осуществляющих ведение реестра акционеров<sup>184</sup>, поскольку данные услуги не относятся ни к производственному процессу, ни к процессу управления предприятием.

### **Оплата консультационных и информационных услуг**

Отнесение на себестоимость расходов по оплате консультационных и информационных услуг производится при обязательном наличии договора, в котором отражены содержание услуг и их непосредственная связь с управлением производством. Кроме того, данные услуги должны быть приняты по акту о сдаче-приемке услуг (работ), из которого явно следует, когда и какие конкретно услуги (информация) были оказаны предприятию. Кроме того, предприятие должно иметь документально подтвердить (отчеты, описания технологии операций и пр.) использование данных услуг в процессе производственной деятельности. Как показывает практика, пренебрежение предприятием данным советом в дальнейшем приведет к спорам с налоговыми органами о правомерности учета данных затрат при расчете налога на прибыль.

### **Оплата аудиторских услуг**

Оплата аудиторских услуг не может быть отнесена организацией на затраты в двух случаях:

- если из документации по организации проведения проверки явно следует, что она связана с инициативой одного из участников<sup>185</sup>,

- если из документации по организации проведения проверки явно следует, что проводилось по решению собрания учредителей предприятия, так как проверка, проводимая по решению собрания учредителей, связана с защитой интересов собственников, а не с функцией управления предприятием, которая осуществляется непосредственно его дирекцией (администрацией).

### **Оплата услуг независимых оценщиков**

Оплата услуг независимых экспертов в случае, если оценка тех или иных фондов предприятия относится к виду деятельности, на проведение которой местным (территориальным) законодательством ус-

<sup>182</sup> См. «О служебных командировках в пределах СССР». Инструкция Минфина СССР, Госкомтруда и ВЦСПС от 07.04.88 № 62

<sup>183</sup> См. Положения о бухгалтерском учете и отчетности в РФ

<sup>184</sup> См. «О мерах по обеспечению прав акционеров». Указ Президента РФ от 27.12.93 № 1769

<sup>185</sup> См. «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации». Указ Президента РФ от 22.12.93 № 2263

тановлено требование наличия лицензии, не может быть отнесена на затраты, если у организации-оценщика нет на это лицензии.

Например, постановлением Правительства г. Москвы от 04.10.94 № 885 «О лицензировании риэлтерской деятельности» оценка жилых помещений определена как самостоятельный лицензируемый вид риэлтерской деятельности. Отсутствие лицензии у привлеченных независимых экспертов при проведении оценки жилых помещений, являющихся основными средствами предприятия, позволяет исключить рассматриваемые затраты из себестоимости продукции предприятия после признания сделки недействительной, так как она в момент своего заключения не соответствовала обязательным для сторон правилам<sup>186</sup>.

### **Расходы на изготовление визитных карточек**

Расходы организации на изготовление визитных карточек своим сотрудникам не могут быть отнесены организацией на затраты.

Такие затраты могут быть признаны налоговыми органами правомерными только в том случае, если изготовленные визитные карточки сотрудников оприходованы на предприятии, находятся у установленного подотчетного лица и выдаются сотрудникам для использования в процессе ведения переговоров (для указания фамилии, имени, отчества и должности представителя). В остальных случаях подобные расходы должны производиться за счет чистой прибыли предприятия с удержанием с сотрудников сумм подоходного налога с предоставленных им услуг, которые в обычных случаях являются платными<sup>187</sup>.

### **Страховые резервы**

Не могут быть отнесены на себестоимость через включение в страховой фонд платежи по страхованию следующих рисков:

- страхование риска непогашения кредита и иных видов финансовых деловых рисков,
- страхованию от штрафных санкций за нарушения налогового законодательства и пр.

На предприятии должен быть соблюден принцип производственной направленности затрат, согласно которому не могут быть включены в издержки производства:

- расходы на страхование имущества предприятия, не участвующего в производственной деятельности,
- страхование лиц, не являющихся работниками этого предприятия.

Отчисления в резерв следует производить только в размерах, определенных в существующих договорах со страховыми организациями.

В том случае, когда по заключенным договорам страхования суммы причитающихся к перечислению страховых платежей превышают допустимый размер резерва на эти цели, эти суммы могут быть

отражены как расходы будущих периодов с последующим отнесением на уменьшение создаваемого в последующие отчетные периоды резерва, так как учетный процесс в организации формируется исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности. Сумма резерва, не перекрытая соответствующими расходами на конец отчетного периода (года), сторнированию не подлежит.

### **Оплата процентов по просроченным ссудам**

Аудитор должен проследить, что для целей налогообложения затраты по оплате процентов по просроченным ссудам в себестоимость продукции (работ, услуг) не включаются, а по оплате процентов по бюджетным ссудам принимаются в пределах ставок, установленных законодательством Российской Федерации.

При отнесении затрат на оплату процентов по бюджетным ссудам на себестоимость реализованной продукции предприятиям следует руководствоваться не только ставкой ЦБ РФ, но и ставками, которые установлены в соответствующих нормативных актах о федеральном бюджете на соответствующий год.

### **Оплата услуг, результаты от которых могут быть использованы в течение длительного периода времени**

Консультационные услуги, результаты от которых могут быть использованы в течение длительного периода времени, например, касающиеся внедрения новых систем управления (например, всевозможных АРМов для бухгалтера, конструктора и т.п.), не могут быть полностью включены в себестоимость продукции (работ, услуг) текущего периода. Их следует отнести на счет 31 и списывать в течение этого срока равномерно (срок следует установить распоряжением по организации).

Д-т счета 31 - К-т счета 51	оплата услуг по установке АРМа бухгалтера
Д-т счетов 26,44 – К-т счета 31	списание на издержки производства оплата стоимости оплаченных услуг по установке АРМа бухгалтера (равномерно в течение установленного срока)

### **Расходы в иностранной валюте**

Расходы, произведенные предприятием в иностранной валюте и подлежащие включению в себестоимость продукции (работ, услуг), отражаются в валюте, действующей на территории Российской Федерации, в суммах, определяемых путем пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на дату совершения операций.

<sup>186</sup> См. ГК РФ 1994 г., статьи 167, 168, 422

<sup>187</sup> См. По применению Закона Российской Федерации "О подоходном налоге с физических лиц». Инструкция Госналогслужбы РФ № 35

Таблица 14

**Перечень дат совершения отдельных операций в иностранной валюте<sup>188</sup>**

<b>Операция в иностранной валюте</b>	<b>Датой совершения операций в иностранной валюте считается</b>
Банковские операции по валютным счетам	Дата зачисления денежных средств на валютный счет организации в банке или их списания
Кассовые операции с иностранной валютой	Дата оприходования или выдачи денежных знаков из кассы организации
Реализация товаров, работ, услуг, иного имущества за иностранную валюту: при определении выручки от реализации по мере предъявления покупателю (заказчику) расчетных документов при определении выручки от реализации по мере оплаты: при безналичных расчетах при расчетах наличными денежными средствами	Дата предъявления счетов и иных аналогичных документов покупателю (заказчику) при условии отгрузки (отпуска) товаров, иного имущества, фактического выполнения работ, оказания услуг Дата зачисления денежных средств на валютный счет организации в банке или ином кредитном учреждении при условии отгрузки (отпуска) товаров, иного имущества, фактического выполнения работ, оказания услуг Дата оприходования денежных знаков в кассе организации при условии отгрузки (отпуска) товаров, иного имущества, фактического выполнения работ, оказания услуг
Реализация товаров, иного имущества, работ, услуг за иностранную валюту в условиях товарообмена: при определении отгрузки (отпуска) выручки от реализации по мере предъявления покупателю (заказчику) расчетных документов при определении выручки от реализации по мере оплаты (при безналичных расчетах и расчетах наличными денежными средствами)	Дата предъявления счетов и иных аналогичных документов при условии отгрузки (отпуска) товаров, иного имущества, фактического выполнения работ, оказания услуг Дата перехода права собственности на импортированные товары, иное имущество к импортеру, фактического потребления услуг
Импорт товаров, иного имущества	Дата перехода права собственности на импортированные товары, иное имущество к импортеру
Импорт услуги	Дата фактического потребления услуги
Погашение задолженности в иностранной валюте по суммам, выданным ранее работникам организации под отчет на осуществление определенных расходов	Дата утверждения авансового отчета
Формирование уставного капитала организации и образование задолженности его собственников по вкладам в него	Дата подписания учредительных документов

<sup>188</sup> См. «Учет имущества и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте (ПБУ 3/95)». Положение по бухгалтерскому учету. Приложение к Приказу Минфина РФ от 13 июня 1995 г. N 50

## Себестоимость продукции (товаров)

### Счет 40 «Готовая продукция», счет 41 «Товары» и счет 42 «Торговая наценка»

Ведение счета 40 на предприятии не является обязательным. Его ведение целесообразно в том случае, если на предприятии постоянно имеются значительные остатки изготовленной, но не отгруженной продукции, а также в случае, если изготовленная продукция поступает на склад и только после этого отпускается потребителям.

Если на предприятии в отношении выпускаемой продукции установлены специальные требования по приемке (необходимость лабораторных исследований, технических испытаний и т.п.), то в составе готовой продукции на счете 40 может быть учтена только продукция, прошедшая установленную процедуру проверки ее существенных характеристик.

Готовая продукция учитывается на счете 40 по фактической производственной или по нормативной плановой себестоимости.

Необходимо иметь в виду, что на счете 40 «Готовая продукция» не учитываются:

- готовые изделия, приобретенные для комплектации (стоимость которых не включается в себестоимость продукции предприятия) или в качестве товаров для продажи (их учет осуществляется на счете 41 «Товары»);
- стоимость выполненных работ и оказанных услуг на сторону (фактические затраты по ним списываются со счетов учета затрат на производство непосредственно на счет 46 «Реализация продукции (работ, услуг)»);
- продукция, подлежащая сдаче заказчиком на месте и не оформленная актом приемки (остается в составе незавершенного производства);
- продукция полностью направляемая для использования на самом предприятии (такая продукция на счет 40 «Готовая продукция» может не приходиться, а учитываться на счете 10 «Материалы» и других аналогичных счетах в зависимости от назначения этой продукции).

При передаче готовой продукции «на реализацию» следует различать два варианта порядка отражения этой операции на счетах бухгалтерского учета в зависимости от условий заключенного договора (см. рис. 17).

**1. Право собственности на продукцию переходит к контрагенту после ее отгрузки.** При этом оплата данной продукции поставщику осуществляется по мере ее реализации контрагентом покупателям. По сути данная операция является продажей продукции с отсрочкой платежа. В этом случае стоимость готовой (отгруженной) продукции списывается в дебет счета 46 «Реализация».

**2. Готовая продукция передана другим организациям для реализации на комиссионных началах (при условии, что право собственности на эту продукцию сохраняется за поставщиком до момента ее продажи) третьим лицам.** В этой ситуации

стоимость готовой продукции подлежит списанию с кредита счета 40 «Готовая продукция» (либо непосредственно со счетов учета затрат, если счет 40 на предприятии не применяется) в дебет счета 45 «Товары отгруженные».



Рис. 17. Варианты реализации продукции

Стоимость отгруженной продукции, право собственности на которую не перешло к покупателю, должна быть отражена на счете 45 по себестоимости ее получения. Себестоимость этой продукции не может быть списана в дебет счета 46 «Реализация продукции» до момента перехода права собственности на эту продукцию к другому лицу. Обратите внимание, что стоимость этой продукции не может числиться в составе незавершенного производства.

Несоблюдение указанных требований может привести к искажению налогооблагаемой базы по налогу на имущество и следовательно налогооблагаемой прибыли, а также налогооблагаемой базы по другим налогам.

На торговых предприятиях функции счета 40 выполняет счет 41 «Товары».

На промышленных и иных производственных предприятиях счет 41 «Товары» применяется в случаях, когда какие-либо материальные ценности приобретаются специально для продажи или когда стоимость готовых изделий, приобретаемых для комплектации на промышленных предприятиях, не включается в себестоимость продукции.

Учет товарно-материальных ценностей на счете 41 «Товары» на производственных предприятиях (в случае если они не осуществляют розничную торговлю как один из видов деятельности) ведется по покупным ценам (т.е. по фактически произведенным расходам на их приобретение).

В организациях торговли, снабжения и сбыта товары на счете 41 отражаются по розничным (продажным) ценам или покупной стоимости<sup>189</sup>. Выбор того или иного способа отражения товаров на счетах бухгалтерского учета является элементом

учетной политики предприятия и должен быть соответствующим образом оформлен.

Учет товаров по розничным (продажным) ценам могут осуществлять только предприятия розничной торговли и общественного питания. В этом случае разница между покупной стоимостью и стоимостью по продажным ценам (скидки, накладки) отражается на счете 42 «Торговая наценка» (см. рис. 18).

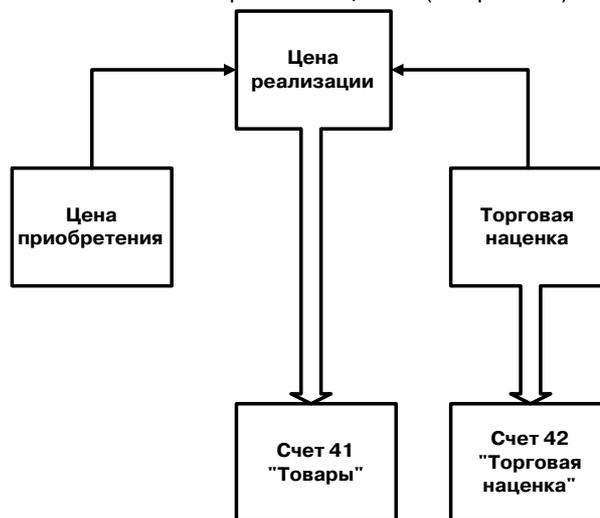


Рис. 18. Учет товаров в розничной торговле по цене реализации

На предприятиях розничной торговли учет товаров может вестись и по цене их приобретения (см. рис. 19). Счет 42 в этом случае вообще не используется.

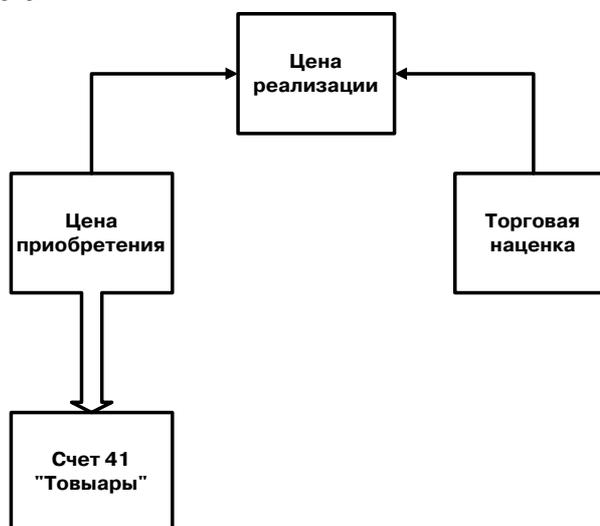


Рис. 19. Учет товаров в розничной торговле по цене приобретения

Цена приобретения (покупная стоимость товаров) определяется путем суммирования фактически произведенных расходов. При этом следует иметь в виду, что на предприятиях торговли услуги сторонних организаций по доставке товаров (транспортные расходы) могут как включаться в цену товаров, так и учитываться в составе издержек обращения в зави-

<sup>189</sup> См. Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, п. 51

симости от условий заключенного с поставщиком договора и принятой предприятием учетной политики. Рассмотрим возможные варианты:

**Вариант 1.** По условиям договора поставщик обязан доставить товар на склад покупателя. При этом транспортные расходы поставщика включены в цену товара и обязанность покупателя оплатить эти расходы отдельно не оговорена. В этом случае для покупателя не имеет значения фактический размер транспортных расходов поставщика, так как он оплачивает договорную цену товара, включающую в себя расходы поставщика по их доставке, и эта цена не может быть изменена в зависимости от величины транспортных расходов.

В бухгалтерском учете покупателя эта ситуация отражается следующим образом:

а) для розничной торговли:

Д-т счета 41 – К-т счета 60	получен товар от поставщика (по договорной цене, включая НДС и транспортные расходы)
Д-т счета 60 – К-т счета 51 (50)	оплачен поставщику товар (по договорной цене, включая НДС и транспортные расходы)

б) для оптовой торговли и производственных предприятий:

Д-т счета 41 – К-т счета 60	получен товар от поставщика (по договорной стоимости, включая транспортные расходы) (без НДС)
Д-т счета 19 – К-т счета 60	НДС, причитающийся к уплате поставщику за полученный товар и транспортные расходы
Д-т счета 60 – К-т счета 51 (50)	оплачен товар поставщику (по договорной стоимости, включая НДС и транспортные расходы)
Д-т счета 68 – К-т счета 19	предъявлена к возмещению из бюджета сумма уплаченного поставщику НДС за товар и транспортные расходы

**Вариант 2.** По условиям договора покупатель обязан возместить поставщику сумму фактически произведенных последним транспортных расходов по доставке товара покупателю.

В этом случае промышленные предприятия включают транспортные расходы, оплаченные сверх цены товара, в его балансовую стоимость вне зависимости от того, на счет какой организации (поставщика или перевозчика) перечислены денежные средства<sup>190</sup>.

В отличие от промышленных предприятий на предприятиях торговли<sup>191</sup> имеют право транспортные расходы, оплачиваемые сверх договорной цены товара, отражать в бухгалтерском учете одним из двух (см. рис. 20 и 21) способов (закрепив это в качестве элемента учетной политики):



Рис. 20. Транспортные расходы по доставке товара включаются в стоимость товара

•включить в цену товара (см. рис. 20). При этом порядок отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета такой же, как приведен в п.1.;

•отнести на счет учета издержек обращения (см. рис. 21). При этом следует иметь в виду, что транспортные расходы, не включенные в покупную цену товара, в конце отчетного периода списываются со счета 44 «Издержки обращения» в дебет счета 46 «Реализация» пропорционально объему товаров, реализованных в отчетном периоде.

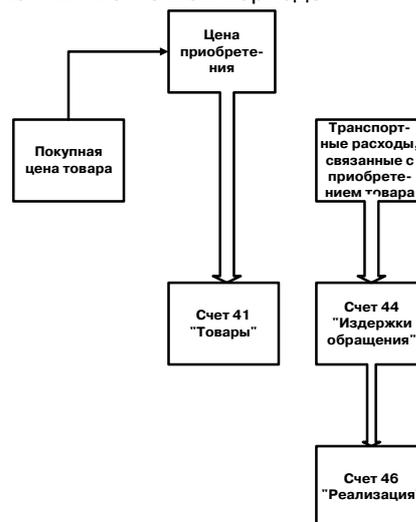


Рис. 21. Транспортные расходы по доставке товара не включаются в стоимость товара

В некоторых случаях это оказывает значительное влияние на размер финансовых результатов деятельности торгового предприятия в конкретном отчетном периоде. Поэтому при утверждении учетной политики следует проанализировать возможные последствия выбора того или иного варианта учета транспортных расходов.

Если учетной политикой предусмотрено включение транспортных расходов, возмещаемых поставщику сверх цены на товар, в состав издержек обращения, в бухгалтерском учете поступление то-

<sup>190</sup> См. Положение о составе затрат ..., п.6

<sup>191</sup> См. «Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях торговли и общественного питания», пункт 2.2. Утверждены Роскомторгом и Минфином РФ 20.04.95 № 1-550/32-2

вара и расчеты с поставщиком отражаются следующим образом:

**Для предприятий розничной торговли:**

Д-т счета 41 - К-т счета 60	стоимость поступившего от поставщика товара (включая НДС)
Д-т счета 44 - К-т счета 60	сумма транспортных расходов согласно выставленному счету или акту приемки (без НДС)
Д-т счета 19 - К-т счета 60	сумма НДС, причитающаяся к уплате поставщику по транспортным расходам
Д-т счета 60 - К-т счета 51(50)	перечислено поставщику за товар и транспортные расходы (включая НДС)
Д-т счета 19 - К-т счета 68	предъявлена к возмещению из бюджета сумма НДС, уплаченного поставщику

**Для оптовой торговли и производственных предприятий:**

Д-т счета 41 - К-т счета 60	стоимость поступившего от поставщика товара (без НДС)
Д-т счета 19 - К-т счета 60	сумма НДС, причитающаяся к уплате поставщику за полученный товар
Д-т счета 44 - К-т счета 60	сумма транспортных расходов согласно выставленному счету или акту приемки (без НДС)
Д-т счета 19 - К-т счета 60	сумма НДС, причитающаяся к уплате поставщику по транспортным расходам
Д-т счета 60 - К-т счета 51(50)	перечислено поставщику за товар и транспортные расходы (включая НДС)
Д-т счета 19 - К-т счета 68	предъявлена к возмещению из бюджета сумма НДС, уплаченного поставщику

Многие промышленные предприятия приходят все приобретенные материальные ценности на счет 10 «Материалы» вне зависимости от того, что данные ценности изначально предназначаются для продажи и не могут быть использованы в процессе производства. Счет 10 «Материалы» предназначен для обобщения информации о наличии и движении принадлежащих предприятию сырья, материалов, топлива и других ценностей, предназначенных для обработки, переработки или использования в производстве, либо для хозяйственных нужд<sup>192</sup>.

В том случае, когда материальные ценности приобретаются промышленным предприятием специально для продажи, они должны учитываться на счете 41 «Товары» вне зависимости от того, имеется ли на предприятии специальное подразделение, осуществляющее их реализацию. Таким образом, на основании вышеизложенного полученные материальные ценности могут быть учтены на счете 10 «Материалы» только в том случае, если они изначально предназначены для использования внутри предприятия (например, полученные ГСМ - для заправки собственного автотранспорта, а строительные материалы - для ремонта или осуществления нового строительства). В таком случае последующая продажа этих материальных ценностей является реализацией прочих активов и отражается по счету 48.

Если же полученные предприятием материальные ценности не предполагается использовать для собственных нужд (т.е. целью их приобретения

является последующая реализация) или если происходит их систематическая продажа с получением прибыли, то это означает, что предприятие фактически осуществляет торгово-закупочную (предпринимательскую) деятельность, а полученные материальные ценности являются товаром. Учет же товаров осуществляется на счете 41, а их реализация отражается по счету 46.

Напомним, что предпринимательской является самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг (при этом систематической, в принципе, можно назвать даже двукратную продажу товаров!)<sup>193</sup>. Таким образом, если предприятие неоднократно осуществляет реализацию материальных ценностей, учтенных на счете 10 «Материалы», то во избежание проблем при проверке налоговыми органами, ему следует позаботиться о документах, подтверждающих, что реализуемые материальные ценности действительно изначально предназначались для использования в производственном процессе (например, это может быть план расхода сырья и материалов, разработанный в соответствии с планом выпуска продукции и т.п.).

В случае установления факта осуществления предприятием торгово-закупочной деятельности и отражения осуществляемой в рамках этой деятельности реализации товаров на счетах прочей реализации (47, 48) требования налоговых органов по включению таких оборотов в состав налогооблагаемой базы по налогу на пользователей автодорог и налогу на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы будут правомерными. При невключении указанных оборотов в состав налогооблагаемой базы по этим налогам могут быть применены санкции<sup>194</sup>.

### **Переоценка производственных запасов и готовой продукции**

Переоценки ценностей, относящихся к средствам в обороте (включая незавершенное производство, готовую продукцию, товары и др.) выполняется на счете 14 "Переоценка материальных ценностей". На этом счете отображаются данные об отклонениях стоимости этих ценностей в текущих рыночных ценах от стоимости, определенной на счетах бухгалтерского учета.

Порядок переоценки ценностей, относящихся к средствам в обороте, и учета результатов переоценки регулируется соответствующими нормативными актами.

Аналитический учет по счету 14 "Переоценка материальных ценностей" ведется по каждому случаю переоценки и виду материальных ценностей, подвергшихся переоценке.

<sup>193</sup> См. ГК РФ, п. 1 ст. 4

<sup>194</sup> См. «Об основах налоговой системы в РФ». Закона РФ, п. 1 ст. 13

<sup>192</sup> См. Инструкцию по применению Плана счетов ...

## Дооценка

Дооценки производственных запасов и готовой продукции, проводимая в соответствии с законодательством, не увеличивает финансовые результаты. Поэтому в налоговом учете (в целях налогообложения) валовая прибыль уменьшается на сумму дооценки производственных запасов и готовой продукции, проводимая в соответствии с законодательством.

Бухгалтерские проводки:

Зеленым цветом	Красным цветом
Д-т счета 40 - К-т счета 14-дооценка готовой продукции	Д-т счета 14 - К-т счета 80_дооценка - дооценка готовой продукции

## Уценка

Материальные ценности, на которые цена в течение года снизилась, либо которые морально устарели или частично потеряли свое первоначальное качество, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года по цене возможной реализации, если она ниже первоначальной стоимости заготовления (приобретения), с отнесением разницы в ценах на финансовые результаты организации<sup>195</sup>.

В целях налогообложения эта операция не должна уменьшать налогооблагаемую прибыль<sup>196</sup>.

Бухгалтерские проводки

Зеленым цветом	Красным цветом
Д-т счета 14 - К-т счета 10, 12, 40,.41 - фактическая уценка готовой продукции	Д-т счета 81_уценка - К-т счета 14- фактическая уценка готовой продукции

## Реализация продукции (товаров, услуг) ниже себестоимости

Оценка себестоимости продукции (товаров, услуг) необходима для доказательства того, что их продажа не была произведена по цене ниже ее себестоимости.

Регламентирующими документами<sup>197</sup> не предусмотрено разделение затрат предприятия по факту оплаты. Для отражения на счетах бухгалтерского учета издержек производства и обращения предприятия имеет значение факт потребления товарно-материальных ценностей (работ услуг) в процессе производства конкретной продукции, а не факт оплаты этих ценностей.

К моменту реализации продукции на счетах бухгалтерского учета должна быть сформирована ее полная фактическая себестоимость. При этом устанавливаемая для соответствующей отрасли (подотрасли, вида деятельности) группировка затрат по статьям должна обеспечить выделение затрат, связанных с производством отдельных видов продукции, которые могут быть прямо включены в их себестоимость (так называемые прямые затраты).

Отраслевые инструкции, разработанные соответствующими министерствами и ведомствами, по вопросам калькулирования себестоимости, учиты-

вающие особенности состава затрат в отдельных отраслях промышленности, могут и должны применяться предприятиями в полном объеме только в том случае, если эти инструкции согласованы с Министерством экономики РФ и Минфином РФ<sup>198</sup>. Такие инструкции разработаны для применения в строительной, торговой, научно-исследовательской и некоторых других сферах деятельности предприятий и организаций.

Ввиду важности этого обстоятельства ниже приводится перечень этих документов:

Типовые методические рекомендации по планированию и учету себестоимости строительных работ, утвержденные Минстроем РФ 04.12.95 № БЕ-11-260/7;

Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях торговли и общественного питания, утвержденные Комитетом РФ по торговле по согласованию с Минфином РФ 20.04.95 № 1-550/32-2;

Типовые методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости научно-технической продукции, утвержденные Миннауки РФ 15.06.94 № ОР-22-2-46;

Методические рекомендации по составу и учету затрат, включаемых в себестоимость проектной и изыскательской продукции (работ, услуг) для строительства, и формированию финансовых результатов, утвержденные Госстроем 06.04.94 (см. письмо Минфина РФ от 23.05.94 № 66);

Особенности состава затрат, включаемых в себестоимость геологоразведочных работ, утвержденные письмом Комитета РФ по геологии и использованию недр от 24.03.93 № ЭЭ-61/683;

Особенности состава затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) предприятий воздушного транспорта Российской Федерации, утвержденные Минтрансом РФ 06.06.94 № ВА-3/365;

Особенности состава затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) в системе потребительской кооперации, утвержденные Центросоюзом РФ 18.12.92 № ЦСЦ-180;

Особенности состава затрат, включаемых в себестоимость услуг предприятий и организаций ЖКХ, утвержденные Роскоммунхозом 27.03.93 (письмо Роскоммунхоза от 02.04.93 № 01-04-44), в редакции от 04.09.95;

Отраслевые особенности состава затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) по издательской деятельности, утвержденные Мининформпечати РФ 08.04.93 № 02-68-А/18;

Методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельском хозяйстве, утвержденные Минсельхозом РФ 11.03.93 № 2-11/473;

Особенности состава затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) предприятий нефтедобывающей, газодобывающей отраслей

<sup>195</sup> См. Положение о бухгалтерском учете и отчетности в РФ, п. 53

<sup>196</sup> См. Инструкцию Госналогслужбы РФ № 37, приложение 11

<sup>197</sup> См. Положение по бухгалтерскому учету и Инструкцию по применению Плана счетов

<sup>198</sup> См. «Об утверждении Положения о составе затрат». Постановление Правительства РФ от 05.08.92 № 552

и магистрального трубопроводного транспорта, а также геологоразведочных работ, утвержденные Минэкономки РФ, Минфином РФ, Минтопэнерго РФ 24.10.94 № НШ-683, 06-06-01, АК-6143;

Особенности состава затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) организаций связи, утвержденные Минсвязи РФ 31.08.95 № 4722;

Особенности состава затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и порядка формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли организациями автомобильного транспорта Российской Федерации, утвержденные Минтрансом РФ 25.09.95 № ВБ-3/570.

Бухгалтеру предприятия следует иметь в виду, что остальные методические материалы, не согласованные с необходимыми министерствами, могут применяться только в части, не противоречащей Положению о составе затрат<sup>199</sup>.

### Использование товаров для собственных нужд

Нередки случаи, когда предприятие использует товары, изначально предназначенные для продажи сторонним потребителям, на собственные нужды.

В качестве примера приведем такую ситуацию. Предприятие имеет АЗС, через которую наряду с реализацией ГСМ сторонним потребителям (физическим и юридическим лицам) производит заправку собственного автотранспорта.

Для осуществления раздельного учета ГСМ, предназначенных на продажу, и ГСМ, используемых на собственные нужды предприятия, целесообразно производить их отпуск для конкретных целей из разных емкостей. Это значительно облегчит ведение аналитического учета. Тогда ГСМ, предназначенные для собственного потребления, приходятся на счет 10 «Материалы» и списываются на затраты производства в общеустановленном порядке. Однако по ряду причин такая организация отпуска ГСМ не всегда возможна.

Поскольку автомобили предприятия заправляются через собственные АЗС, как правило, ГСМ для их заправки (как и ГСМ, предназначенные для продажи) числятся на предприятии на счете 41 «Товары». Стоимость ГСМ (без НДС и торговой надбавки, начисляемой АЗС), израсходованных на собственные нужды предприятия, списывается с кредита счета 41 и дебет счета 20 «Основное производство» (либо в дебет счета 10 «Материалы»).

Применение счета 10 более целесообразно, так как возможна ситуация, когда не все количество ГСМ, израсходованное АЗС для заправки автомобилей предприятия, будет использовано на производственные нужды в текущем отчетном периоде (см. рис 22).

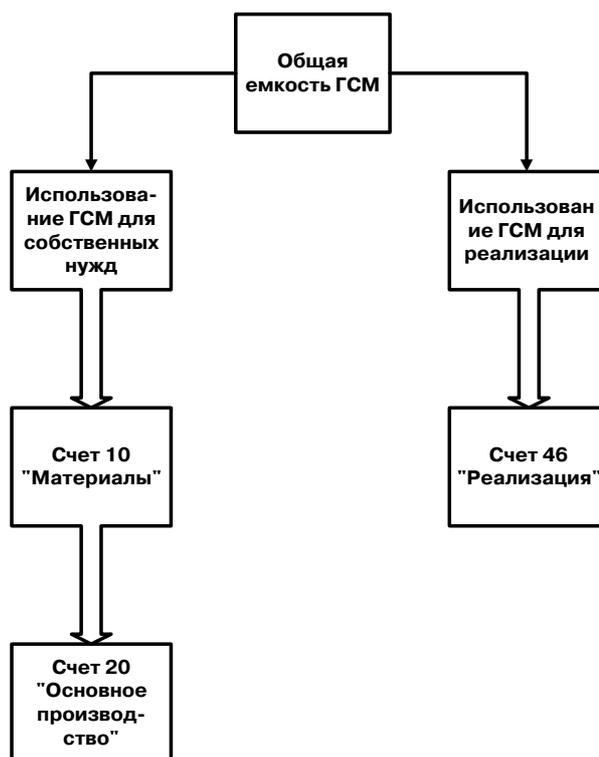


Рис. 22. Раздельный учет использования ГСМ

Записи на счетах бухгалтерского учета могут выглядеть так (возможно, также и сторнирование ранее произведенных записей):

Д-т счета 41 - К-т счета 60	получены ГСМ от поставщика (включая НДС, так как АЗС считается предприятием розничной торговли)
Д-т счета 41 - К-т счета 42	начислена торговая надбавка (включая НДС и налог на реализацию ГСМ), если эти ГСМ предназначены для реализации в розницу
Д-т счета 10 (20) – К-т счета 41	списывается стоимость ГСМ, израсходованных на заправку автомобилей предприятия (по цене поставщика без НДС)
Д-т счета 19 - К-т счета 41	списывается сумма НДС, подлежащая оплате поставщику за ГСМ, которые были израсходованы для заправки автомобилей предприятия (если сумма НДС была выделена в первичных учетных документах при получении ГСМ от поставщика), если нет – см. предыдущую проводку
Д-т счета 68 - К-т счета 19	предъявлен к возврату из бюджета НДС, перечисленный поставщику (при условии, что сумма НДС выделена в расчетных документах)
Д-т счета 41 -К-т счета 42 (сторно)	списывается торговая надбавка, начисленная при передаче ГСМ для розничной продажи через АЗС
Д-т счета 20 (23, 25, 26) -К-т счета 10	списываются фактически израсходованные ГСМ на основании данных о фактическом расходе ГСМ по путевым листам (при условии, что обоснованность этого расхода подтверждена в установленном на предприятии порядке ответственными должностными лицами)

<sup>199</sup> См. «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций». Инструкция Госналогслужбы РФ от 10.08.95 № 37

## Реализация

### Счет 46 «Реализация»

#### Вид деятельности

Существуют особенности формирования кредитовых оборотов по счету 46 в зависимости от отраслевой принадлежности предприятия (от видов его деятельности).

Видом деятельности предприятия (организации) считается производство им определенных видов продукции (выполнение работ, оказание услуг).

В большинстве случаев виды деятельности, которые предприятие намерено осуществлять, зафиксированы в его уставе. Однако по действующему гражданскому законодательству указание в уставе видов деятельности, которыми будет заниматься предприятие, не является обязательным. При этом предприятие может осуществлять как указанные в уставе, так и любые иные виды деятельности с соблюдением установленных законодательством требований (например, лицензирования отдельных видов деятельности и т.д.).

Доходы, полученные от реализации выпускаемой продукции (работ, услуг), предприятие отражает по кредиту счета 46 «Реализация» как выручку от реализации собственной продукции (работ, услуг).

По этому же счету следует отражать доходы, полученные от совместной деятельности, от сдачи имущества в аренду и т.п., если они:

- а) являются видом деятельности предприятия;
- б) составляют значительную часть его доходов.

Если же такого рода доходы:

- а) не относятся к виду деятельности предприятия;
- б) являются разовыми, то их следует отражать на счете 80 «Прибыли и убытки».

Так например, сдача имущества в аренду будет считаться видом деятельности в том случае, если это записано в уставе предприятия или в уставе предприятия нет исчерпывающего перечня видов деятельности (т.е. имеется запись о том, что предприятие может осуществлять помимо перечисленных и иные виды деятельности, не запрещенные законодательством). Поэтому формально сдача в аренду имущества для большинства предприятий может считаться видом деятельности (особенно, если это является основным или одним из основных источников дохода).

По-другому эти же вопросы решаются у организации, выполняющей исключительные виды деятельности, то есть виды деятельности, особенности которых не позволяют иметь доход от других видов деятельности. Например, в уставе аудиторской фирмы обычно записывается только один вид деятельности - оказание аудиторских услуг. В таком случае результаты от сдачи помещения в аренду следует отражать как внереализационный доход на счете 80 «Прибыли и убытки» (см. рис. 23).

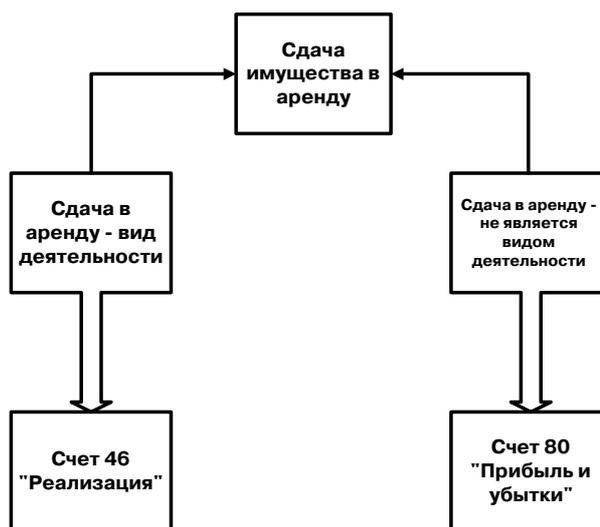


Рис. 23. Различное отражение на счетах бухгалтерского учета в зависимости от того, относится ли операция к виду деятельности предприятия

У нас пока речь шла только об аренде, однако, несомненно, что такой подход может быть распространен и на аналогичные случаи получения доходов от иных видов деятельности.

Рассмотренная ситуация имеет существенное значение для предприятий, поскольку отражение или не отражение доходов по счету 46 «Реализация» влечет за собой существенные изменения в порядке их налогообложения. Действительно в случае учета выручки не счете 46:

- рассматриваемые доходы должны быть включены в налогооблагаемую базу по налогу на пользователей автомобильных дорог, налогу на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы, а также по иным введенным местными органами власти налогам и сборам, налогооблагаемой базой для которых является выручка от реализации продукции (работ, услуг);
- в случае превышения затрат, связанных с извлечением рассматриваемых доходов, над фактическим размером полученных доходов (например, затрат по содержанию сданного в аренду имущества над размером арендной платы) возможно возникновение дополнительного объекта налогообложения по налогу на прибыль и налогу на добавленную стоимость по продукции (работам, услугам), реализованной ниже себестоимости;
- накладные (общехозяйственные, а в ряде случаев и общепроизводственные) расходы должны включаться в себестоимость рассматриваемых видов деятельности в том же порядке, в котором эти расходы включаются в себестоимость иной выпускаемой предприятием продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг);

- предприятие имеет основания для зачета сумм НДС, уплаченных поставщикам материальных ценностей, используемых в процессе ведения данной деятельности (ремонт помещений, оплата за электроэнергию, тепло, свет и т.д.).

### Реализация по моменту оплаты

Бухгалтерская отчетность формируется с применением единого метода учета предприятием реализации произведенной продукции (работ, услуг, товаров) - **по моменту ее отчуждения**, т. е. по моменту перехода права собственности к другому субъекту гражданского оборота (юридическому или физическому лицу). Причем момент отчуждения имущества определяется исключительно условиями договора между сторонами. При этом возможны следующие варианты перехода права собственности:

- при передаче продукции покупателю;
- по мере ее оплаты;
- по исполнению любого иного условия, установленного договором.

До этого момента будущий собственник имущества (даже если оно находится уже у него) не имеет право им распоряжаться, не несет риск его случайной гибели иначе как по согласованию с настоящим собственником. Иными словами, имущество до перехода права собственности к другому лицу является имуществом предприятия независимо от того, что к этому моменту может измениться даже его месторасположение (продукцию перегрузили со склада в вагон, передали представителю другого предприятия по накладной, т. е. отдали ему на ответственное хранение и пр.) и именно предприятие имеет все права и соответствующие обязанности по содержанию данного имущества.

До этого момента предприятие не должно формировать на счетах бухгалтерского учета обороты по реализации продукции (работ, услуг, товаров), а переданное представителям покупателя (перевозчика) имущество должно отражаться у предприятия на счете 45 «Товары отгруженные» по его фактической себестоимости, поскольку основания выставить покупателю счет по продажным ценам еще отсутствуют (право собственности еще не перешло).

Данный подход называется **учетом по отгрузке**. Он органично соответствует основополагающим принципам бухгалтерского учета:

- принципу **имущественной обособленности** и
- принципу **временной определенности** фактов хозяйственной деятельности.

Действительно, именно при таком подходе на счетах бухгалтерского учета формируется достоверная информация о финансовом состоянии предприятия, поскольку на балансе предприятия отражается именно то имущество, которое принадлежит ему на праве собственности, и именно до тех пор, пока право собственности предприятием не утрачивается.

Что касается учета в целях налогообложения, то он может осуществляться либо по отгрузке, либо - по оплате.

Если организация в своей учетной политике оговорила, что ведет учет в целях налогообложения по отгрузке, то она может при оценке своих финансовых результатов пользоваться данными бухгалтерской отчетности без пересчета (в этом случае они совпадают).

Бухгалтерские проводки при отражении реализации продукции по отгрузке (передача продукции покупателю является моментом ее отчуждения и одновременно моментом ее реализации; поступление оплаты за эту продукцию не связано с моментом ее реализации):

#### Вариант 1. Продукция отгружается до оплаты

Зеленым цветом	
Бухгалтерский и налоговый учет совпадают	
Продукция передана покупателю (оплаты пока не было)	
Д-т счета 62 - К-т счета 46	стоимость реализованной (переданной покупателям) продукции по отпускным ценам (передача продукции покупателю является ее отчуждением и реализацией)
Д-т счета 46 - К-т счета 40 (20)	фактическая себестоимость реализованной продукции
Д-т счета 46 - К-т счета 76_НДС	без формирования задолженности перед бюджетом отражается НДС, причитающийся к получению с покупателей (аналогично на счете 76 отражается начисление налога на пользователей автодорог и другие налоги, налогооблагаемой базой которых является выручка)
Д-т счета 46 - К-т счета 80	финансовый результат от реализации
Покупателем произведена оплата продукции	
Д-т счета 51 - К-т счета 62	получены средства от покупателей (может быть, частично)
Д-т счета 76_НДС - К-т счета 68_НДС	начислена задолженность по расчетам с бюджетом по НДС в части, приходящейся на оплаченную продукцию (аналогично начисляется задолженность перед дорожным фондом по налогу на пользователей автодорог и другими налогами, налогооблагаемой базой которых является выручка от реализации)

#### Вариант 2. Продукция отгружается после оплаты

Зеленым цветом	
Бухгалтерский и налоговый учет совпадают	
Покупателем произведена оплата продукции	
Д-т счета 51 - К-т счета 64	получены средства от покупателей (оплата не является передачей права собственности на продукцию, то есть ее отчуждением, а поэтому рассматривается как аванс)
Д-т счета 64 - К-т счета 68_НДС	начислен НДС с авансов <sup>200</sup>
Продукция передана покупателю (оплата была ранее)	
Д-т счета 62 - К-т счета 46	продукция реализована (право собственности перешло к покупателю)
Д-т счета 68_НДС - К-т счета 64	восстановлены суммы авансовых платежей <sup>201</sup>
Д-т счета 64 - К-т счета 62	закрытие аванса
Д-т счета 46 - К-т	начислен НДС на расчеты с бюджетом

<sup>200</sup> См. Инструкцию Госналогслужбы РФ № 39, п. 23

<sup>201</sup> См. Инструкцию Госналогслужбы РФ № 39, п. 50

Зеленым цветом	
<b>Бухгалтерский и налоговый учет совпадают</b>	
счета 68_НДС	по реализованной продукции
Д-т счета 46 –К-т счета 40	списана себестоимость реализованной продукции
Д-т счета 46 –К-т счета 80	выявлен финансовый результат

Для организаций, которые применяют в целях налогообложения **метод определения выручки по оплате**, необходим пересчет, который может быть выполнен с использованием счета 76, субсчет «Расчеты с бюджетом»<sup>202</sup>.

Бухгалтерские проводки при отражении реализации продукции по оплате (передача продукции покупателю является моментом ее отчуждения, но не моментом ее реализации; момент реализации - поступление оплаты за эту продукцию):

Вариант 1. Продукция отгружается до оплаты

Желтым цветом	Красным
Бухгалтерский учет	Налоговый учет
Продукция передана покупателю (оплаты пока не было)	
Д-т счета 62 - К-т счета 46 - стоимость реализованной (переданной покупателем) продукции по отпускным ценам (передача продукции покупателю является ее отчуждением)	
Д-т счета 46 – К-т счета 40 (20) - фактическая себестоимость реализованной продукции	Д-т счета 45 – К-т счета 40 (20) - фактическая себестоимость отгруженной покупателю продукции (передача продукции покупателю не является реализацией)
Д-т счета 46 - К-т счета 76_НДС - без формирования задолженности перед бюджетом отражается НДС, причитающийся к получению с покупателей (аналогично на счете 76 отражается начисление налога на пользователей автодорог и другие налоги, налогооблагаемой базой которых является выручка)	
Д-т счета 46 - К-т счета 80 финансовый результат от реализации	
Покупателем произведена оплата продукции	
Д-т счета 51 – К-т счета 62 - получены средства от покупателей (может быть, частично)	Д-т счета 51 – К-т счета 62 - получены средства от покупателей (может быть, частично)
Д-т счета 76_НДС – К-т счета 68_НДС - начислена задолженность по расчетам с бюджетом по НДС в части, приходящейся на оплаченную продукцию (аналогично начисляется задолженность перед дорожным фондом по налогу на пользователей автодорог и другими налогами, налогооблагаемой базой которых является выручка от реализации)	Д-т счета 62 - К-т счета 46 - стоимость реализованной (переданной покупателям) продукции по отпускным ценам (оплата продукции является ее реализацией)
	Д-т счета 46 - К-т счета 45 - фактическая себестоимость отгруженной покупателю продукции (оплата продукции покупателю является ее отчуждением)
	Д-т счета 46 - К-т счета 68_НДС - сформирована задолженность перед бюджетом по НДС, причитающемуся к получению с покупателей
	Д-т счета 46 - К-т счета 80

Желтым цветом	Красным
Бухгалтерский учет	Налоговый учет
	- финансовый результат от реализации

Вариант 2. Продукция отгружается после оплаты

Желтым цветом	Красным
Бухгалтерский учет	Налоговый учет
Покупателем произведена оплата продукции	
Д-т счета 51 – К-т счета 64 - получены средства от покупателей (оплата не является передачей права собственности на продукцию, то есть ее отчуждением, а поэтому рассматривается как аванс)	Д-т счета 51 – К-т счета 62 - получены средства от покупателей (рассматривается как реализация)
Д-т счета 64 - К-т счета 68_НДС начислен НДС с авансов <sup>203</sup>	Д-т счета 62 - К-т счета 46 - продукция реализована
	Д-т счета 46 – К-т счета 68_НДС начислен НДС на расчеты с бюджетом по реализованной продукции
	Д-т счета 46 – К-т счета 80 - выявлен финансовый результат (до отгрузки продукции)
Продукция передана покупателю (оплата была ранее)	
Д-т счета 62 - К-т счета 46 - продукция реализована (право собственности перешло к покупателю)	Д-т счета 46 – К-т счета 40 - списана себестоимость реализованной продукции
Д-т счета 68_НДС – К-т счета 64 восстановлены суммы авансовых платежей <sup>204</sup>	Д-т счета 80 – К-т счета 46 - скорректирован финансовый результат (после отгрузки продукции)
Д-т счета 64 – К-т счета 62 закрытие аванса	
Д-т счета 46 – К-т счета 68_НДС начислен НДС на расчеты с бюджетом по реализованной продукции	
Д-т счета 46 – К-т счета 40 списана себестоимость реализованной продукции	
Д-т счета 46 – К-т счета 80 выявлен финансовый результат	

Если предприятие в бухгалтерском учете ведет учет выручки по отгрузке, то на счете 46 у него формируется только информация, необходимая для заполнения формы № 2 бухгалтерской отчетности. Для исчисления налогов ему придется корректировать (выбирать отдельный субсчет) или формировать налогооблагаемую базу дополнительным расчетом.

На практике многие предприятия в 1997 г. вели учет выручки, как и в предыдущие годы, по оплате не только в целях налогообложения, но и в целях бухгалтерского учета. В таком случае обороты предприятия по счету 46 будут отражать выручку для целей налогообложения, но эта информация не может служить основанием для заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности. Пока предприятию не угрожают финансовые санкции (кроме административных взысканий за неправильное ведение бухгалтерского учета), если такое ведение бухгалтерского учета не привело к сокращению (занижению) объектов налогообложения. При составлении годового отчета бухгалтера будет состоять в том, чтобы в бухгалтерской отчетности предприятия (баланс, формы № 1, 2 и пр.) привести заключительными проводками данные

<sup>202</sup> См. Приказ Минфина РФ от 27.03.96 № 31, п. 17

<sup>203</sup> См. Инструкцию Госналогслужбы РФ № 39, п. 23

<sup>204</sup> См. Инструкцию Госналогслужбы РФ № 39, п. 50

бухгалтерского учета в соответствии с нормативными актами и сформировать отчетные данные, которые соответствовали бы принципу начисления выручки по отгрузке<sup>205</sup>.

Каким бы способом предприятие не вело свой учет, при аудиторской проверке оборотов по счету 46 следует проанализировать полноту отражения в учете выручки. Наиболее типичные ошибки бухгалтера по данному счету связаны с невключением или неправильным отражением в учете оборотов выручки по бартерным операциям и сделкам с использованием векселей в качестве оплаты за реализованную продукцию, по продукции, переданной в виде вклада в уставный фонд другого предприятия или в совместную деятельность, а также при расчете размера выручки, полученной по экспортным операциям (в случае расчетов в валюте, отличной от валюты РФ).

### **Векселя и казначейские обязательства**

Для предприятий, применяющих на практике метод учета реализованной продукции по оплате при осуществлении расчетов за поставленную продукцию (работы, услуги) векселем следует руководствоваться известными руководящими документами<sup>206</sup>.

Учет операций с векселями следует вести на специально выделенных субсчетах:

60\_векс - субсчет «Расчеты векселями с поставщиками и подрядчиками»;

62\_векс субсчет «Расчеты векселями с покупателями и заказчиками»;

76\_векс субсчет «Расчеты векселями с дебиторами и кредиторами».

### **Бартерные операции**

Нормативные акты, регулирующие порядок отражения в бухгалтерском учете бартерных операций<sup>207</sup>, давно не корректировались, а потому в нем до сих пор предусмотрена возможность применения двух методов определения выручки от реализации продукции (работ, услуг).

Для примера приведем порядок отражения в бухгалтерском учете бартерной операции в случае, если предприятие ведет учет выручки по отгрузке.

<sup>205</sup> См. Приказ Минфина РФ от 12.11.96 № 97 и Приказ Минфина РФ от 21.11.97 № 81н «О формировании годовой бухгалтерской отчетности»

<sup>206</sup> См. Постановление Президиума Верховного Совета РСФСР от 24.06.91 № 1451-1 «О применении векселя в хозяйственном обороте РСФСР»; ГК РФ, статьи 142-149; Постановление Правительства РФ от 26.09.94 № 1094 «Об оформлении взаимной задолженности предприятий и организаций векселями единого образца и развития вексельного обращения», указания Минфина РФ от 31.10.94 № 142 «О порядке отражения в бухгалтерском учете и отчетности операций с векселями, применяемыми при расчетах между предприятиями за поставку товаров, выполненные работы и оказанные услуги»

<sup>207</sup> См. Письмо Минфина РФ от 30.10.92 № 16-05/4 «О порядке отражения в бухгалтерском учете товарообменных операций или операций, осуществляемых на бартерной основе» и

Инструкцию по применению Плана счетов ...

Электропроизводящее предприятие А отпустило электроэнергию предприятию химического комплекса В обмен на товар, принадлежащий предприятию В (эквивалентный обмен).

По своей сути данная операция - операция мены. Правоотношения, возникающие в подобных ситуациях, регулируются положениями ГК РФ. Если законом или договором мены не предусмотрено иное, право собственности на обмениваемые товары (вещи) переходит к сторонам, выступающим по договору мены в качестве покупателей, одновременно после исполнения обязательств передать соответствующие вещи обеими сторонами<sup>208</sup>. При этом передачей признается вручение вещи приобретателю, а равно сдача перевозчику<sup>209</sup>. Поэтому моментом приобретения права собственности на товар **для предприятия А** следует считать **день сдачи товара предприятием В транспортной организации**. Предприятие В на отгрузочных документах проставляет дату, Это и будет для предприятия А датой получения товара. Она же - дата реализации электроэнергии предприятием В для предприятия А.

В бухгалтерском учете предприятия А данная операция должна быть отражена следующим образом:

Д-т счета 62 - К-т счета 46	отражена реализация продукции (отпущена электроэнергия) в размере стоимости, предусмотренной условиями договора;
Д-т счета 46 - К-т счета 68_НДС	начислен НДС на расчеты с бюджетом
Д-т счета 46 - К-т счета 20	списана отпущенная электроэнергия по себестоимости
Д-т счета 46 - К-т счета 80	выявлен финансовый результат от реализации

При отражении в учете товаров, право собственности на которые уже перешло к предприятию А, но товары еще не поступили на его склад, целесообразно использовать субсчет «Товары в пути» к счету 41 «Товары»:

Д-т счета 41_субсчет «Товары в пути» - К-т счета 60	- по получении товарораспорядительных документов (в учете дата проводки должна совпадать с днем сдачи товара предприятием В транспортной организации)
Д-т счета 60 - К-т счета 62	отражены расчеты с предприятием В по данной операции

После получения товаров и оприходования их на склад:

Д-т счета 41_субсчет «Товары на складе» - К-т счета 41/субсчет «Товары в пути».	
--	--

<sup>208</sup> См. ГК РФ, ст.570

<sup>209</sup> См. ГК РФ, ст.224

## **Внешнеэкономическая деятельность**

Для отражения в бухгалтерском учете выручки от реализации продукции организациями открываются к счету 52 «Валютный счет» субсчета «Транзитные валютные счета», «Текущие валютные счета», «Валютные счета за рубежом»<sup>210</sup>.

При использовании метода определения выручки от реализации продукции (работ, услуг), товаров и иного имущества по мере их отгрузки отражение по кредиту счетов реализации и определения финансовых результатов по этим операциям производится на дату отгрузки и сдачи счетов в банк для предъявления к оплате иностранному покупателю или комиссионеру.

В случае использования метода определения выручки от реализации продукции (работ, услуг), товаров и иного имущества по мере их оплаты отражение по кредиту счетов реализации и определение финансовых результатов при экспорте производится на дату поступления выручки на транзитный валютный счет (при расчетах за экспорт в иностранной валюте) или расчетный счет (при расчетах за экспорт в валюте Российской Федерации) организации или комиссионера.

Доходы предприятий, полученные в иностранной валюте, подлежат налогообложению по совокупности с выручкой, полученной в рублях<sup>211</sup>. При этом доходы, полученные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по текущему курсу рубля, котируемому (публикуемому) Центробанком Российской Федерации, действовавшему на день поступления средств на валютный счет (здесь следует понимать – на транзитный валютный счет, как отмечалось ранее) или в кассу организации.

### **Вклады в уставный капитал собственной продукцией (товаров)**

При передаче предприятием собственной продукции (товаров) в виде вклада в уставный фонд другой организации на основании учредительного договора или в виде вклада в совместную деятельность ее движение отражается через счет 46 «Реализация продукции»<sup>212</sup>. В противном случае предприятие занижает свою задолженность перед бюджетом не только по налогу на прибыль, но и по налогу на пользователей автодорог и по другим налогам, рассчитываемых от объема реализации продукции (местных налогов).

### **Доходы в иностранной валюте**

Доходы, получаемые предприятием в иностранной валюте, подлежат налогообложению по

<sup>210</sup> См. «О порядке обязательной продажи предприятиями, объединениями, организациями части валютной выручки через уполномоченные банки и проведения операций на внутреннем валютном рынке Российской Федерации». Инструкция Центробанка России от 29 июня 1992 г. № 7

<sup>211</sup> См. «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций». Инструкция № 37

<sup>212</sup> См. письмо Минфина РФ от 24.01.94 № 7 и Приказ Минфина РФ от 28.07.95 № 81

совокупности с выручкой, полученной в рублях. При этом полученная в иностранной валюте выручка должна быть пересчитана предприятием в рубли по курсу рубля, котируемому ЦБ РФ, действовавшему на день поступления средств на транзитный (а не на текущий валютный счет). В случае падения курса иностранной валюты отражение бухгалтером выручки по моменту поступления на текущий счет приводит к занижению налогооблагаемой прибыли.

### **Схема бухгалтерских проводок по выпуску и реализации продукции**

№№ п/п	Содержание операций	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1	Оприходование готовой продукции, выпущенной основным производством и вспомогательными цехами	40	20, 23
2	Выпуск полуфабрикатов собственного производства, предназначенных для реализации на сторону	40	21
3	Списание себестоимости выпущенной готовой продукции, сданной на склад при использовании счета 37 «Выпуск продукции (работ, услуг)»	37	20, 23
4	Списание выпуска готовой продукции и товаров при их оприходовании на склад по нормативной (плановой) стоимости	40, 41	37
5	Дооценка готовой продукции, товаров	40, 41 14	14 80
6	Передача готовой продукции, товаров другим предприятиям как финансовые вложения	06, 58	40, 41
7	Использование готовой продукции на личные цели	10	40
8	Использование готовой продукции на нужды цехов и участков	20, 23, 25, 26, 29	40
9	Уценка готовой продукции, товаров	14	40, 41
10	Отражение сумм уценки готовой продукции на финансовых результатах	80	14
11	Передача готовой продукции на исправление брака	28	40
12	Использование готовой продукции на коммерческие цели	43	40
13	Списание готовой продукции на расходы будущих периодов	31	40
14	Отражение отгруженной покупателям готовой продукции при особых условиях поставок	45	40
15	Реализация готовой продукции покупателям:		
	•по мере отгрузки	46	40
	•по оплате	45	40
16	Потери готовой продукции в результате стихийных бедствий	80	40
17	Отражение недостачи готовой продукции, товаров	84	40, 41
18	Списание недостачи готовой продукции при отсутствии конкретных виновников	80	84
19	Стоимость готовой продукции, переданной безвозмездно другим предприятиям и организациям	81, 87, 88	40
20	Передача готовой продукции соци-	88	40

№№ п/п	Содержание операций	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
	альной сфере		
21	Списание на коммерческие затраты расходов по реализации готовой продукции	43	02, 05, 10, 12, 13, 23 и др.
22	Списание переданных торговых образцов готовой продукции	43	40
23	Списание командировочных расходов в пределах установленных норм на коммерческие расходы	43	71
24	Списание коммерческих расходов по реализации продукции	46	43
25	Отнесение коммерческих расходов на покупателей	45	43
26	Задолженность транспортным организациям за оказание услуги по отгрузке и доставке покупателю продукции	45	76
27	Списание ранее отгруженных товаров и оплаченных, готовой продукции	46, 41	45
28	Отражение недостачи готовой продукции, ранее отраженной как отгруженная	84	45
29	Списание реализованной готовой продукции, товаров на сторону, своим работникам	46	20, 21, 23, 41 и др.
30	Отражение торговой скидки (накидки) на оприходованные на склад товары	41	42
31	Сторнирование по реализованным товарам относящихся к ним скидок (накидок)	46	42
32	Списание при обнаружении недостачи товаров скидок (накидок) по ним	42	83
33	Списание использованной готовой продукции на капитальное строительство, непромышленное хозяйство	08, 29	46
34	Отражение данных по реализации продукции исходя из ее отгрузки	62	46
35	Отпуск готовой продукции своим работникам через кассу наличными	73, 50	46
36	Получение средств как разница в цене по продукции	51, 96	46
37	Зачет стоимости отгруженной продукции товарами, материальными ценностями	60, 41	62
38	Отражение реализации продукции при бартерных сделках	60	46
39	Отражение возникшей задолженности перед бюджетом (НДС и др.)	46	68
40	Отражение прибыли от реализации продукции	46	80
41	Реализация готовой продукции своим филиалам, дочерним предприятиям, внутренним подразделениям	78, 79, 46	46, 78, 79
42	Начисление заработной платы в натуре, выплата дивидендов произведенной продукции	70, 75	46
43	Списание убытков от реализованной продукции	80	46
44	Списание издержек обращения на реализованные готовые изделия	46	44

№№ п/п	Содержание операций	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
45	Отражение средств полученных ранее авансов за готовую продукцию, отгруженную покупателям	64	46
46	Суммы доходов будущих периодов, полученных авансом за предстоящие услуги	83	46
47	Полученные товары от сторонних организаций	41	60, 76
48	Выпуск своими производствами (при переработке в торговле и т.п.) товаров для реализации на сторону	41	20, 23, 29
49	Оплата финансовым органам по налогам и сборам товарами и готовой продукцией	41, 46	68
50	Оплата подотчетными лицами за товары	41	71
51	Товары, специально приобретенные для своих работников	41	73
52	Оприходование товаров в покрытие учредительных взносов	41	75
53	Оприходование излишней готовой продукции и излишних товаров, выявленных при инвентаризации	40, 41	80
54	Полученные от других организаций товары и предметы проката безвозмездно	41	87
55	Товары, переведенные в материальные ценности в связи с изменением их назначения, при списании тары, предметов проката	10	41
56	Списание пришедших в негодность предметов проката	13	41
57	Использование и списание товаров на расходы по сбыту (коммерческие расходы)	43	41
58	Списание части товаров на виновные организации при потерях в пути и недогрузке	63	41
59	Списание разницы в цене по операциям с тарой и др.	42	80
60	Списание суммы скидок (накидок) по недостающим товарам и таре	42	83
61	Стоимость этапов работ, оплаченных заказчиками	36	46
62	Поступившие средства от заказчиков в оплату законченных подрядчиками этапов работ	51	64
63	Списание у подрядчика всех этапов работ, оплаченных заказчиком	62	36
64	Списание полностью выполненных строительных работ	64	62, 51
65	Отражение выручки от реализации при использовании векселей:		
	• по мере отгрузки	62, 62	46, 83
	• по мере получения средств	50, 51, 52, 83	62, 80
66	Неоплата векселя в установленный срок	63	45, 62, 83
67	Списание разницы при неполной оплате по векселю	81	46, 83
68	Списание налога на добавленную стоимость на коммерческие расходы	43	19

## Налоги

### НДС

#### Расчет

##### Общие вопросы

Для определения облагаемого оборота принимается стоимость реализуемых товаров (работ, услуг), исчисленная:

- исходя из свободных (рыночных) цен и тарифов, без включения в них налога на добавленную стоимость;

- исходя из государственных регулируемых оптовых цен и тарифов, без включения в них налог на добавленную стоимость;

- исходя из государственных регулируемых розничных цен и тарифов, включающих в себя налог на добавленную стоимость.

При исчислении облагаемого оборота по товарам, с которых взимаются акцизы, в него включаются суммы акцизов.

Таблица 15

##### Ставки НДС

Закон РФ	Размер		
	Всего	Продовольственные товары и товары детского ассортимента	Остальные товары
№ 1992-1 от 06.12.91	28		
№ 3317-1 от 16.07.92		10	20

##### Совместная деятельность

Товары (работы, услуги), реализуемые в рамках совместной деятельности, подлежат обложению налогом на добавленную стоимость в общеустановленном порядке. Не облагается НДС доля прибыли, полученная каждым из участников совместной деятельности, после уплаты всех налогов, включая НДС.

В случае, если организация (предприятие) не могла реализовать продукцию по ценам выше себестоимости из-за снижения ее качества или потребительских свойств (включая моральный износ), либо если сложившиеся рыночные цены на эту или аналогичную продукцию оказались ниже фактической себестоимости продукции, то для целей налогообложения используется фактическая цена реализации продукции.

Под рыночными ценами понимаются рыночные цены, сложившиеся в регионе на момент реализации товаров (работ, услуг) при совершении сделки. Под регионом следует понимать сферу обращения продукции в данной местности, которая определяется исходя из экономической возможности покупателя приобрести товар на ближайшей по отношению к покупателю территории. При этом под ближайшей территорией понимается конкретный населенный пункт или группа населенных пунктов, находящихся в пределах границ административно-территориальных, национально-государственных образований.

В случае реализации продукции по ценам ниже себестоимости (стоимости приобретения) возникающая отрицательная разница между суммами налога, уплаченными поставщикам, и суммами налога, исчисленными по реализации товаров, относится на прибыль, остающуюся в распоряжении организаций (предприятий) после уплаты налога на прибыль, и зачету в счет предстоящих платежей или возмещению из бюджета не подлежит.

При обмене организациями (предприятиями) продукцией (работами, услугами) либо ее передаче безвозмездно облагаемый оборот определяется исходя из средней цены реализации (без учета налога на добавленную стоимость) такой или аналогичной продукции (работ, услуг), рассчитанной за месяц, в котором осуществлялась указанная сделка, а в случае отсутствия реализации такой или аналогичной продукции (работ, услуг) за месяц – исходя из цены (без учета НДС) ее последней реализации, но не ниже ее фактической себестоимости.

Если организация (предприятие) обменивает вновь освоенную продукцию, которая ранее не производилась, или обменивает приобретенную продукцию, то для целей налогообложения принимаются фактические рыночные цены на аналогичную продукцию, сложившиеся в данном регионе на момент реализации продукции при совершении сделки, но не ниже ее фактической себестоимости.

При реализации приобретенной продукции в ее себестоимость включаются стоимость приобретения, расходы по доставке, хранению, реализации и другие аналогичные расходы.

По основным средствам, иному имуществу, по которым начисляется износ, принимается их остаточная стоимость.

В случаях натуральной оплаты труда товарами (в том числе собственного производства) или реализации предприятием населению, включая своих работников, этих товаров через кассу по ценам не выше себестоимости облагаемый оборот определяется в аналогичном порядке.

При безвозмездной передаче товаров (работ, услуг) плательщиком является сторона, их передающая.

При использовании внутри организации (предприятия) товаров (работ, услуг) собственного производства, затраты по которым не относятся на издержки производства и обращения, за основу определения облагаемого оборота принимается стоимость этих или аналогичных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из применяемых цен (тарифов), а при их отсутствии – фактическая себестоимость.

##### Товары из давальческого сырья

Облагаемым оборотом при изготовлении товаров из давальческого сырья и материалов является стоимость их обработки (включая затраты и прибыль), а по подакцизным товарам – стоимость обработки с учетом акцизов.

### **Работы, выполненные хозяйственным способом**

Работы, выполненные хозяйственным способом, стоимость которых не относится на издержки производства, облагаются налогом в общеустановленном порядке по мере выполнения и отнесения их на счет 08 «Капитальные вложения».

При выполнении работ хозяйственным способом – объемы реализации определяются на основании сумм, отраженных по дебету счета 08 «Капитальные вложения».

При этом суммы начисленного налога на добавленную стоимость, учтенные на счете 08 «Капитальные вложения», корреспондируют с кредитом счета 68 «Расчеты с бюджетом».

Под реализованной строительной продукцией (работами, услугами) следует понимать объемы реализации, отражаемые по кредиту счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)», исходя из метода определения выручки от реализации продукции (работ, услуг), устанавливаемого организацией при принятии учетной политики на отчетный год.

### **Освобождения то уплаты НДС**

От налога на добавленную стоимость освобождаются товары (работы, услуги) собственного производства колхозов, совхозов и других сельскохозяйственных предприятий (кроме крестьянских (фермерских) хозяйств), реализуемые пенсионерам по старости и инвалидности, работающим на данных предприятиях, и пенсионерам по старости и инвалидности из числа бывших работников этих предприятий – по установленным нормам, определяемым договором, заключаемым между коллективом работников и администрацией каждого хозяйства; продукция в счет натуральной оплаты труда, натуральных выдач для оплаты труда, а также для общественного питания работников, привлекаемых на сельскохозяйственные работы.

### **Реализация иностранными организациями**

При реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации иностранными организациями, состоящими на учете в налоговом органе, осуществляющими производственную и иную коммерческую деятельность на территории Российской Федерации, сумма НДС, подлежащая взносу в бюджет, определяется в виде разницы между суммами налога, полученными от реализации на территории Российской Федерации как ввезенных товаров, так и произведенных (приобретенных) на этой территории товаров (работ, услуг), и суммами налога, уплаченными таможенным органам при ввозе товаров, а также по материальным ресурсам производственного назначения, приобретенным на территории России.

В случае реализации товаров (работ, услуг) на территории российской Федерации иностранными организациями, не состоящими на учете в налоговом органе, НДС уплачивается в полном размере российскими организациями (предприятиями) за счет средств, перечисляемых иностранным организациям или другим лицам, указанным этими иностранными

организациями. При этом в облагаемый оборот включается полная сумма выручки, полученная от российских организаций-покупателей (предприятий-покупателей).

### **Авансовые платежи**

Обложению налогом подлежат суммы, полученные в порядке частичной оплаты расчетных документов за реализованные товары (работы, услуги), а также суммы авансовых и плановых платежей, поступившие на расчетный счет в счет предстоящих поставок товаров или выполнения работ (услуг).

Указанные суммы у организации розничной торговли и общественного питания облагаются налогом в части разницы в ценах или соответствующих ей надбавок и наценок.

Обложению налогом подлежат также любые получаемые организациями (предприятиями) денежные средства, если их получение связано с расчетами по оплате товаров (работ, услуг), в том числе суммы авансовых и иных платежей, поступившие в счет предстоящих поставок товаров или выполнения работ (услуг) на счета в учреждения банков, либо в кассу, и суммы, полученные в порядке частичной оплаты по расчетным документам за реализованные товары (работы, услуги).

Налогом на добавленную стоимость облагаются суммы авансовых платежей, полученные российскими организациями (предприятиями) от иностранных и российских лиц в счет предстоящего экспорта товаров, работ и услуг. После подтверждения реального экспорта товаров, работ и услуг налог на добавленную стоимость с авансов, полученных российскими организациями (предприятиями), подлежит зачету.

Суммы авансовых и иных платежей, поступившие в счет предстоящих поставок товаров или выполнения работ (услуг), освобожденных от налога, а также в счет выполнения работ (услуг), местом реализации которых не является Российская Федерация, налогом на добавленную стоимость не облагаются.

### **Возврат покупателями товаров**

В случае возврата покупателями товаров после оплаты расчетных документов, проездных документов (билетов), а также отказа заказчиками от ранее оплаченных работ (услуг) на сумму налога по таким операциям уменьшаются очередные платежи в бюджет либо производится их возмещение.

При реализации на территории России товаров (работ, услуг) за иностранную валюту взимание налога осуществляется также в иностранной валюте или в рублевом эквиваленте по курсу Центробанка России, действующему на день уплаты налога.

### **Дата совершения оборота**

#### **Определение реализации по оплате**

Датой совершения оборота считается день поступления средств за товары (работы, услуги) на счета в учреждения банков, включая поступление де-

нежных средств по векселю, а при расчетах наличными деньгами – день поступления выручки в кассу.

### Определение реализации по отгрузке

Для организаций, определяющих реализацию по отгрузке товаров (выполнению работ, оказанию услуг) в соответствии с принятой учетной политикой, датой совершения оборота считается их отгрузка (выполнение) и предъявление покупателям расчетных документов или получение векселя (в случаях оплаты задолженности за отгруженные товары, работы, услуги, обеспеченной векселем).

### Бартерный обмен

При обмене товаров (работ, услуг) днем совершения оборота является день передачи товаров (работ, услуг).

### Экспорт и импорт

При внешней торговле при определении даты совершения операций в иностранной валюте следует руководствоваться приводимым ниже перечнем.

Таблица 16

### Перечень дат совершения отдельных операций в иностранной валюте<sup>213</sup>

Операция в иностранной валюте	Датой совершения операций в иностранной валюте считается
Банковские операции по валютным счетам	Дата зачисления денежных средств на валютный счет организации в банке или их списания
Кассовые операции с иностранной валютой	Дата оприходования или выдачи денежных знаков из кассы организации
Реализация товаров, работ, услуг, иного имущества за иностранную валюту: при определении выручки от реализации по мере предъявления покупателю (заказчику) расчетных документов при определении выручки от реализации по мере оплаты: при безналичных расчетах при расчетах наличными денежными средствами	Дата предъявления счетов и иных аналогичных документов покупателю (заказчику) при условии отгрузки (отпуска) товаров, иного имущества, фактического выполнения работ, оказания услуг Дата зачисления денежных средств на валютный счет организации в банке или ином кредитном учреждении при условии отгрузки (отпуска) товаров, иного имущества, фактического выполнения работ, оказания услуг Дата оприходования денежных знаков в кассе организации при условии отгрузки (отпуска) товаров, иного имущества, фактического выполнения работ, оказания услуг
Реализация товаров, иного имущества, работ, услуг за иностранную валюту в условиях товарообмена: при определении отгрузки (отпуска) выручки от реализации по мере предъявления покупателю (заказчику) расчет-	Дата предъявления счетов и иных аналогичных документов при условии отгрузки (отпуска) товаров, иного имущества, фактического выполнения работ, оказания услуг Дата перехода права собственности на импортированные товары, иное имущество к импортеру, фактического потребления услуг

<sup>213</sup> См. Положение по бухгалтерскому учету "Учет имущества и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте" (ПБУ 3/95), Приложение к Приказу Министерства финансов РФ от 13 июня 1995 г. N 50

Операция в иностранной валюте	Датой совершения операций в иностранной валюте считается
ных документов при определении выручки от реализации по мере оплаты (при безналичных расчетах и расчетах наличными денежными средствами)	
Импорт товаров, иного имущества	Дата перехода права собственности на импортированные товары, иное имущество к импортеру
Импорт услуги	Дата фактического потребления услуги
Погашение задолженности в иностранной валюте по суммам, выданным ранее работникам организации под отчет на осуществление определенных расходов	Дата утверждения авансового отчета
Формирование уставного капитала организации и образование задолженности его собственников по вкладам в него	Дата подписания учредительных документов

### Особенности налогообложения отдельных видов деятельности

#### Транспортные перевозки

Обложению НДС организаций, занимающихся транспортными перевозками, подлежит выручка, полученная за перевозку грузов, пассажиров, багажа, грузобагажа и почты.

В облагаемый оборот по авиапредприятиям включаются средства от продажи авиабилетов только в части услуг по перевозкам грузов, пассажиров, багажа и грузобагажа, оказываемых собственными силами данных авиапредприятий.

Средства, вырученные от продажи авиабилетов других авиапредприятий (компаний) по заключенным договорам, являются объектом налогообложения у авиапредприятий (компаний), непосредственно осуществляющих эти перевозки.

Налогом на добавленную стоимость облагаются также все виды платных услуг, оказываемые пассажирам на вокзалах, в поездах, портах, аэропортах (за предоставление постельных принадлежностей в поездах, проживание в комнатах отдыха, матери и ребенка, хранение багажа и грузобагажа, предоставление услуг по аренде грузовых и пассажирских вагонов, самолетов, вертолетов, помещений и т.д.).

#### Услуги

По оказываемым услугам, цены (тарифы) на которые устанавливаются с включением в них стоимости материалов и запасных частей, а также при выполнении услуг без оформления квитанций при договорных формах организации труда (ремонт и изготовление обуви, услуги парикмахерских, прачечных, химчисток и т.д.) облагаемый оборот определяется исходя из выручки, полученной от оказания этих

услуг. Исчисление налога производится по ставке в размере 16,67 процента к облагаемому обороту.

При этом в стоимость услуги материалы и запасные части включаются по ценам приобретения (без учета НДС и торговой надбавки к ним).

Услуги по ремонту и техническому обслуживанию бытовой радиоаппаратуры, а также других технически сложных товаров и бытовых приборов в период гарантийного срока их эксплуатации, включая стоимость запасных частей и деталей, без взимания дополнительной платы с потребителя за гарантийное обслуживание, НДС не облагаются. Указанные услуги выполняются за счет средств, учтенных производителем в цене товара.

Не включаются в налогооблагаемую базу средства, полученные от организаций-изготовителей для осуществления ремонта и технического обслуживания бытовой аппаратуры, других технически сложных товаров и бытовых приборов в период гарантийного срока их эксплуатации.

Если при оказании платных услуг материалы и запасные части оплачиваются заказчиком дополнительно к стоимости работы, включающей в себя НДС (пошив одежды и изделий из меха, ремонт автотранспорта, мебели, ювелирных изделий и т.д.), то обложению налогом по ставке в размере 16,67 и 9,09 процента по товарам детского ассортимента подлежат:

а) стоимость выполненных и оплаченных заказчиками услуг;

б) разница между стоимостью материала, полученной с заказчиков и уплаченной поставщикам с учетом налога.

#### ***Розничная торговля***

У предприятий розничной торговли облагаемым оборотом является:

а) по товарам, включая импортные, реализуемые по свободным рыночным (розничным) ценам, – сумма разницы между ценами реализации товаров и ценами, по которым они оплачиваются поставщикам, включая сумму налога. В таком же порядке исчисляется облагаемый оборот по товарам, реализуемым по регулируемым розничным ценам, сформированным исходя из отпускных цен промышленности с учетом налога и торговой надбавки;

б) по товарам, реализуемым по государственным регулируемым розничным ценам, приобретенным по ценам с учетом налога, за вычетом торговых скидок, – сумма торговых скидок. При реализации товаров, по которым производится дотирование из бюджета, облагаемым оборотом является также сумма торговых скидок.

Исчисление НДС производится по расчетным ставкам в размере 16,67 процента и 9,09 процента к указанному выше облагаемому обороту.

Торговая надбавка (скидка) применяется к ценам, включающим в себя НДС.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет этими организациями, определяется в виде разницы между суммами налога, исчисленными с реализованного торгового наложения по соответствующим расчетным ставкам, и суммами налога, уплаченными

поставщикам материальных ресурсов, стоимость которых относится на издержки обращения.

Организации розничной торговли при реализации товаров по ценам с НДС в размерах 10 и 20 процентов производят исчисление НДС за отчетный период (месяц, квартал) с сумм дохода по средней расчетной ставке.

Средняя расчетная ставка определяется как отношение общей суммы налога, приходящейся на поступившие за отчетный период товары, к их стоимости исходя из цен поставщиков, включая сумму налога. В этих целях указанные организации должны вести аналитический учет сумм налога по поступившим товарам.

При наличии отдельного аналитического учета товаров в разрезе установленных ставок НДС исчисление и уплата налога производятся исходя из полученного дохода от реализации товаров каждого вида по соответствующим расчетным ставкам.

В случае отсутствия аналитического учета по видам реализуемых товаров или расчета средней ставки исчисление и уплата НДС производятся с полученного дохода по ставке 16,67 процента.

При комиссионной торговле с населением облагаемым оборотом является доход, полученный в виде комиссионного сбора.

Исчисление НДС производится по ставке в размере 16,67 процента к указанному выше облагаемому обороту.

Организации общепита при реализации продукции собственного производства (в т.ч. через розничную торговую сеть), а также покупных (включая импортные) товаров исчисляют НДС по средней расчетной ставке с суммы дохода, полученного в виде торговых надбавок и наценок, которые применяются к ценам приобретения с налогом.

При аукционной продаже товаров, в т.ч. импортных, исчисление налога производится по ставке 16,67 процента и 9,09 процента с суммы разницы между окончательной ценой реализации товаров и ценой их поступления на аукцион, включая НДС. В оборот, облагаемый по максимальной расчетной ставке 16,67 процента, включаются все платные услуги, оказываемые при проведении аукционов, в т.ч. плата за входные билеты.

#### ***Биржевая деятельность***

Биржи определяют сумму НДС:

- по ставке 16,67 и 9,09 процента с дохода, полученного в виде комиссионного сбора со сделок, совершаемых на биржевых торгах;
- по ставке 20 процентов облагается плата за предоставление на ограниченный срок брокерских мест, за право участия в торгах, стоимость информационно-коммерческих и других платных услуг.

#### ***Реализация квартир и основных средств***

В случае продажи жилых домов или отдельных квартир, а также основных средств, введенных в эксплуатацию после окончания строительства, числящихся на балансе организаций (предприятий) по стоимости, отражающей фактические затраты по

строительству, включая уплаченные суммы НДС по товарам (работам, услугам), использованным при их строительстве, облагаемый оборот определяется в виде разницы между стоимостью реализации и фактическими затратами.

При реализации основных средств (материальных ценностей), полученных от учредителей в качестве взноса в уставный фонд, облагаемый оборот определяется исходя из полной стоимости реализуемых основных средств (материальных ценностей) в случае уменьшения размера уставного фонда на величину этого взноса. Если размер уставного фонда не изменялся, исчисление НДС по таким основным средствам (материальным ценностям) производится с разницы между продажной ценой и ценой, зафиксированной в уставном фонде.

#### **Авансы полученные**

При получении авансов (предварительной оплаты) под поставку материальных ценностей либо под выполнение работ (услуг), а также при оплате продукции и работ, произведенных для заказчиков по частичной готовности, вся сумма, указанная в документах по полученным авансам, отражается по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 64 «Расчеты по авансам полученным».

Одновременно сумма НДС, исчисленная по установленной расчетной ставке на основании документов о полученных авансах, отражается в учете по дебету счета 64 «Расчеты по авансам полученным» и кредиту счета 68 «Расчеты с бюджетом» (субсчет «Расчеты по НДС»). При отгрузке продукции, выполнении работ (услуг) на сумму ранее учтенного НДС сначала делается обратная вышеуказанной запись (дебет счета 68, субсчет «Расчеты по НДС» и кредит счета 64 «Расчеты по авансам полученным»), а затем отражаются все операции, связанные с реализацией продукции (работ, услуг), (дебет счета 64 и кредит счета 46 и т.д.).

Сумма НДС, выделенная отдельно в документах по отгруженной продукции или имуществу, в составе выручки от реализации отражается по кредиту счетов реализации и дебету расчетов с покупателями и заказчиками. Одновременно указанная сумма НДС отражается по дебету счетов реализации (46, 47, 48) и кредиту счета 68, субсчет «Расчеты по НДС».

#### **Аукционная продажа**

Организации розничной торговли и общепита и при аукционной продаже товаров отражают на кредите счета 68, субсчет «Расчеты по НДС» сумму налога, относящуюся к разнице между продажной и покупной стоимостью товаров (торговой надбавке или скидке) в корреспонденции с дебетом счета 46.

#### **Строительно-монтажные работы**

Выполненный подрядчиком илихозспособом объем строительно-монтажных работ, включая НДС, заказчик учитывает по дебету счета 08 «Капитальные вложения» и кредиту счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Учетная сумма НДС на счете 08 списывается на счет 01 «Основные средства» по мере ввода в эксплуатацию основных средств с последующим отнесением на себестоимость через суммы износа.

#### **НДС по основным фондам и нематериальным активам**

Суммы НДС, уплаченные при приобретении основных средств и нематериальных активов, вычитаются из сумм налога, подлежащего взносу в бюджет, равными долями в течение шести месяцев, начиная с момента ввода в эксплуатацию основных средств и принятия на учет нематериальных активов, за исключением основных средств, ввозимых на территорию Российской Федерации, по которым сумма налога, уплаченного таможенными органами, в полном объеме принимается к возмещению у плательщиков налога при вводе их (основных средств) в эксплуатацию.

Суммы НДС, уплаченные при приобретении основных средств и нематериальных активов, в полном объеме вычитаются из сумм налога, подлежащих взносу в бюджет, в момент принятия на учет основных средств и нематериальных активов.

По основным средствам и нематериальным активам, приобретаемым за счет бюджетных ассигнований, а также вводимым в эксплуатацию законченным капитальным строительством объектам независимо от источника финансирования возмещение сумм НДС, уплаченных при их приобретении, не производится. Суммы налога, уплаченные по таким основным средствам и нематериальным активам поставщикам (подрядчикам), относятся на увеличение их балансовой стоимости.

Аудитор должен проследить, что по основным средствам и нематериальным активам непроизводственного назначения полученный от покупателей (уплаченный поставщикам) налог не исключается из налоговой суммы НДС, а его уплата произведена за счет соответствующих источников финансирования. Аналогичный порядок имеет место при приобретении служебных легковых автомобилей и микроавтобусов.

Основные средства, принимаемые заказчиками (в т.ч. заказчиками – сельскохозяйственными предприятиями) на балансовый учет после ввода в эксплуатацию законченных строительством объектов, отражаются в учете по фактически произведенным затратам, включая уплаченные суммы НДС, с последующим списанием на себестоимость через суммы износа (амортизации).

Основные средства и нематериальные активы, используемые при производстве товаров (работ, услуг), освобожденных от НДС, отражаются в учете по стоимости приобретения, включая сумму уплаченного НДС.

Суммы НДС, уплаченные таможенными органами по основным средствам, ввозимым на территорию России, используемым для производства товаров (работ, услуг), освобожденных от НДС, к возмещению у плательщика НДС при вводе их в эксплуатацию не принимаются, а подлежат списанию на себестоимость через суммы износа (амортизации).

В бухгалтерском учете хозяйственные операции по НДС, уплаченному при приобретении основных средств и нематериальных активов, отражаются на субсчетах счета 19 («НДС по приобретенным основным средствам», «НДС по приобретенным нематериальным активам», «НДС при осуществлении капитальных вложений» в корреспонденции с кредитом счетов 60, 76 и др.).

Выполненный подрядчиком илихозспособом объем строительно-монтажных работ, включая НДС, заказчик учитывает по дебету счета 08 «Капитальные вложения» и кредиту счетов 60, 76. Учетная сумма НДС на счете 08 списывается на счет 01 «Основные средства» по мере ввода в эксплуатацию объектов основных средств с последующим отнесением на себестоимость через суммы износа (амортизации).

При реализации или безвозмездной передаче основных средств (кроме льготированных) НДС, подлежащий взносу в бюджет, будет исчислен в виде разницы между суммой НДС с определенной на момент передачи стоимости оборудования (кредит счета 68, субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС») и суммой налога, не отнесенной на расчеты с бюджетом до момента реализации (с кредита счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» в дебет счета 68).

Суммы НДС по основным средствам, нематериальным активам, использованным для производственных нужд, списываются с кредита счета 19 соответствующих субсчетов в дебет счетов учета их финансирования.

Суммы НДС по основным средствам и нематериальным активам, освобожденным от НДС, списываются через амортизацию (износ).

### **НДС по материальным ценностям**

Приобретенные товары (работы, услуги) за счет средств целевого бюджетного финансирования оплачиваются с учетом НДС, который возмещению не подлежит. Суммы указанного налога в этом случае на затраты производства и обращения не относятся, а покрываются за счет вышеназванных источников.

Налог на добавленную стоимость на приобретаемые сырье, материалы, топливо, комплектующие и другие изделия, основные средства и нематериальные активы, а также работы (услуги), выполняемые сторонними организациями, используемые для производственных целей, на издержки производства и обращения не относится за исключением реализации товаров (работ, услуг), освобожденных от НДС, по которым не производится возмещение (зачет) налога, уплаченного поставщикам.

Сумма НДС, подлежащая внесению в бюджет, определяется как разница между суммами налога, полученными от покупателей за реализованные им товары (работы, услуги), и суммами налога, фактически уплаченными поставщикам за приобретенные (оприходованные) материальные ресурсы (выполненные работы, оказанные услуги).

Сумма НДС, подлежащая внесению в бюджет заготовительными, снабженческо-сбытовыми, оптовыми и другими организациями, занимающимися продажей и перепродажей товаров, в т.ч. по договорам комиссии и поручения (за исключением органи-

заций розничной торговли, общепита и аукционной продажи товаров), определяется как разница между суммами налога, полученными от покупателей за реализованные товары (работы, услуги), и суммами налога, уплаченными поставщикам этих товаров и материальных ресурсов (работ, услуг), стоимость которых относится на издержки производства и обращения.

НДС на приобретаемые материальные ресурсы, ввезенные на территорию Российской Федерации, используемые в производственных целях, на издержки производства и обращения не относится и учитывается в порядке, установленном для отечественных товаров.

Суммы НДС, оплаченные по расходам, связанным с содержанием служебного автотранспорта, компенсацией за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей, затратами на командировки (расходами по проезду к месту служебной командировки и обратно, включая затраты за пользование в поездках постельными принадлежностями, а также расходами по найму жилого помещения, представительскими расходами, относимым на себестоимость продукции (работ, услуг) в пределах норм, установленных законодательством, подлежат возмещению из бюджета только в этих пределах; сверх норм – налог возмещению не подлежит, а относится за счет прибыли, остающейся в распоряжении организаций (предприятий).

Суммы НДС по материальным ценностям (работам, услугам), приобретенным для производственных нужд у организаций розничной торговли и населения, к зачету у покупателя не принимаются и расчетным путем не выделяются.

При приобретении материальных ценностей (работ, услуг) для производственных нужд за наличный расчет у организации-изготовителя, заготовительной, снабженческо-сбытовой, оптовой и другой организации, занимающихся продажей и перепродажей товаров, в т.ч. по договорам комиссии и поручения (за исключением организаций розничной торговли, общепита и аукционной продажи товаров), при наличии приходного кассового ордера и накладной на отпуск товаров с указанием НДС отдельной строкой, НДС отражается по дебету счета 19 и исчисление его производится в общеустановленном порядке.

В случаях, когда в первичных учетных документах (счетах, счетах-фактурах, накладных, приходно-кассовых ордерах, актах выполненных работ и др.), подтверждающих стоимость приобретенных материальных ресурсов (работ, услуг), не выделена сумма НДС, то и в расчетных документах (поручениях, требованиях-поручениях, требованиях, реестрах чеков и реестрах на получение средств с аккредитива) исчисление ее **расчетным путем не производится**. Поэтому стоимость приобретенных материальных ресурсов (работ, услуг), включая предполагаемый по ним НДС, приходится налогоплательщиком на балансовых бухгалтерских счетах 10 «Материалы» и др. на всю сумму предъявленного счета с последующим списанием на издержки производства (обращения).

При определении сумм НДС, подлежащих взносу в бюджет по ГСМ, приобретенным за наличный расчет через АЗС, к зачету принимаются суммы налога в размере 13,79 процента от стоимости этих материалов. В случае изменения размера снабженческо-сбытовой надбавки для организаций нефтепродуктообеспечения указанный выше размер уточняется при необходимости Госналогслужбой России по согласованию с Минфином России.

Организации, использующие для своей продукции многооборотную тару, имеющую залоговые цены (в т.ч. стеклопосуду), учитывают эту тару по залоговым ценам, включающим НДС, на счете 10 «Материалы» без предъявления по ней к зачету сумм НДС, уплаченных поставщикам при ее приобретении.

Суммы налога за тару одноразового использования предъявляются к зачету организациями, получающими продукцию в этой таре, в составе общей суммы налога по этой продукции в общеустановленном порядке.

При определении сумм НДС, подлежащих уплате в бюджет по транспортной таре, оплачиваемой сверх цен на готовую продукцию, к зачету принимаются суммы налога, исчисленные от той стоимости (части стоимости) тары, которая оплачена сверх цен.

Не исключается из налоговой суммы полученный от покупателей налог, уплаченный поставщикам:

- а) по товарам (работам, услугам), использованным на непроизводственные нужды, по которым уплата налога производится за счет соответствующих источников финансирования, а также по приобретаемым служебным легковым автомобилям и микроавтобусам. Указанный порядок не применяется в отношении колхозов, совхозов, крестьянских (фермерских) хозяйств, межхозяйственных и других сельскохозяйственных организаций, у которых сумма НДС по товарам (работам, услугам), использованным на непроизводственные нужды, подлежит вычету. К товарам (работам, услугам), использованным на непроизводственные нужды крестьянскими (фермерскими) хозяйствами, не относятся товары (работы, услуги) личного потребления;
- б) по товарам (работам, услугам), использованным при изготовлении продукции и осуществлении операций, освобожденных от НДС. Суммы НДС, уплаченные поставщикам по таким товарам (работам, услугам), относятся на издержки производства и обращения.

Для отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций по приобретению ценностей предназначены субсчета счета 19 («НДС по приобретенным ценностям», «НДС по приобретенным материальным ресурсам», «НДС по приобретенным МБП»).

При этом налогоплательщик на основании данных оперативного бухгалтерского учета должен вести отдельный учет сумм НДС как по оплаченным приобретенным материальным ресурсам, так и по оплаченным.

В том случае, если материальные ресурсы, по которым произведено возмещение (вычет) НДС, ис-

пользованы для непроизводственной сферы, имеющих специальные источники финансирования, делается восстановительная бухгалтерская проводка – кредит счета 68 (субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС») и дебет счетов учета источников финансирования (покрытия).

В случае порчи или хищения материальных ресурсов МБП до момента отпуска их в производство (эксплуатацию) суммы НДС при их приобретении списываются с кредита соответствующих субсчетов счета 19 в общеустановленном для списания недостач материальных ценностей порядке без возмещения (зачета) из бюджета.

Организации розничной торговли и общепита сумму налога по товарам, поступившим от поставщиков и выделяемую в расчетных документах отдельно, учитывают непосредственно на счете 41 «Товары» в корреспонденции со счетами 60, 76 и др.

### **Начисление НДС по прочим операциям**

Организации, получающие средства от взимания штрафов, взыскания пеней, выплаты неустоек за нарушение обязательств, предусмотренных договорами поставки товаров (выполнения работ, оказания услуг), перечисление в бюджет НДС производят по расчетным ставкам 9,09 процента и 16,67 процента от полученных средств.

К оборотам, облагаемым НДС, относятся также:

- обороты по реализации товаров (работ, услуг) внутри организации для собственного потребления, затраты по которым не относятся на издержки производства и обращения, а также выданные работникам;
- обороты по реализации товаров (работ, услуг) при обмене на другие товары (работы, услуги);
- обороты по передаче с частичной оплатой товаров (работ, услуг) другим организациям или физическим лицам, включая работников предприятия;
- обороты по реализации предметов залога, включая их передачу залогодержателю при неисполнении обеспеченного залогом обязательства.

### **Счета-фактуры для учета НДС**

С 1997 года счета-фактуры, книги покупок и продаж стали обязательными документами для всех: как для плательщиков налога на добавленную стоимость, так и для организаций, не производящих таких платежей. На их основании осуществляется контроль налоговых органов за правильностью и полнотой уплаты налогов в бюджет.

За несоставление и неиспользование счетов-фактур взыскиваются:

- штраф в размере 10% от причитающейся к уплате по очередному платежу сумм налога;
- 10% от доначисленных сумм,

- пени в размере 0.3% за каждый день просрочки платежа<sup>214</sup>.

Аудитор должен проследить, что принятие к зачету (возмещению) сумм налога на добавленную стоимость по приобретенным товарам, предназначенным для продаж, и материальным ресурсам (работам, услугам), стоимость которых относится на издержки производства и обращения, осуществляется (по мере их оплаты и оприходования) **при обязательном наличии счетов-фактур** по указанным товарам (работам, услугам) и материальным ресурсам, зарегистрированных в книге покупок у покупателя.

Счет-фактура составляется поставщиком по мере отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг) в двух экземплярах, один из которых представляется покупателю не позднее 10 дней с даты отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг).

Счет-фактура составляется поставщиком также по мере поступления (но не позднее 10 дней со дня получения) любых денежных средств, если их получение связано с расчетами по оплате товаров, работ, услуг, в том числе сумм авансовых платежей (предоплат), поступивших в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) на счета поставщика в учреждениях банков, либо в его кассу; средства от взимания штрафов, взыскания пеней, выплаты неустоек, полученных за нарушение обязательств, предусмотренных договорами поставки товаров (выполнения работ, оказания услуг). Такие счета-фактуры составляются в одном экземпляре и являются основанием для начисления налога на добавленную стоимость и регистрации в книге продаж у поставщика и не подлежат предъявлению покупателям для регистрации в книге покупок в целях зачета (возмещения) налога.

Счета-фактуры должны также составляться:

- при безвозмездной передаче товаров (работ, услуг), включая основные средства и нематериальные активы;
- передаче средств, зачисляемых в уставные фонды организаций;
- при направлении средств участников совместной деятельности в период создания общей долевой собственности.

В случае отгрузки товара (выполнения работы, оказания услуги) физическим лицам, предпринимателям без образования юридического лица счета-фактуры выписываются с указанием данных конкретного физического лица - покупателя (заказчика).

В расчетных документах (поручениях, требованиях-поручениях, требованиях) на оплату отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) по строке, где указываются назначение платежа, наименование товара, выполненных работ, оказанных услуг, номера и суммы товарных документов,

обязательна ссылка на номера соответствующих счетов-фактур.

Копии (вторые экземпляры) составленных поставщиком счетов-фактур по отгруженным товарам (выполненным работам, оказанным услугам) хранятся в журнале учета выдаваемых покупателям счетов-фактур.

Счета-фактуры являются основанием для регистрации в **книге продаж** у передающей стороны и подлежат регистрации в **книге покупок** у покупателя.

Регистрация составленных счетов-фактур в книге продаж должна производиться в хронологическом порядке по мере реализации товаров (работ, услуг), т.е. по мере отгрузки или по мере оплаты в зависимости от установленной учетной политики.

При учетной политике у поставщика **по отгрузке** регистрация составленных счетов-фактур в книге продаж должна производиться сразу на всю сумму отгрузки по этим счетам независимо от оплаты.

В случае частичной оплаты за отгруженные товары (выполненные работы, оказанные услуги) при учетной политике по оплате регистрация счета-фактуры в книге продаж поставщиком должна производиться на каждую сумму, поступившую в порядке частичной оплаты, с указанием реквизитов счета-фактуры по этим отгруженным товарам (выполненным работам, оказанным услугам) и пометкой по каждой сумме "частичная оплата".

Регистрация счетов-фактур с одинаковыми реквизитами в книге продаж у поставщика допускается только в случаях поступления средств в порядке частичной оплаты и отгрузки товаров (работ, услуг) под полученную сумму авансов (предоплаты) с соответствующей корректировкой (зачетом) ранее начисленных сумм налога по полученным авансам (предоплате).

При завершении налогового отчетного периода до истечения десятидневного срока составление счетов-фактур и регистрация в книге продаж должны производиться поставщиком в том отчетном периоде, когда произведена реализация товаров (работ, услуг), но не позднее установленного десятидневного срока.

*Пример.*

Дата отгрузки товара	25 октября
Дата оплаты товара	27 октября
Десятидневный срок для составления счета-фактуры поставщиком истекает	3 ноября
Дата фактического составления счета-фактуры	25 -31 октября

Регистрация счета-фактуры в книге продаж поставщиком производится:

а) при учетной политике по отгрузке	25 -31 октября
б) при учетной политике по оплате	7 -31 октября

Оригиналы счетов-фактур, получаемые покупателями от поставщиков, хранятся у покупателя в **журнале учета счетов-фактур** и подлежат **регистрации в книге покупок** в хронологическом порядке по мере **оплаты и оприходования** приобретаемых товаров (работ, услуг). Соответствующие записи в книге покупок должны производиться по более позд-

<sup>214</sup> См. «Об утверждении порядка ведения журналов учета счетов - фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость». Постановление Правительства РФ от 29 июля 1996 г. N 914 и

Об основах налоговой системы в Российской Федерации. Закона РФ от 27.12.91 N 2118-1, пункт 1 "б" статьи 13

ней дате наступления одного из указанных условий (т.е. при обязательном соблюдении этих двух условий).

В случае частичной оплаты оприходованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) регистрация счета-фактуры в книге покупок у покупателя производится на каждую сумму, перечисленную поставщику в порядке частичной оплаты, с указанием реквизитов счета-фактуры по полученным товарам (работам, услугам) и пометкой у каждой суммы "частичная оплата".

Регистрация счетов-фактур с одинаковыми реквизитами в книге покупок у покупателя допускается только в случаях перечисления средств в порядке частичной оплаты.

При ввозе товаров по импорту основанием для регистрации в книге покупок является таможенная декларация на ввозимые товары и платежные документы, подтверждающие фактическую уплату налога на добавленную стоимость на таможене без выписки и оформления счета-фактуры. Таможенные декларации или их копии, заверенные, и платежные документы хранятся у покупателя в журнале учета получаемых счетов-фактур.

Если на предприятии составление **счетов-фактур производится с использованием компьютера, аудитор должен убедиться, что** изменения внешней формы счета-фактуры не нарушают последовательности расположения и числа показателей, утвержденных указанным постановлением Правительства Российской Федерации в типовой форме счета-фактуры. Нужно проверить, что по истечении отчетного периода, но не позднее 20 числа месяца (квартала), следующего за отчетным, книга продаж (покупок) действительно распечатывается, страницы ее пронумеровываются, прошнуровываются и скрепляются печатью.

При представлении покупателям счетов-фактур по почте датой представления следует считать дату сдачи счета-фактуры на почту.

Аудитору следует помнить, что налоговые органы используют встречные проверки наличия достоверных счетов-фактур под одним и тем же регистрационным номером как у поставщика, так и у покупателя.

Для списания с 19 счета в дебет 68\_НДС сумма НДС необходимо одновременное выполнение следующих трех условий:

**Условие 1.** Материальные ценности (работы, услуги) уже получены (возможно, в более ранние отчетные периоды) предприятием, т.е. **оприходованы** на основании первичных документов, подтверждающих переход права собственности на товар (работу, услугу) к покупателю. При этом возможность зачета НДС не ставится в зависимость от факта реализации продукции (работ, услуг), произведенной с использованием приобретенных ценностей.

**Условие 2.** Предприятие может подтвердить, что полученные им в отчетном периоде материальные ценности **будут использованы в производственном процессе**. Например, НДС по приобретенным торговым предпри-

ятием строительным материалам может быть списан в период их приобретения на расчеты с бюджетом только при наличии утвержденной сметы на проведение ремонта (капитального) и только в необходимом для проведения этого ремонта количестве. В противном случае уменьшение предприятием своей задолженности перед бюджетом на такие суммы будет признано налоговыми органами необоснованным.

**Условие 3.** Денежные средства за эти ценности **перечислены** поставщику (или по указанным им в письме реквизитам) с выделением в расчетных документах отдельной строкой суммы НДС, относящейся к расчетам между поставщиком и вашим предприятием.

В том случае, если между предприятиями произведен зачет взаимных требований или поставщику переданы товары (работы, услуги) по договору мены, или произведены прочие аналогичные операции, для зачета НДС будет достаточно выделения сумм НДС в первичных учетных документах.

Отсутствие отдельного учета (отдельные субсчета или ведомости) сумм налога по оплаченным и неоплаченным оприходованным материальным ресурсам приводит к многочисленным ошибкам при расчетах с бюджетом по налогу на добавленную стоимость (см. рис. 24).



Рис. 24. Раздельный учет оплаченных и неоплаченных материалов

Много споров вызывает вопрос о сроках списания со счета 19 в дебет счета 68\_НДС сумм НДС, оплаченных на таможене за оприходованные на предприятии полученные по импорту материальные ценности. Суммы НДС, оплачиваемые таможенным органам при ввозе относимых на издержки производства материальных ресурсов, должны зачитываться при расчетах с бюджетом по налогу в том отчетном периоде, в котором было произведено их перечисление, вне зависимости от порядка расчетов предприятия с поставщиками этих ресурсов<sup>215</sup>.

Суммы НДС, уплаченные налоговым органам за иностранного поставщика, не зарегистрированного в налоговых органах, списываются с кредита счета 19 на счет 68\_НДС в момент их перечисления.

<sup>215</sup> См. Письмом ГНИ по г. Москве от 04.10.96 № 11-13/21971

### Бухгалтерские проводки:

Д-т счета 10 - К-т счета 60	оприходованы ценности от иностранного партнера
Д-т счета 19 – К-т счета 60	оприходован НДС, относящийся к данным материальным ценностям
Д-т счета 60 – К-т счета 68_НДС	начислен НДС к удержанию у иностранного поставщика, причитающийся к перечислению в бюджет (дополнительно к собственным оборотам)
Д-т счета 68_НДС – К-т счета 51	перечисление в бюджет сумм НДС, удержанных предприятием из средств, причитающихся иностранному поставщику (дополнительно начисленных предприятием – источником удержания)
Д-т счета 68_НДС – К-т счета 19	зачет перечисленных в бюджет за иностранного партнера сумм НДС при расчете с бюджетом

Предприятия, производящие продукцию на экспорт, могут списывать в зачет при расчетах с бюджетом (на счет 68\_НДС) суммы НДС, уплаченные поставщикам за оприходованные от них товарно-материальные ценности (работы, услуги), только по мере получения выручки и представления в налоговый орган документов, подтверждающих факт поступления средств на счет российского экспортера от иностранного покупателя (товаров) или от иностранного или российского покупателя (работ, услуг).

В случае порчи или хищения материальных ресурсов, МБП до момента их отпуска в производство и момента расчета за них с поставщиками сумма НДС, подлежащая уплате поставщикам, за эти ценности списывается с кредита соответствующих субсчетов счета 19 в дебет счета учета недостач материальных ценностей<sup>216</sup>. В случае обнаружения порчи или хищения материальных ресурсов, МБП до момента их отпуска в эксплуатацию, но после их оплаты относящиеся к ним зачетные суммы НДС подлежат восстановлению и отражению по кредиту счета 68\_НДС.

По счету 19 не производится отражение сумм НДС по выполненным подрядчиками объемам строительно-монтажных работ (относятся на стоимость капитальных вложений). В случае проведения строительно-монтажных работ на предприятии хозяйственным способом суммы НДС по использованным при таком строительстве материальным ценностям списываются со счета 19 на расчеты с бюджетом в общеустановленном порядке с последующим начислением НДС на всю стоимость строительных работ (включая материалы и пр.), произведенных в отчетном периоде.

Суммы налога на добавленную стоимость по материалам, предназначенным для использования в **непроизводственной сфере**, списываются со счета 19 по мере их оплаты на соответствующие источники финансирования (см. рис. 25). К таким источникам могут быть отнесены как собственные средства плательщика (чистая прибыль, оставшаяся после уплаты всех налогов и сборов, в том числе фонды специального назначения), так и средства государственной поддержки (целевое бюджетное финансирование).



Рис. 25. Варианты списание НДС со счета 19 в зависимости то направления использования материалов

Указанный порядок не применяется в отношении колхозов, совхозов и других сельскохозяйственных организаций, у которых сумма НДС по товарам, использованным на непроизводственные нужды, списывается со счета 19 на счет расчетов с бюджетом по НДС.

Суммы НДС, уплаченные при приобретении служебных легковых автомобилей и микроавтобусов, в бухгалтерском учете списываются в момент расчетов с поставщиками с кредита счета 19 «НДС по приобретаемым ценностям» в корреспонденции с дебетом счетов учета их финансирования (81, 88, 96).

Бухгалтерские проводки:

а) материальные ценности использованы в производственной сфере:

Д-т счета 68_НДС - К-т счета 19	на сумму НДС, заплаченного при приобретении материальных ценностей
---------------------------------	--

б) материальные ценности использованы в непроизводственной сфере или представляют собой легковой автомобиль или микроавтобус:

Д-т счета 81, 88, 96 - К-т счета 19	на сумму НДС, заплаченного при приобретении материальных ценностей
-------------------------------------	--

## Расчеты с дебиторами и кредиторами

**Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,  
счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и  
счет 76 «Расчеты с дебиторами и кредиторами»**

### Сроки дебиторской задолженности

Прежде всего учет на счетах Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и счет 76 «Расчеты с дебиторами и кредиторами» должен быть разбит на две больших категории:

- задолженность на срок до 1 года (учет следует вести на субсчетах 60\_Г, 62\_Г и 76\_Г, соответственно);

<sup>216</sup> См. Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, п. 18

• задолженность на срок более 1 года (учет следует вести на субсчетах 60\_Д, 62\_Д и 76\_Д, соответственно).

### **Списание задолженности по истечению срока исковой давности**

Кредиторская (по счетам 60,76) и депонентская задолженности (по счету 76), сроки исковой давности по которым истекли, должны быть списаны на финансовые результаты или увеличение финансирования (фондов)<sup>217</sup>.

Вне зависимости от того, на какой счет списана кредиторская задолженность, ее сумма должна быть учтена при расчете налогооблагаемой прибыли<sup>218</sup>. Срок исковой давности установлен три года<sup>219</sup>. Необходимо внимательно следить за тем, чтобы этот срок не пропустить.

Например, если предприятие в декабре 1994 г. приобрело материалы и списало их в производство, в бухгалтерском учете были сделаны проводки:

Д-т счета 10 - К-т счета 60	оприходованы материалы
Д-т счета 19 - К-т счета 60	учтен НДС, подлежащий уплате поставщику
Д-т счета 20 - К-т счета 10	списаны материалы в производство (поскольку оплата оприходованных материалов организацией не производилась и расчетные документы отсутствовали, у предприятия <b>не было основания</b> списать НДС в зачет при расчетах с бюджетом)

Если предприятие за три года так и не рассчиталось с поставщиком материалов, в учете за этот год должны быть сделаны проводки:

Д-т счета 60 - К-т счета 80	списана кредиторская задолженность организации на финансовые результаты по истечении срока исковой давности
Д-т счета 81 - К-т счета 19	списан НДС, подлежавший уплате поставщику

В ситуации когда предприятие получило аванс и в силу ряда причин не вернуло (не смогло вернуть) его кредитору в течение трех лет, бухгалтерские проводки должны быть следующими:

по 1994 г.

Д-т счета 51 - К-т счета 64	получена предоплата
Д-т счета 64 - К-т счета 68 НДС	начислен НДС с авансов

по 1997 г.

Д-т счета 64 - К-т счета 80(88)	списаны суммы, числящиеся на счете 64, по истечении срока исковой давности
------------------------------------	--

Дебиторская задолженность по истечении срока исковой давности списывается на финансовые результаты деятельности организации<sup>220</sup>. Причем такие суммы предусмотрено включать в состав вне-реализационных расходов предприятия и соответст-

венно уменьшать налогооблагаемую базу при расчете налога на прибыль<sup>221</sup>.

После списания дебиторская задолженность учитывается на забалансовом счете 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов» для наблюдения в течение пяти лет за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должников.

Списание дебиторской задолженности до истечения установленного законодательством срока исковой давности производится предприятием на основании документов, подтверждающих нереальность взыскания задолженности. Так, например, при ликвидации юридического лица – дебитора его обязательства прекращаются<sup>222</sup>. Документом, подтверждающим ликвидацию предприятия-должника может являться только запись о ликвидации предприятия в Едином государственном реестре (или выданное на ее основании письмо из налогового органа, где состояло на учете ликвидированное предприятие)<sup>223</sup>. На основании этого документа организация-кредитор может отнести учтенную за этим дебитором сумму задолженности на финансовые результаты своей деятельности за текущий отчетный период.

Реорганизация предприятия-дебитора таких последствий не влечет, поскольку обеспечивает правопреемственность обязательств<sup>224</sup>. Кроме того, существуют и иные причины прекращения обязательств дебитора, задолженность которого на основании соответствующих документов может быть признана нереальной для взыскания<sup>225</sup>:

1. Обязательство прекращается невозможностью исполнения, если она вызвана обстоятельством, за которое ни одна из сторон не отвечает.

2. Обязательство прекращается в случае невозможности исполнения должником обязательства, вызванной виновными действиями кредитора.

3. Обязательство прекращается, если в результате издания акта государственного органа исполнение обязательства становится невозможным полностью или частично.

Предприятие должно разделять дебиторскую задолженность надлежаще истребованную и неисребованную<sup>226</sup>.

Условием **истребования дебиторской задолженности** является предъявление иска в судебную инстанцию не позднее четырех месяцев с момента отгрузки продукции (товаров, работ, услуг) с приложением документов, подтверждающих уплату государственной пошлины и направление ответчику копий искового заявления и необходимых документов. При этом если условиями договора или зако-

<sup>221</sup> См. Положение о составе затрат, п. 15

<sup>222</sup> См. ГК РФ, ст. 419

<sup>223</sup> См. ГК РФ, п. 8 ст. 63

<sup>224</sup> См. ГК РФ, ст. 58

<sup>225</sup> См. ГК РФ, ст. 416, 417

<sup>226</sup> См. Постановление Правительства РФ от 18.08.95 № 817 «О мерах по обеспечению правопорядка при осуществлении платежей по обязательствам за поставку товаров (выполнение работ или оказание услуг)», изданного на основании Указа Президента РФ от 20.12.94 № 2204

<sup>217</sup> См. Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, п. 68

<sup>218</sup> См. Положение о составе затрат, п. 14

<sup>219</sup> См. ГК РФ, ст. 196

<sup>220</sup> См. Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, п. 67

ном<sup>227</sup> определен **досудебный порядок урегулирования** споров, то кредитор обязан в течение месяца со дня просрочки исполнения обязательств должником (т.е. по истечении трех месяцев с момента отгрузки) пройти установленную процедуру досудебного урегулирования (выставить претензию и пр.) и только после этих действий подавать иск в суд.

Правильно истребованная дебиторская задолженность организации может быть списана в общеустановленном порядке по истечении срока исковой давности с уменьшением финансового результата в целях налогообложения.

Бухгалтерские проводки:

Д-т счета 62 - К-т счета 46	отгружены товары (право собственности перешло к покупателю)
Д-т счета 80 (82) - К-т счета 62	по истечении срока исковой давности списана дебиторская задолженность (в целях налогообложения уменьшен финансовый результат деятельности предприятия)

Если позднее все-таки поступит оплата:

Д-т счета 51 - К-т счета 80	получение сумм внереализационных доходов
--------------------------------	--

Неистребованная должным образом дебиторская задолженность, по которой истек установленный предельный срок исполнения обязательств по расчетам, списывается на убытки и относится на финансовые результаты по истечении четырех месяцев со дня фактического получения организацией должником товаров, работ или услуг (истребованная задолженность списывается по истечении трех лет).

В налоговом учете списанная в таком случае неистребованная дебиторская задолженность не увеличивает убытков предприятия (не уменьшает налогооблагаемую базу по налогу на прибыль)<sup>228</sup>.

Бухгалтерские проводки (учет выручки в целях налогообложения по отгрузке):

Зеленым цветом	Красным цветом
Д-т счета 62 – К-т счета 46 отгружены товары (право собственности перешло к покупателю)	
Д-т счета 46 – К-т счета 68_НДС начислен НДС (налог на пользователей автодорог - аналогично в дебет счета 20)	
Д-т счета 46 – К-т счета 20 списана себестоимость реализованной продукции	
Д-т счета 46 – К-т счета 80 выявлен финансовый результат (исчислен налог на прибыль)	
Д-т счета 80 – К-т счета 62 по истечении четырех месяцев списана неистребованная дебиторская задолженность	<b>Д-т счета 81_дебит – К-т счета 80_дебит</b> - неистребованная дебиторская задолженность не увеличивает убытков предприятия

Если суммы дебиторской задолженности поступили через некоторое время после ее списания, то такие суммы учитываются в составе внереализационных доходов организации.

Бухгалтерская проводка:

Д-т счета 51 - К-т счета 80	получена сумма списанной ранее дебиторской задолженности (подлежит учету в со-
--------------------------------	--

<sup>227</sup> См. Устав железных дорог, Устав автомобильного транспорта и др.)

<sup>228</sup> См. Постановление Правительства РФ № 817, п. 1

	ставе налогооблагаемой прибыли в общеустановленном порядке, исчисляется налог
--	---

Признание сделки ничтожной влечет за собой невозможность учета данных сумм.

В случае если бухгалтер в нарушение Постановления Правительства не писал по истечении четырех месяцев неистребованную дебиторскую задолженность, а продолжает учитывать ее по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» или счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в течение этого времени (т.е. не признает сделку ничтожной), то в случае поступления денежных средств от должника он закрывает дебиторскую задолженность проводкой:

Д-т счета 51 – К-т счета 62 (76)	поступила оплата от покупателей (заказчиков) дополнительная налогооблагаемая база не формируется).
-------------------------------------	--

Однако в случае предъявления претензий со стороны налоговых органов о занижении предприятием налогооблагаемой прибыли предприятию придется доказывать в судебном органе отсутствие умысла сторон на непроизведение расчетов (заведомое неисполнение условий договора).

При этом у налогового органа могут быть следующие основания, доказывающие ничтожность сделки:

- осуществление сделки не в полном объеме или несвоевременно;
- неистребование просроченной дебиторской задолженности в судебном порядке;
- непринятие мер для погашения задолженности;
- умышленное осуществление сделки без соблюдения формы, установленной Гражданским кодексом РФ.

## Учет прибыли и убытков

### Счет 80 «Прибыли и убытки»

#### Прибыль от реализации

Обобщение информации о формировании конечного финансового результата деятельности предприятия в отчетном году производится на счете 80 "Прибыли и убытки".

Конечный финансовый результат (прибыль или убыток) складывается из финансового результата от реализации продукции (работ, услуг), иных материальных ценностей и доходов от внереализационных операций, уменьшенных на сумму расходов по этим операциям. По дебету счета 80 отражаются убытки (потери), а по кредиту - прибыли (доходы) предприятия. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывает конечный финансовый результат отчетного периода.

На счете 80 "Прибыли и убытки" в течение отчетного периода находят отражение:

- прибыль или убыток от реализации готовой продукции, сдачи работ и услуг - в корреспонденции со счетом 46 "Реализация продукции (работ, услуг)";
- валовой доход от реализации товаров и тары снабженческих, сбытовых и торговых пред-

приятых - в корреспонденции со счетом 46 "Реализация продукции (работ, услуг)";

- издержки обращения этих предприятий, относящиеся к реализованным товарам, - в корреспонденции со счетом 44 "Издержки обращения";
- прибыль или убыток от реализации, доходы или потери от прочего выбытия основных средств - в корреспонденции со счетом 47 "Реализация и прочее выбытие основных средств";
- прибыль или убыток от реализации иных материальных ценностей и прочих активов предприятия (нематериальных активов, ценных бумаг и т. д.) - в корреспонденции со счетом 48 "Реализация прочих активов";
- доходы, полученные от долевого участия в других предприятиях, дивиденды по акциям и доходы по облигациям и другим ценным бумагам, принадлежащим предприятию, - в корреспонденции со счетами 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", 78 "Расчеты с дочерними (зависимыми) предприятиями" или счетами учета денежных средств; (в ред. Приказа Минфина РФ от 28.12.94 N 173)
- доходы от сдачи имущества в аренду - в корреспонденции со счетами учета денежных средств или соответствующих расчетов;
- суммы, поступившие в погашение дебиторской задолженности, списанной в прошлые годы в убыток как безнадежной к получению, - в корреспонденции со счетами учета денежных средств;
- присужденные или признанные должником штрафы, пени, неустойки и другие виды санкций за нарушение условий хозяйственных договоров, а также по возмещению причиненных убытков - в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году, в частности суммы, поступившие от поставщиков по перерасчетам за услуги и материальные ценности, полученные и израсходованные в прошлом году; суммы, полученные от покупателей, заказчиков по перерасчетам за реализованную в прошлом году продукцию, и другие - в корреспонденции со счетами учета денежных средств или соответствующих расчетов;
- положительные курсовые разницы по валютным счетам, а также операциям в иностранных валютах - в корреспонденции со счетами учета денежных средств или соответствующих расчетов;
- некомпенсируемые потери от стихийных бедствий (уничтожение и порча производственных запасов, готовых изделий и других материальных ценностей, потери от остановки производства и прочее), включая затраты, связанные с предотвращением или ликвидацией последствий стихийных бедствий, за вычетом стоимо-

сти полученного при этом металлолома, топлива и других материалов - в корреспонденции со счетами учета материальных ценностей, расчетов с персоналом по оплате труда, денежных средств и т. п.;

- некомпенсируемые убытки в результате пожаров, аварий, других чрезвычайных событий, вызванных экстремальными ситуациями, - в корреспонденции со счетами учета материальных ценностей, расчетов с персоналом по оплате труда, денежных средств и т. п.;

- затраты на содержание законсервированных производственных мощностей и объектов (кроме затрат, возмещаемых за счет других источников) - в корреспонденции со счетами 10 "Материалы", 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" и т. п.;

- убытки от списания дебиторской задолженности, безнадежной к получению из-за пропуска срока исковой давности (если по этой задолженности ранее не был создан резерв по сомнительным долгам) - в корреспонденции со счетами учета соответствующих расчетов; убытки от списания ранее присужденных долгов по недостачам и хищениям, по которым возвращены исполнительные документы с утвержденным судом актом о несостоятельности ответчика и невозможности обращения взыскания на его имущество, а также долгов по недостачам и хищениям, списанным по прочим причинам (если по этой задолженности ранее не был создан резерв по сомнительным долгам), - в корреспонденции со счетом 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" или 84 "Недостачи и потери от порчи ценностей";

- убытки по операциям прошлых лет, выявленные в отчетном году, принадлежность которых к предшествующим годам подтверждается документально (дополнительные расходы по заказам, расчеты по которым закончены в прошлых годах, возврат сумм по расчетам с покупателями за продукцию, оплаченную в прошлых годах, и прочие подобные суммы), - в корреспонденции со счетами учета денежных средств и расчетов. Списания недостач материальных ценностей, выявленных при инвентаризации, штрафов, пеней и неустоек рассматриваются во всех случаях как убытки отчетного года. Не рассматриваются как убытки прошлых лет потери от брака продукции производства прошлых лет, которые включаются в состав издержек производства отчетного года на общих основаниях;

- затраты по аннулированным производственным заказам, а также затраты на производство, не давшее продукции (за исключением потерь, возмещаемых заказчиками), за вычетом стоимости используемых материальных ценностей - в корреспонденции со счетами учета затрат на производство, 13 "Износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов" и

др.;

• отрицательные курсовые разницы по валютным счетам, а также операциям в иностранной валюте - в корреспонденции со счетами учета денежных средств и соответствующих расчетов;

• расходы, связанные с покупкой (аукционный сбор и т. п.) в установленном законодательством порядке иностранной валюты у других предприятий, учреждений и организаций, - в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;

• судебные издержки и арбитражные сборы - в корреспонденции со счетами учета денежных средств или расчетов.

Аналитический учет по счету 80 "Прибыли и убытки" ведется по каждой статье прибылей и убытков".

### Схема бухгалтерских проводок по финансовым результатам

№№ п/п	Содержание операций	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1	Списание прибыли (убытка) по реализации готовой продукции, товаров	41, 46 80	80 41, 46
2	Списание финансовых результатов по счету 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств» и счету 48 «Реализация прочих активов»		
	• по прибыли	47, 48	80
	• убытка	80	47, 48
3	Списание внереализационных доходов	50, 51, 52, 55, 60, 76 и др.	80
4	Списание внереализационных расходов	80	50, 51, 52, 55, 60, 76 и др.
5	Списание в установленные сроки неустраиваемой кредиторской задолженности	60, 62, 64, 76	80
6	Получение доходов по финансовым вложениям	76 06, 58	80 76
7	Производственные доначисления по ценным бумагам в результате разницы между номинальной и покупной стоимостями	06, 58	80
8	Оприходование выявленных излишков оборудования на складе, материалов в капитальном строительстве и на складах, МБП, товаров	07, 10, 12, 41	80
9	Списание сумм переоценки ценностей:		
	• дооценка	14	80
	• уценка	80	14
10	Доходы, полученные от долевого участия	50, 51, 52	80
11	Списание штрафов, пени и неустоек в связи с невыполнением хозяйственных договоров:		
	• полученных	51, 52, 63, 76	80
	• уплаченных	80	51, 52, 63, 76
12	Списание взысканной разницы в ценах по похищенным ценностям,	83	80

№№ п/п	Содержание операций	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
	суммы превышения оценочной стоимости на аукционе приобретенного имущества над покупной		
13	Начисление сумм резерва по сомнительным долгам при расчете реализованной продукции по отгрузке	80	82
14	Списание неиспользованного резерва по сомнительным долгам	82	80
15	Списание неиспользованных остатков резервов по предстоящим расходам	89	80
16	Поступление страховых платежей от страховых организаций	65	80
17	Покрытие убытков в отчетном году за счет: резервного фонда (созданного)	86	80
	• нераспределенной прибыли;	88	80
	• снижения вкладов участников	75	80
18	Начисление износа арендодателем по объектам, сданным в аренду без права выкупа	80	02
19	Поступление арендной платы арендодателю от арендатора	50, 51 и др.	80
20	Списание потерь от стихийных бедствий, затраты по аннулированным заказам, некомпенсируемым заказам, некомпенсируемых потерь от брака и др.	80	08, 10, 31, 11, 12, 20, 21, 23, 25, 26, 28, 29 и др.
21	Начисление процентов по договору долгосрочной аренды	09	80
22	Списание издержек обращения в торговых организациях <sup>229</sup>	80	44
23	Списание на финансовые результаты неустраиваемых долгов	80	61
24	Списание перечислений в бюджет завышения цен	80, 81	68
25	Создание резервов	80	82

При аудиторской проверке этого счета необходимо проанализировать относящиеся к каждой записи первичные документы и проверить правильность распределения тех или иных сумм по отношению к налогооблагаемой базе для исчисления налога на прибыль. Основные ошибки бухгалтера, приводящие к нарушению налогового законодательства, связаны либо с невключением (несвоевременным включением) необходимых сумм, отраженных по кредиту счета 80 (внереализационных доходов), в налогооблагаемую базу, либо с завышением предприятием сумм внереализационных расходов, учитываемых при налогообложении.

Таблица 17

### Ставки налога на прибыль

Закон РФ	Размер			
	Всего	ФБ*	БР**	ПУ***
№ 2116-1 от 27.01.91	32			45
№ 64-ФЗ от 25.04.95		13	22	30

\*ФБ - в части, зачисляемой в федеральный бюджет;

\*\*БР - в части, зачисляемой в федеральный бюджет субъектов РФ;

<sup>229</sup> За исключением остатка на нерезализованных товарах, включая проценты банкам за предоставленный ими кредит

\*\*\*ПУ - для предприятий по прибыли, полученной от посреднических операций и сделок, бирж, брокерских контор.

Прибыль или убыток, полученный предприятием от реализации продукции (работ, услуг), учитывается в целях налогообложения. При этом по каждой **убыточной сделке** сумма выручки пересчитывается исходя из рыночных цен на реализованную ниже себестоимости продукцию с доначислением (в большинстве случаев) дополнительной налогооблагаемой базы согласно представленному в налоговые органы расчету<sup>230</sup>.

В качестве примера рассмотрим случай, когда товар, приобретенный за 40 млн. руб., был реализован за 30 млн. руб., причем в течение последнего месяца этот же товар был реализован по цене - 50 млн. руб.

Бухгалтерские проводки:

Зеленым цветом		Красным цветом	
Д-т счета 46 К-т счета 41 на сумму 40 млн. Руб. - списан на реализацию товар по цене приобретения			
Желтым цветом		Красным цветом	
Д-т счета 62 К-т счета 46 на сумму 30 млн. Руб. - поступила выручка от покупателя		Д-т счета 62 К-т счета 46 на сумму 50 млн. Руб. - рыночная цена реализованного товара или максимальная выручка, полученная за этот же товар прошлый раз (в течение последнего месяца)	
		Д-т счета 81 К-т счета 62 на сумму 20 млн. Руб. - на сумму разницы между рыночной ценой реализованного товара (или максимальной выручкой, полученной за этот же товар прошлый раз в течение последнего месяца) и фактически полученной выручкой	
Д-т счета 46 К-т счета 80 на сумму 10 млн. Руб. - убыток, полученный от рассматриваемой реализации		Д-т счета 80 К-т счета 46 на сумму 10 млн. Руб. - прибыли «в целях налогообложения», полученная от рассматриваемой реализации	

Убыток от реализации имущества предприятия не уменьшает налогооблагаемую базу. Кроме того, в целях налогообложения полученной от таких сделок прибыли не подлежат учету расходы предприятия по реализации данного имущества.

### Убытки от производства и реализации сельскохозяйственной продукции

Предприятия любых организационно - правовых форм не являются плательщиками налога на прибыль по прибыли от реализации произведенной ими сельскохозяйственной и охотохозяйственной продукции, а также произведенной и переработанной на данных предприятиях собственной сельскохозяйственной продукции, за исключением сельскохозяйственных предприятий индустриального типа, определяемых по перечню, утверждаемому законодательными (представительными) органами субъектов Российской Федерации.

В налоговом учете (в целях налогообложения) валовая прибыль уменьшается на сумму прибыли от реализации произведенной сельскохозяйственной и охотохозяйственной продукции, а также от реализации произведенной и переработанной на данном предприятии сельскохозяйственной продукции соб-

ственного производства, за исключением прибыли сельскохозяйственных предприятий индустриального типа, определяемых по перечню, утверждаемому законодательным (представительным) органом субъекта Российской Федерации.

Если продукция сельхозпереработки используется на том же предприятии как сырье для дальнейшего производства, т.е. перерабатывается не сельскохозяйственное сырье, а промышленная продукция, то прибыль, полученная от производства и реализации этой продукции, подлежит при налогообложении уменьшению на сумму расчетной прибыли от производства сельскохозяйственной продукции и переработки сельскохозяйственного сырья, определяемой исходя из удельного веса затрат на производство и переработку сельскохозяйственного сырья в общих затратах промышленной продукции. При передаче сельскохозяйственного сырья в переработку другому предприятию на давальческих началах прибыль, полученная от реализации промышленной продукции, подлежит уменьшению на сумму расчетной прибыли, определяемую исходя из удельного веса затрат от производства сельскохозяйственной продукции в общих затратах промышленной продукции (примеры расчета в Приложении N 2 к настоящей Инструкции).

Убытки от реализации произведенной сельскохозяйственной продукции, в том числе подсобного сельского хозяйства, и охотохозяйственной продукции, а также от реализации произведенной и переработанной на данном предприятии сельскохозяйственной продукции собственного производства, при исчислении налогооблагаемой прибыли не учитываются.

Бухгалтерские проводки:

а) получена прибыль от сельхоздеятельности:

Зеленым цветом		Красным цветом	
Д-т счета 62 К-т счета 46 на сумму 30 млн. Руб. - поступила выручка от реализации сельхозпродукции			
Д-т счета 46 К-т счета 20 на сумму 20 млн. Руб. - списаны на реализацию затраты на реализацию сельхозпродукции			

Д-т счета 46_приб_СХ К-т счета 80_приб_СХ на сумму 10 млн. Руб. - убыток, полученный от реализации сельхозпродукции	Д-т счета 80_приб_СХ К-т счета 87_приб_СХ на сумму 10 млн. Руб. - убыток, полученный от реализации сельхозпродукции
---	---

б) получены убытки от сельхоздеятельности:

Зеленым цветом		Красным цветом	
Д-т счета 62 К-т счета 46 на сумму 30 млн. Руб. - поступила выручка от реализации сельхозпродукции			
Д-т счета 46 К-т счета 20 на сумму 40 млн. Руб. - списаны на реализацию затраты на реализацию сельхозпродукции			
Д-т счета 80_убыт_СХ К-т счета 46 на сумму 10 млн. Руб. - убыток, полученный от реализации сельхозпродукции		Д-т счета 81_убыт_СХ К-т счета 80_убыт_СХ на сумму 10 млн. Руб. - убыток, полученный от реализации сельхозпродукции	

<sup>230</sup> См. Инструкцию Госналогслужбы РФ № 37, п. 2.5

## Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)

### Счет 88 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)"

Обобщение информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли производится на счете 88 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)". На этом же счете возможна (но не обязательна) группировка учета по фондам:

- фонды накопления;
- фонды социальной сферы;
- фонды потребления;
- фонды специального назначения (если образование их предусмотрено учредительными документами).

К счету 88 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" могут быть открыты субсчета:

88\_1 "Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года",

88\_2 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет",

88\_3 "Фонды накопления",

88\_4 "Фонд социальной сферы",

88\_5 "Фонды потребления" и др.

На субсчете 88\_1 "Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года" учитывается наличие и движение нераспределенной прибыли или убытка отчетного года.

Направление нераспределенной прибыли отчетного года на выплату доходов учредителям предприятия отражается по дебету счета 88 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" и кредиту счетов 75 "Расчеты с учредителями" и 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда". Сумма нераспределенной прибыли отчетного года, оставшаяся после выплаты доходов учредителям предприятия, переносится с субсчета 88\_1 "Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года" на субсчет 88\_2 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет".

Списание с бухгалтерского баланса убытка отчетного года отражается по кредиту счета 88 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" в корреспонденции со счетами:

86 "Резервный капитал" - при направлении на погашение убытка средств резервного капитала;

88 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" - при направлении на погашение убытка средств фондов специального назначения;

75 "Расчеты с учредителями" - при погашении убытка за счет целевых взносов учредителей предприятия и др. Если принимается решение об оставлении на бухгалтерском балансе непокрытого убытка (имея в виду списание его в будущие отчетные периоды), то сумма такого убытка переносится с субсчета;

88\_1 "Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года" на субсчет;

88\_2 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет".

На субсчете 88\_2 "Нераспределенная прибыль

(непокрытый убыток) прошлых лет" учитывается движение нераспределенной прибыли или непокрытого убытка прошлых лет.

Использование нераспределенной прибыли прошлых лет отражается по дебету счета 88 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" в корреспонденции со счетами:

86 "Резервный капитал" - при направлении сумм нераспределенной прибыли на пополнение резервного капитала;

85 "Уставный капитал" - при направлении сумм нераспределенной прибыли на увеличение уставного капитала;

88 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" - при направлении сумм нераспределенной прибыли на увеличение фондов специального назначения, создаваемых предприятием в соответствии с учредительными документами;

75 "Расчеты с учредителями" - при направлении сумм нераспределенной прибыли на выплату доходов учредителям предприятия и др.

Списание непокрытого убытка прошлых лет отражается по кредиту счета 88 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" в корреспонденции со счетами:

81 "Использование прибыли" - при направлении на погашение непокрытого убытка прошлых лет сумм прибыли отчетного года;

86 "Резервный капитал" - при направлении на погашение непокрытого убытка прошлых лет средств резервного капитала;

75 "Расчеты с учредителями" - при погашении непокрытого убытка прошлых лет за счет целевых взносов учредителей предприятия и др.

На субсчете 88\_3 "Фонды накопления" учитываются наличие и движение фондов накопления, под которыми понимаются средства нераспределенной прибыли, зарезервированные (направленные) согласно учредительным документам или решению учредителей в качестве финансового обеспечения производственного развития предприятия и иных аналогичных мероприятий по созданию нового имущества.

На субсчете 88\_4 "Фонд социальной сферы" учитывается наличие и движение фонда социальной сферы, под которым понимаются средства нераспределенной прибыли, зарезервированные (направленные) согласно учредительным документам или решению учредителей в качестве финансового обеспечения развития (капитальных вложений) социальной сферы. На этом субсчете также учитывается движение относящегося к социальной сфере имущества, полученного предприятием от других предприятий и лиц безвозмездно.

На субсчете 88\_5 "Фонды потребления" учитываются наличие и движение фондов потребления, под которыми понимаются средства нераспределенной прибыли, направляемые (зарезервированные) согласно учредительным документам или решению учредителей на осуществление мероприятий по развитию социальной сферы (кроме капитальных вложений) и материальному поощрению работников предприятия и иных аналогичных мероприятий, не приво-

дящих к образованию нового имущества предприятия.

Перечень и порядок образования фондов специального назначения регулируются учредительными документами или решением учредителей.

Счет 88 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" в части фондов специального назначения кредитуется, как правило, в корреспонденции со счетом 81 "Использование прибыли". При оприходовании относящегося к социальной сфере имущества, полученного от других предприятий и лиц безвозмездно, производится запись по кредиту счета 88 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" и дебету счетов 01 "Основные средства", 04 "Нематериальные активы" и др.

Суммы, отнесенные в кредит счета 88 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" в части фондов накопления и социальной сферы, как правило, не списываются. Дебетовые записи по ним могут иметь место лишь в случаях:

- погашение убытка, выявленного по результатам работы предприятия за отчетный год, - в корреспонденции со счетом 88 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)";
- распределения сумм прибыли, зарезервированных в фондах накопления, между учредителями предприятия - в корреспонденции со счетом 75 "Расчеты с учредителями";
- списания за счет средств фондов накопления затрат, связанных с созданием нового имущества, но по установленному порядку не включаемых в первоначальную стоимость этого имущества, - в корреспонденции со счетом 08 "Капитальные вложения".

Счет 88 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" в части фондов потребления дебетуется в корреспонденции со счетами:

- учета денежных средств - на суммы, выданные в порядке оказания единовременной помощи работникам, на суммы за приобретенные путевки в дома отдыха, санатории, а также медикаменты и т.п.;
- 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" - на суммы причитающихся премий и вознаграждений, выплачиваемых из чистой прибыли предприятия, и др.

Аналитический учет по каждому из фондов организуется таким образом, чтобы обеспечивать формирование информации по направлениям использования средств.

### **Доходы и расходы от внереализационных операций**

**Под доходами и расходами от внереализационных операций** следует понимать доходы и затраты предприятия, не связанные непосредственно с производством и реализацией продукции (работ, услуг) в рамках уставной деятельности. Такие суммы должны быть отражены в бухгалтерском учете предприятия в полном объеме, обеспечивающем досто-

верность отражения финансового состояния предприятия<sup>231</sup>.

Ниже рассматриваются их основные составляющие.

### **Внереализационные доходы**

#### **Доходы от долевого участия в деятельности других предприятий**

К этой статье доходов относятся:

- доходы от долевого участия в деятельности других предприятий;
- дивиденды по акциям;
- доходы по облигациям и другим ценным бумагам, принадлежащим предприятию.

Доходы от долевого участия в деятельности российских организаций облагаются налогом на прибыль у источника их выплаты. В балансе предприятия они отражаются бухгалтерскими проводками:

Д-т счета 76 - К-т счета 80	на сумму начисленных дивидендов на основании решения собрания собственников
Д-т счета 51 - К-т счета 76	получена сумма дивидендов за вычетом налога на прибыль по ставке 15% на основании выписки из банка
Д-т счета 80 - К-т счета 68	начислен налог на прибыль по ставке 15% <sup>232</sup>
Д-т счета 68 - К-т счета 76	уплачен налог на прибыль источником выплаты (на основании данных реквизита «назначение платежа» платежного поручения на перечисление дивидендов)

При исчислении причитающегося к уплате в бюджет налога на прибыль с доходов от продажи государственных бескупонных облигаций следует пользоваться методикой расчета налогооблагаемой части дохода<sup>233</sup>.

#### **Доходы от сдачи имущества в аренду**

Арендные отношения между предприятиями в настоящее время регулируются Гражданским Кодексом РФ<sup>234</sup>.

Сданные в аренду (без права выкупа) объекты основных средств с баланса арендодателя не списываются<sup>235</sup>. Начисленную сумму износа по основным средствам предприятия-арендодателя должны отражать по кредиту счета 02 «Износ основных средств» и дебету счета 80 «Прибыли и убытки». По мере наступления срока уплаты арендной платы, предусмотренного договором краткосрочной аренды, в бухгалтерском учете арендодателя производятся следующие записи:

Д-т счета 76 -	начислена арендная плата
----------------	--------------------------

<sup>231</sup> См. Положение о составе затрат, разд. 2;

«О налоге на прибыль предприятий и организаций». Закон РФ;

«О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций». Инструкция Госналогслужбы РФ 10.08.95 № 37, пп. 2.7, 2.9

<sup>232</sup> См. «О налоге на прибыль предприятий и организаций». Закон РФ, п. 3 ст.9

<sup>233</sup> См. Письмо Минфина РФ от 30.06.95 № 66 и Госналогслужбы РФ от 29.06.95 № НП-6-01/355

<sup>234</sup> См. ГК РФ, гл.34

<sup>235</sup> См. Инструкцию по применению Плана счетов

К-т счета 80	
Д-т счета 80 - К-т счета 02	начислен износ на сданное в аренду имущество
Д-т счета 80 - К-т счета 26 (76 и др.)	списаны расходы (при их наличии), связанные со сдачей имущества в аренду
Д-т счета 51 - К-т счета 76	поступила арендная плата

Таким образом, внереализационные расходы, связанные с получением доходов от аренды, включают сумму начисленного по сданному имуществу износа, а также затраты предприятия, связанные с выполнением им своих обязанностей в качестве арендодателя. Эти обязанности определены в договоре аренды. В договоре могут быть предусмотрены, в частности, обязанности предприятия по содержанию арендованных помещений<sup>236</sup>. Основываясь на этих условиях договора, предприятие может определить, какие расходы (в том числе общехозяйственные) были им осуществлены в целях надлежащего исполнения обязательств по договору аренды. Например, если в договоре указано, что арендодатель обязан содержать в чистоте сданные помещения, то расходы по аренде будут включать в себя заработную плату работников, производивших такую уборку (с учетом необходимого им для этого времени), и соответствующие начисления во внебюджетные фонды.

Если организацией сдается в аренду часть основного средства (например, несколько комнат в здании), то порядок исчисления амортизации на сдаваемую площадь действующими нормативными документами не регламентирован. Размер амортизационных отчислений, приходящийся на сданную в аренду часть здания, можно<sup>237</sup> рассчитывать по формуле:

$$Ar = C * N * Sa / S x,$$

где **Ar** – размер амортизационных отчислений по сданной в аренду части здания;

**C** – балансовая (восстановительная) стоимость здания;

**N** - установленная действующими нормативными документами норма амортизационных отчислений;

**Sa** – площадь сданной в аренду части здания (указанная в договоре аренды);

**S** - общая площадь здания (по документам бюро технической инвентаризации).

Если арендатор оплачивает часть площади общих коридоров и других помещений, используемых совместно с собственником здания или другими арендаторами, это соответствующим образом должно быть отражено в договоре аренды. При этом в обоснование размера арендной платы за использование общих помещений должен производиться расчет части совместно используемой площади, приходящейся на данного арендатора и включаемой в общий размер арендуемой площади.

<sup>236</sup> См. ГК РФ, п.2 ст.616

<sup>237</sup> См. Лапина О.Г. Годовой отчет за 1996 год с учетом требований налоговых органов, Практические рекомендации. - М.: «АКДИ Экономика и жизнь», 1997

Суммы арендной платы участвуют в формировании общей балансовой (валовой) прибыли предприятия, облагаемой налогом на прибыль по общеустановленной ставке.

### **Штрафы, пени и неустойки присужденные**

К этой статье доходов относятся:

- штрафы, пени, неустойки или другие виды санкций за нарушение условий хозяйственных договоров признанные должником;
- штрафы, пени, неустойки или другие виды санкций за нарушение условий хозяйственных договоров присужденные по суду;
- доходы от возмещения причиненных убытков.

Это положение вызывает на практике много спорных ситуаций, касающихся момента учета данных доходов в целях налогообложения.

Достаточно однозначно решается вопрос о включении в налогооблагаемую прибыль доходов от возмещения причиненных убытков. Действующим законодательством не предусмотрен учет данных сумм при отсутствии факта их реального получения.

Вопрос со штрафами, пени, неустойками и другими видами санкций за нарушение условий хозяйственных договоров решается сложнее, так как здесь регламентирующую роль играют два документа:

- Закон РФ от 27.12.91 № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций»;
- Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации.

Согласно Закону в состав расходов (по статье внереализационные расходы) предприятия-должнику надо указывать только фактически уплаченные штрафы.

Согласно Положению в составе доходов (по статье внереализационные доходы) штрафы подлежат отражению в бухгалтерском учете поставщика и покупателя по мере (дате) их присуждения или признания их плательщиками на основании соответствующего документа (решения суда, арбитража, условий договора, письменного уведомления о признании поставщиком предъявленных санкций)<sup>238</sup>.

До получения документа или уплаты сумма этих штрафов должна отражаться в бухгалтерской отчетности предприятия по статьям дебиторов (или кредиторов).

Если договором или законодательством не определены финансовые санкции за нарушение сроков поставки или не установлен их размер, суммы предъявленных претензий, не присужденные или не признанные плательщиками, на учет не принимаются.

Бухгалтерские проводки (пример):

а) у поставщика:

Д-т счета 76	на сумму штрафов, признанных должником,
К-т счета 80	или по которым получено решение суда об их взыскании
Д-т счета 51	получена причитающаяся сумма
К-т счета 76	
Д-т счета 80	НДС с суммы штрафов
К-т счета 68	

<sup>238</sup> См. Положение о бухгалтерском учете и отчетности в РФ

б) у покупателя:

Д-т счета 80 К-т счета 76	на сумму признанных им штрафов или по которым получено решение суда об их взыскании
Д-т счета 76 К-т счета 51	погашена задолженность

### **Прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году**

Прибыль отчетного года, относящаяся к прошлым отчетным периодам, подлежит отражению по статье «внереализационные доходы» в следующих случаях:

- прибыль получена в результате поступления средств по перерасчетам с поставщиками или покупателями за прошедшие периоды;
- прибыль выявлена на предприятии в результате исправлений, допущенных в прошлом отчетном периоде и выявленных самостоятельно;
- прибыль выявлена на предприятии по результатам документальных проверок налоговыми органами.

### **Другие доходы от операций, непосредственно не связанных с производством и реализацией продукции (работ, услуг)**

Поскольку перечень этих доходов не является исчерпывающим, в налогооблагаемую базу по данной статье предприятиям следует включать все остальные полученные доходы, не связанные с реализацией продукции (излишки по результатам инвентаризации, доходы от безвозмездной передачи имущества, доходы от совместной деятельности и пр.).

Доходы от совместной деятельности не являются доходами от участия в деятельности других предприятий<sup>239</sup>, а потому подлежат налогообложению по общеустановленным в регионе ставкам.

Доходы, полученные от совместной деятельности, независимо от их поступления на расчетный счет (в кассу) предприятия подлежат начислению по окончании каждого отчетного периода на основании протокола распределения прибыли. Такие же данные представляются участником, ведущим общие дела, в налоговую инспекцию по месту его регистрации. Убытки от совместной деятельности, распределенные между участниками на основании протокола распределения, покрываются за счет их чистой прибыли<sup>240</sup>.

Доход (прибыль), полученный в результате использования объединенных в целях осуществления совместной деятельности средств, облагается в составе дохода (валовой прибыли) по установленным ставкам налога. При этом, не подлежат обложению налогом на прибыль доходы, полученные юридическими лицами по ГКО и КО<sup>241</sup>. В целях налогообложе-

ния из валовой прибыли предприятия исключаются доходы, полученные по государственным ценным бумагам, принадлежащим предприятию<sup>242</sup>. В данном случае очень важно, что законодательство не предусматривает зависимость возможности предоставления льгот от способа получения подлежащего льготированию дохода. Поэтому то обстоятельство, что данные доходы получены предприятием по договору о совместной деятельности, не играет решающей роли, поскольку приобретенные в процессе совместной деятельности ГКО или КО принадлежали участвующим сторонам на праве общей долевой собственности<sup>243</sup>.

Поэтому если предприятие имеет возможность документально подтвердить, что прибыль, отраженная им в отчетности как причитающаяся от ведения льготированной по налогу на прибыль совместной деятельности, например по получению доходов по КО и ГКО, действительно получена в результате распределения в рамках совместной деятельности доходов по КО и ГКО, то данные доходы на предприятии не подлежат налогообложению.

Для подтверждения такой льготы предприятию следует представить не только протокол о распределении прибыли, но и копии отдельного баланса по совместной деятельности и первичных документов по операциям по совместной деятельности, что позволит налоговому инспектору сделать однозначный вывод о действительном источнике получения предприятием данного дохода.

### **Внереализационные расходы**

#### **Расходы по аннулированным производственным заказам**

При рассмотрении вопроса о правомерности списания внереализационных расходов по данной статье и тем более их учета в целях налогообложения предприятию необходимо иметь документы, свидетельствующие о первоначальном наличии производственного заказа, производстве в его исполнение затрат и его аннулировании (договоры, акты, протоколы, внутренние документы). Полная сумма произведенных затрат уменьшается на суммы потерь, подлежащих возмещению заказчиком, стоимость возвратных материальных ценностей и других затрат, имеющих специальный источник покрытия.

#### **Расходы на содержание законсервированных производственных мощностей**

Консервация производственных мощностей осуществляется в порядке, установленном и утвержденном руководителем предприятия. Кроме того, данный порядок должен соответствовать ведомственным нормативным актам по данному вопросу (если они имеются). Из этих расходов следует исключить затраты, возмещаемые за счет других источников.

<sup>239</sup> См. ГК РФ, гл. 55

<sup>240</sup> См. Инструкцию Госналогслужбы РФ № 37, п. 2.13

<sup>241</sup> См. «О налоге на прибыль предприятий и организаций».

Закон РФ, подп. «а» п. 1 ст. 10;

Указ Президента РФ от 22.12.93 № 2270, п. 4;

письмо Госналогслужбы РФ от 09.03.93 № ВГ-4-01/28АН и Минфина РФ от 23.02.93 № 05-01-04

<sup>242</sup> См. Инструкцию Госналогслужбы РФ № 37, пп. 2.9 и 6.1.1

<sup>243</sup> См. ГК РФ, ст. 1043

### **Расходы от уценки**

Материальные ценности, на которые цена в течение года снизилась, либо которые морально устарели или частично потеряли свое первоначальное качество, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года по цене возможной реализации, если она ниже первоначальной стоимости заготовления (приобретения), с отнесением разницы в ценах на финансовые результаты организации<sup>244</sup>.

В целях налогообложения эта операция не должна уменьшать налогооблагаемую прибыль<sup>245</sup>.

Бухгалтерские проводки:

<b>Зеленым цветом</b>	<b>Красным цветом</b>
Д-т счета 80 К-т счета 10, 12, 40, 41 на сумму 30 млн. Руб. - фактическая уценка материалов, МБП, готовой продукции, товаров	<b>Д-т счета 81_уценк К-т счета 80_уценк</b> на сумму 30 млн. Руб. - фактическая уценка материалов, МБП, готовой продукции, товаров

### **Не компенсируемые виновниками потери от простоев по внешним причинам**

Примером может служить ситуация, когда в результате неподачи воды, топлива или электроэнергии и пр. предприятие не может производить продукцию.

Предприятие должно иметь документально подтвержденное обоснование этой внешней причины (справки, протоколы, акты).

Не может вызывать простой по внешним причинам отсутствие рынка сбыта продукции, так как этот факт не оказывает непосредственного влияния на процесс производства.

### **Убытки по операциям с тарой**

### **Судебные издержки и арбитражные расходы**

### **Присужденные или признанные штрафы, пени, неустойки и другие виды санкций за нарушение условий хозяйственных договоров, а также расходы по возмещению причиненных убытков**

### **Суммы сомнительных долгов по расчетам с другими предприятиями, а также отдельными лицами**

### **Убытки от списания дебиторской задолженности, по которой срок исковой давности истек, и других долгов, нереальных для взыскания**

### **Убытки по операциям прошлых лет, выявленные в текущем году**

К таким расходам относятся дополнительные расходы по производству продукции, расчеты по которым закончены в прошлых годах. Принадлежность подобных расходов к прошлому периоду должна быть документально подтверждена.

<sup>244</sup> См. Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, п. 53

<sup>245</sup> См. Инструкцию Госналогслужбы РФ № 37, приложение 11

### **Некомпенсируемые потери от стихийных бедствий**

К некомпенсируемым потерям от стихийных бедствий относятся:

- уничтожение и порча производственных запасов, готовых изделий и других материальных ценностей;
- потери от остановки производства и пр.;
- затраты, связанные с предотвращением или ликвидацией последствий стихийных бедствий.

Размеры таких потерь выявляются по результатам инвентаризации, обязательной в указанных случаях<sup>246</sup>. Размеры убытков принимаются к учету за вычетом стоимости материалов, пригодных к использованию.

### **Некомпенсируемые убытки в результате пожаров, аварий, других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями**

Для отнесения на некомпенсируемые убытки в результате пожаров, аварий, других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями требуется наличие документа, подтверждающего факт такого события.

### **Убытки от хищений, виновники которых по решениям суда не установлены**

Так, например, в IV квартале 1997 г. на предприятии был угнан автомобиль, по возбужденному уголовному делу на 31.12.97 двухмесячный срок предварительного расследования не истек, виновные не найдены.

На предприятии в случае установления факта хищения автомобиля должна быть проведена инвентаризация независимо от наступления установленного на предприятии ее планового срока<sup>247</sup>. При этом результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация.

В этом случае необходимо сделать следующие бухгалтерские проводки:

1. На основании документа, подтверждающего отсутствие основного средства в надлежащем месте в результате принудительного изъятия (акт инвентаризации, акт о хищении, заявление в органы внутренних дел и др.):

Д-т счета 47	– отражено выбытие основных средств при их
К-т счета 01	недостаче (по первоначальной стоимости)
Д-т счета 02	– списан износ выбывшего основного средства
К-т счета 47	
Д-т счета 84	– отражена остаточная стоимость недостающего основного средства
К-т счета 47	

Сумма недостачи на конец отчетного года должна составлять сальдо по счету 84 «Недостачи и потери от порчи ценностей», если у предприятия от-

<sup>246</sup> См. Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, п. 17

<sup>247</sup> См. «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств». Приказ Минфина РФ от 13.06.95 № 49, п. 1.5

сутствуют первичные документы, позволяющие списать недостачу на предусмотренные нормативными актами источники в результате того, что на 31.12.97 виновные в хищении еще не установлены и сроки предварительного следствия не истекли.

2. На основании решения следственных или судебных органов, подтверждающих отсутствие виновных лиц, либо отказа на взыскание ущерба с виновных лиц, производится списание недостачи основного средства:

Д-т счета 80 – К-т счета 84	отнесен убыток от выбытия основного средства на финансовые результаты <sup>248</sup>
--------------------------------	--

Данные внереализационные расходы, связанные со списанием недостающего (выбывшего) основного средства, могут быть учтены при исчислении налогооблагаемой прибыли по окончании того отчетного периода, когда получено решение судебного органа.

В случае отказа следственных органов в возбуждении уголовного дела и отсутствия судебных решений о виновниках хищения у предприятия не будет оснований уменьшить налогооблагаемую прибыль на сумму таких внереализационных расходов.

#### **Расходы по оплате налогов и сборов**

К расходам по оплате отдельных видов налогов и сборов, уплачиваемых в соответствии с установленным законодательством порядком за счет финансовых результатов, относятся<sup>249</sup>:

- налог на имущество предприятий;
- налог на рекламу;
- сбор на нужды образовательных учреждений;
- сбор на благоустройство;
- сбор на проведение кино- и телесъемок;
- налог на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы;
- сбор на содержание милиции;
- сбор за парковку автотранспорта в специально оборудованных местах;
- сбор за уборку территорий населенных пунктов;
- дополнительные платежи в бюджет, исчисленные исходя из сумм доплат налога на прибыль и авансовых взносов налога, скорректированных на ставку ЦБ РФ за пользование банковским кредитом<sup>250</sup>.

Порядок учета уплачиваемых в соответствии с законодательством налогов при расчете налогооблагаемой прибыли следующий:<sup>251</sup>

Д-т счета 80 – К-т счета 68_НАЛОГ	начислен соответствующий налог
Д-т счета 68_НАЛОГ – К-т счета 51	произведены платежи соответствующего налога

Оплата остальных налогов производится за счет чистой прибыли предприятия вне зависимости от того, что местным законодательством может быть установлен иной источник их оплаты:

Д-т счета 81 – К-т счета 68_НАЛОГ	начислен соответствующий налог
Д-т счета 68_НАЛОГ – К-т счета 51	произведены платежи соответствующего налога

#### **Расходы по операциям, связанным с получением внереализационных доходов**

Перечень внереализационных расходов, которые могут быть учтены при расчете налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, ограничен. Если внереализационные расходы прямо не относятся ни к одному из вышеперечисленных видов расходов, то такие суммы в целях налогообложения могут быть учтены только в том случае, если конкретная операция, по которой произведены данные затраты, связана с получением внереализационного дохода.

Например, у предприятия отсутствуют основания для уменьшения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль на суммы начисленных резервов под обесценение ценных бумаг. Это определяется отсутствием подобной статьи внереализационных расходов, а также тем, что данные расходы никак нельзя связать с получением предприятием внереализационных доходов в отчетном периоде.

Амортизационные отчисления на сданные в аренду объекты основных средств не подлежат учету в целях налогообложения в том случае, если предприятие не отразило в налогооблагаемой базе получение соответствующих внереализационных доходов.

Аналогично не учитывается в целях налогообложения убыток от выбытия неполностью изношенных основных средств при их ликвидации<sup>252</sup>. Имущество, относящееся к основным средствам, подлежит списанию лишь в тех случаях, когда его реновация (восстановление) невозможна или экономически нецелесообразна, а также когда это имущество не может в установленном порядке быть реализовано или передано другим предприятиям.

Для определения непригодности основных средств и оформления необходимой документации на списание на предприятии приказом руководителя создается постоянно действующая комиссия. На списание отдельных объектов основных средств составляются акты о ликвидации по типовым межведомственным формам, утвержденным ЦСУ СССР.

Выбытие основных средств в результате их ликвидации отражается на счетах бухгалтерского учета следующим образом:

Д-т счета 47 – К-т счета 01	списана восстановительная стоимость выбывающих основных средств
Д-т счета 02 –	списан износ выбывающих основных средств

<sup>248</sup> См. Приказ Минфина РФ № 170, пп. 18, 69

<sup>249</sup> См. «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». Закон РФ

<sup>250</sup> См. Инструкции Госналогслужбы РФ № 37, п. 5.2

<sup>251</sup> См. Письмо Минфина РФ, Госналогслужбы РФ от 27.03.96 № 30, 02-01-05

<sup>252</sup> См. Типовую инструкцию о порядке списания пришедших в негодность зданий, сооружений, машин, оборудования, транспортных средств и другого имущества, относящегося к основным средствам (фондам). Утверждена письмом Минфина СССР от 01.07.85 № 100

К-т счета 47	средств
Д-т счета 10(12 и др.) – К-т счета 47	оприходованы материальные ценности, оставшиеся от ликвидации выбывшего основного средства по цене их возможного использования (запчасти, металлолом и т.д.)
Д-т счета 80 – К-т счета 47	финансовый результат от ликвидации основных средств

Как видно из приведенных проводок, убыток, связанный с ликвидацией основных средств, не приводит к получению предприятием внереализационного дохода. Даже если полученные в результате ликвидации ценности будут реализованы, то полученный доход уже будет связан с их реализацией (т. е. не может рассматриваться как внереализационный доход).

## Резервы

### Счет 82 «Оценочные резервы»

Для обобщения информации о резервах, создаваемых за счет прибыли предприятия для уточнения оценки отдельных объектов бухгалтерского учета используется счет 82 «Оценочные резервы».

Перечень и порядок образования оценочных резервов регулируются законодательством Российской Федерации и другими нормативными актами.

К счету 82 «Оценочные резервы» могут быть открыты субсчета:

82-1 «Резервы по сомнительным долгам»;

82-2 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги» и др.

На субсчете 82-1 «Резервы по сомнительным долгам» учитывается состояние и движение резервов по сомнительным долгам.

На сумму создаваемых резервов делаются записи по дебету счета 80 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 82 «Оценочные резервы». При списании с баланса неустраиваемых долгов, ранее признанных предприятием сомнительными, записи производятся по дебету счета 82 «Оценочные резервы» в корреспонденции с соответствующими счетами учета расчетов с дебиторами. При присоединении неизрасходованных сумм резервов по сомнительным долгам к прибыли года, следующего за годом их создания, делается запись по дебету счета 82 «Оценочные резервы» и кредиту счета 80 «Прибыли и убытки».

Аналитический учет по субсчету 82-1 «Резервы по сомнительным долгам» ведется по каждому сомнительному долгу, на который создан резерв.

На субсчете 82-2 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги» учитывается состояние и движение резервов под потенциальное обесценение вложений предприятия в ценные бумаги (акции других предприятий, облигации и другие долговые обязательства).

На сумму создаваемых резервов делаются записи по дебету счета 80 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 82 «Оценочные резервы». При повышении рыночной стоимости ценных бумаг, по которым ранее были созданы соответствующие резервы, производятся записи по дебету счета 82 «Оценочные резервы» в корреспонденции со счетом 80 «Прибыли и

убытки». Аналогичная запись делается при списании с баланса ценных бумаг, по которым ранее были созданы соответствующие резервы.

Аналитический учет по субсчету 82-2 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги» ведется по каждой ценной бумаге<sup>253</sup>.

Обороты по кредиту счета 82, субсчета «Резервы по сомнительным долгам», формируются в конце отчетного года за счет начисления резервов по сомнительным долгам по расчетам с другими предприятиями за продукцию (работы, услуги) на основе проведенной аудиторской проверки дебиторской задолженности предприятия в случае, если начисление таких резервов за счет результатов хозяйственной деятельности предприятия предусмотрено учетной политикой предприятия.

Положение учетной политики о создании таких резервов на предприятии, у которого учет выручки ведется по оплате, не является действительным, поскольку это не соответствует действующими нормативными актами<sup>254</sup>.

При определении размера сомнительных долгов не могут быть учтены суммы дебиторской задолженности, не истребованной в установленном порядке (или в случае, если предприятие не имеет иных документов, подтверждающих отсутствие умысла в неполучении средств по сделке) с дебитора в четырехмесячный срок с момента перехода права собственности на товар (продукцию, работы, услуги) от продавца к покупателю (см. обороты по счету 62).

В случае создания в установленном порядке в конце отчетного года резервов сомнительных долгов по расчетам с другими организациями и гражданами за продукцию, товары, работы и услуги за счет финансовых результатов дебиторская задолженность, по которой созданы резервы, **в годовом бухгалтерском балансе уменьшается на сумму этих резервов** (без корреспонденции со счетами учета дебиторской задолженности и со счетом 82 «Оценочные резервы», субсчет «Резервы по сомнительным долгам»). В пассиве баланса сумма образованного резерва по сомнительным долгам отдельно не отражается.

В конце 1997 г. на предприятии со счета 82 должны быть списаны на счет 80 «Прибыли и убытки» неизрасходованные суммы резервов по сомнительным долгам, образованным в 1997 г.

Имеющие вложения в акции других организаций, котирующиеся на бирже или на специальных аукционах (котировка которых регулярно публикуется), могут отражать их в годовом бухгалтерском балансе по рыночной стоимости, если последняя ниже балансовой стоимости. Корректировка балансовой стоимости числящихся акций производится на сумму резерва под обесценение вложений в ценные бумаги, образуемого за счет финансовых результатов в конце отчетного года.

Бухгалтерская проводка:

Зеленым цветом	Красным цветом
Д-т счета 26 - К-т счета 82 на сум-	

<sup>253</sup> См. Приказ Минфина РФ от 28.12.94 N 173

<sup>254</sup> См. Приказ Минфина РФ от 13.06.95 № 49, п. 3.54

му выявленных в конце отчетного периода сомнительных долгов	
Д-т счета 80 - К-т счета 82. формирование резерва по сомнительным долгам за счет финансовых результатов	
Д-т счета 82 - К-т счета 62 на сумму списанных в соответствии с законодательством сомнительных долгов (в следующем отчетном периоде)	
Д-т счета 82 - К-т счета 80. списание в конце года неиспользованного резерва по сомнительным долгам на финансовые результаты	<b>Д-т счета 82_сомн - К-т счета 80_сомн</b> отнесение остатка неиспользованного резерва по сомнительным долгам на финансовые результаты

Данная проводка не меняет балансовой стоимости ценной бумаги. При этом следует иметь в виду, что по статьям «Долгосрочные финансовые вложения» и «Краткосрочные финансовые вложения» баланса предприятия (форма № 1) остатки финансовых вложений предписано отражать по рыночной (уменьшенной на суммы созданных резервов) стоимости. Поэтому в пассиве баланса сумма образованного резерва под обесценение вложений в ценные бумаги не учитывается.

## Добавочный капитал

### Счет 87 «Добавочный капитал»

При продаже или списании производственных основных фондов, по которым произведена переоценка на начало года в соответствии с нормативными актами, не уменьшается размер числящегося на счете 87 добавочного капитала, образованного в результате прироста стоимости этого имущества по переоценке.

Операции по переоценке основных средств предприятия должны быть отражены в учете следующими бухгалтерскими проводками<sup>255</sup>:

Д-т счета 01 – К-т счета 87_1 «Прирост стоимости имущества по переоценке»	отражено увеличение балансовой стоимости основных средств, числящихся на балансе предприятия и введенных в действие до 01.01.97 по восстановительной стоимости
Д-т счета 87_1 - К-т счета 02	отражено превышение сумм износа после переоценки над суммой начисленного до 01.01.97 износа основных средств

При реализации и выбытии основных средств производится списание со счета 01 восстановительной стоимости основного средства (Д-т счета 47 - К-т счета 01), а также относящихся к данному основному средству сумм износа (Д-т счета 02 - К-т счета 47). Результат от реализации основных средств списывается на счет 80 «Прибыли и убытки». При этом нормативными актами не предусмотрено списание сумм добавочного капитала.

В этом случае суммам, отраженным в пассиве баланса на счете 87 (относящимся к реализованным основным средствам), в активе баланса части остаточной стоимости проданных основных средств теперь соответствуют возросшие суммы средств на

<sup>255</sup> См. Приказ Минфина РФ от 19.12.95 № 130; Инструкцию по применению Плана счетов финансово-хозяйственной деятельности предприятий

расчетном счете или дебиторской задолженности или суммы убытка от данной сделки. Это соответствует экономической сути сделки реализации основного средства: цена реализации основного средства включает в себя добавленную стоимость по переоценке.

Исключением из указанного порядка является безвозмездная передача основных средств. Выявленный на счетах учета реализации финансовый результат списывается предприятием в дебет счета 87 «Добавочный капитал»<sup>256</sup>. При этом дебетовые записи проводятся по субсчету «Безвозмездно полученные ценности» и не затрагивают субсчет «Прирост стоимости имущества по переоценке»<sup>257</sup>.

## Кредиты

### Счет 90 «Краткосрочные кредиты банков»,

### Счет 92 «Долгосрочные кредиты банков»

Краткосрочные (на срок не более одного года) и долгосрочные (на срок более одного года) кредиты в российской и иностранных валютах, полученные предприятием в банках на территории страны и за рубежом отражаются на счетах 90 «Краткосрочные кредиты банков» и 92 «Долгосрочные кредиты банков».

Порядок кредитования, оформления кредитов и их погашения регулируется правилами банков и кредитными договорами.

Счета 90 и 92 пассивные. Поэтому суммы полученных предприятием кредитов банков отражаются по кредиту счета 90 или 92 и дебету счетов 50 «Касса», 51 «Расчетный счет», 52 «Валютный счет», 55 «Специальные счета в банках», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и т. д.

На суммы погашенных предприятием кредитов банков дебетуют счета 90 и 92 в корреспонденции со счетами учета денежных средств. Кредиты банков, не оплаченные в срок, учитываются на отдельно выделенных субсчетах 90\_просроч и 92\_просроч.

Проценты по полученным кредитам могут выплачиваться в течение срока полученного кредита, после срока или по договоренности.

Если проценты по полученным кредитам отражаются в бухгалтерском учете по мере их выплаты, то на их суммы делается запись по дебету счетов учета источников выплаты с кредита счетов учета денежных средств (минуя счета 90 и 92). Если проценты по полученным кредитам отражаются в бухгалтерском учете по мере их начисления, то на их суммы производится запись по кредиту счета 90 «Краткосрочные кредиты банков» в корреспонденции со счетами учета источников выплаты. Начисленные суммы процентов учитываются отдельно<sup>258</sup>.

<sup>256</sup> См. Инструкцию о порядке заполнения форм годового бухгалтерского отчета предприятия. Письмо Минфина РФ от 24.06.92 № 48, п. 3.7

<sup>257</sup> См. Инструкцию по применению Плана счетов, счет 87

<sup>258</sup> См. Приказа Минфина РФ от 28.12.94 N 173

Аналитический учет кредитов ведется по видам кредитов, банкам, предоставившим их, и отдельным кредитам.

На отдельных субсчетах к счетам 90 и 92 учитываются расчеты с банками по операции учета (дисконта) векселей и иных долговых обязательств со сроком погашения не более одного года.

Операция учета (дисконта) векселей и иных долговых обязательств отражается предприятием - векселедержателем по кредиту счета 90 "Краткосрочные кредиты банков" (номинальная стоимость векселя) и дебету счетов 51 "Расчетный счет" или 52 "Валютный счет" (фактически полученная сумма денежных средств) и 80 "Прибыли и убытки" (учетный процент, уплаченный банку).

Операция учета (дисконта) векселей и иных долговых обязательств закрывается на основании извещения банка об оплате путем отражения суммы векселя по дебету счета 90 "Краткосрочные кредиты банков" и кредиту счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

При возврате предприятием - векселедержателем денежных средств, полученных от банка в результате учета (дисконта) векселей или иных долговых обязательств, из-за невыполнения в установленный срок векселедателем или другим плательщиком по векселю своих обязательств по платежу производится запись по дебету счета 90 "Краткосрочные кредиты банков" в корреспонденции со счетами учета денежных средств. При этом задолженность по расчетам с покупателями, заказчиками и другими дебиторами, обеспеченная просроченным векселем, продолжает учитываться на счете 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

Аналитический учет дисконтированных векселей ведется по банкам, осуществившим учет (дисконт) векселей или иных долговых обязательств, векселедателям и отдельным векселям.

Платежи по процентам за кредиты банков в пределах ставки, установленной законодательством, и затраты на оплату процентов по кредитам поставщиков (производителей работ, услуг) за приобретение товарно-материальных ценностей (проведение работ, оказание услуг сторонними предприятиями) относятся на себестоимость продукции<sup>259</sup>.

Платежи по кредитам сверх этих ставок относятся на финансовые результаты. Оплата процентов по ссудам, полученным на восполнение недостатка собственных оборотных средств, на приобретение основных средств и нематериальных активов, а также по просроченным и отсроченным ссудам осуществляется за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия.

Платежи по отсроченным (продолженным) кредитам относятся на затраты производства<sup>260</sup>.

Ссуда на восполнение недостатка оборотных средств является целевой и выдается по специальному кредитному соглашению с учреждениями банка, в котором предусматриваются конкретные усло-

вия выдачи ссуды и мероприятия, подлежащие проведению в целях восстановления утраченных собственных оборотных средств<sup>261</sup>.

Не относятся на затраты производства: платежи по заемным средствам у предприятий, не имеющих лицензии на выполнение кредитных операций, если в кредитных договорах не указано, на какие цели взяты кредитные средства.

Нельзя одним предприятиям предоставлять средства другим и в то же время оформлять кредиты в банках на производственные цели, так как средства предоставляются при условии, что они у предприятий свободны.

Векселедатель сумму причитающихся к уплате по векселю процентов за полученные товары, выполненные работы и оказанные услуги в зависимости от конкретного содержания хозяйственной операции отражает по дебету счетов учета производственных запасов, затрат на производство и т.п. в корреспонденции с кредитом счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в момент выдачи векселя<sup>262</sup>.

Расходы по уплате процентов за пользование бюджетными средствами, выделенными на возвратной основе, в пределах установленных сроков погашения относятся на себестоимость продукции (работ, услуг). Возврат бюджетных средств и уплата процентов за их использование сверх сроков погашения осуществляется за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятий.

При списании процентов за использование кредитных ресурсов на затраты производства следует принимать во внимание следующее:

а) по коммерческим кредитам:

- в бухгалтерском учете на затраты можно отнести на оплату процентов по полученным кредитам банков (за исключением ссуд, связанных с приобретением основных средств, нематериальных активов, других внеоборотных активов), процентов за отсрочки оплаты (коммерческие кредиты), предоставляемые поставщиками (производителями работ, услуг) по поставленным товарно-материальным ценностям (выполненным работам, оказанным услугам);

- в налоговом учете (для целей налогообложения) затраты по оплате процентов по просроченным кредитам не принимаются, а по оплате процентов банков принимаются в пределах учетной ставки Центробанка России, увеличенной на три пункта (по ссудам, полученным в рублях), или ставки ЛИБОР, увеличенной на три пункта (по ссудам, полученным в иностранной валюте);

- вновь устанавливаемая ставка по кредитам Центробанка России коммерческим банкам

<sup>261</sup> См. Письмо Минфина РФ от 23.06.93 г. № 78

<sup>262</sup> См. «О порядке отражения в бухгалтерском учете и отчетности операций с векселями, применяемыми при расчетах между предприятиями за поставку товаров, выполненные работы и оказанные услуги». Письмо Минфина РФ от 31.10.94 № 142

<sup>259</sup> См. Положение о составе затрат, п. 2

<sup>260</sup> См. Решение Правительства РФ 06.04.94 № ВЧ-П13-09025

распространяется на вновь заключаемые и пролонгируемые договоры, а также на ранее заключенные договоры, в которых предусмотрено изменение процентной ставки;

б) по бюджетным кредитам:

- в бухгалтерском учете на затраты можно относить расходы на оплату процентов по бюджетным ссудам, кроме ссуд, выданных на инвестиционные и конверсионные мероприятия;
- в налоговом учете (для целей налогообложения) затраты по оплате процентов по просроченным ссудам в себестоимость продукции (работ, услуг) не включаются, а до оплаты процентов по бюджетным ссудам принимаются в пределах ставок, установленных законодательством Российской Федерации.

Затраты по оплате процентов по кредитам поставщиков за приобретение товарно-материальных ценностей, включаемые в себестоимость продукции (работ, услуг), не ограничиваются предельными ставками Центробанка России<sup>263</sup>.

Для целей налогообложения произведенные организацией затраты на уплату процентов банков по кредитам, полученным в свободно конвертируемой валюте, принимаются в размерах, не превышающих 15 процентов годовых<sup>264</sup>.

За счет прибыли, остающейся в распоряжении организации, покрываются расходы по оплате (начислению)<sup>265</sup>:

- процентов по ссудам банков, полученным на восполнение недостатка собственных оборотных средств (указанная ссуда является целевой);
- расходы на приобретение основных средств, нематериальных и иных внеоборотных активов;
- суммы оплаты процентов по средствам, взятым в займы у других организаций.

Бухгалтерские проводки:

<i>Желтым цветом</i>	<i>Красным цветом</i>
<i>Д-т счета 20, 26 или 44 - К-т счета 76_БАНК_проц на сумму 30 млн. Руб. - проценты за пользование ссудой (30% ль суммы 100 млн. руб.)</i>	<i>Д-т счета 20, 26 или 44 - К-т счета 76_БАНК_проц на сумму 20 млн. Руб. - проценты за пользование ссудой в пределах учетной ставки ЦБ РФ, увеличенной на три пункта</i>
	<i>Д-т счета 81 или 88 - К-т счета 76_БАНК_проц на сумму 10 млн. Руб. - проценты за пользование ссудой сверх учетной ставки ЦБ РФ, увеличенной на три пункта</i>

<sup>263</sup> См. Разъяснение Департамента методологии бухгалтерского учета и отчетности Минфина РФ от 10.05.95 № 16-00-17/54

<sup>264</sup> См. «Об установлении для целей налогообложения предельной ставки по уплате процентов по ссудам, полученным в иностранной валюте». Письмо Минфина РФ от 28.12.95 № 135, Минэкономики РФ от 29 декабря 1995 г. № СИ-517, Госналогслужбы РФ от 28 декабря 1995 г. № НП-6-01/670, Центробанка РФ от 4 января 1996 г. № 224

<sup>265</sup> См. Инструкцию о порядке заполнения типовых форм годовой бухгалтерской отчетности. Приказ Минфина РФ от 19.10.95 № 115