

## ФОРМИРОВАНИЕ БАЛАНСА на 1 января 1998 г.

### Финансовые результаты деятельности предприятия

Прибыль (убыток) от реализации продукции (товаров, работ, услуг) определяется как разница между выручкой от реализации продукции (товаров, работ, услуг) в действующих ценах без налога на добавленную стоимость и акцизов и затратами на ее производство и реализацию<sup>281</sup>.

Алгоритм действий бухгалтера при выявлении финансового результата следующий:

1) определяется общая сумма выручки от реализации продукции (работ, услуг), т. е. сумма оборотов по кредиту счета 46;

2) производится расчет налогов и иных обязательных платежей, которые исключаются из выручки при определении финансового результата (НДС, акцизы, налог на реализацию ГСМ, экспортные пошлины и т. п.). Эти суммы налогов списываются в дебет счета 46;

3) производится расчет налога на пользователей автодорог и иных налогов, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг);

4) формируется себестоимость продукции (работ, услуг) отчетного периода (в том числе себестоимость изготовленной, отгруженной, реализованной продукции);

5) определяется размер коммерческих расходов, относящихся к реализованной продукции;

6) списываются в дебет счета 46 себестоимость реализованной продукции и коммерческие расходы, относящиеся к реализованной продукции;

7) выявляется финансовый результат от реализации.

Будем использовать конкретный пример, исходные условия которого приведены в таблице.

Для удобства расчетов принимаем следующие допущения:

- деятельность предприятия осуществляется в одном отчетном периоде – IV квартале 1997 г.;
- бухгалтерский учет ведется по отгрузке;
- учет выручки в целях налогообложения ведется по отгрузке.

Для упрощения допустим, что указанные значения уже включают суммы налогов, относимых в соответствии с законодательством на себестоимость продукции (издержки обращения).

№ стр.	Содержание операции	Бухгалтерская проводка		Сумма, тыс. руб.	Примечание
		Д-т	К-т		
1	Приобретен товар, в том числе НДС	41 19	60 60	100 20	
2	Отгружен товар покупателю, в том числе НДС	62	46	180 30	
3	Получены денежные средства за отгружен-	51	62	180	

<sup>281</sup> См. Положение о составе затрат ..., п. 13

№ стр.	Содержание операции	Бухгалтерская проводка		Сумма, тыс. руб.	Примечание
		Д-т	К-т		
	ный товар				
3а	Сформированы издержки обращения	44	10, 67*, 70 и др.	10	
4	Приобретено сырье в том числе НДС	10 19	60 60	200 40	
5	Произведены расчеты с поставщиками в том числе НДС	60 68_НДС	51 19	240 40	
6	Списано на издержки производства Начисление зарплаты	20 20, 26	10 70	200 100	Всего произведено 40 шт. продукции. Себестоимость 1 шт. – 10 000 руб.
	Отчисления во внебюджетные фонды	20, 26	69	39,5	
	Прочие затраты	20, 26	02, 67*, 68 и др.	60,5	
7	Получена предоплата с покупателя	51	64/1	84	
8	Начислен НДС с предоплаты	64	68_НДС	14	Допустим, что расчет с бюджетом по НДС производится один раз в квартал
9	Отгружена продукция 10 шт. покупателю 1 в том числе НДС	62_1 62_1	46 68_НДС	84 14	Продукция продана ниже себестоимости
	Восстановительная проводка	68_НДС	64	14	
	Закрыт аванс в том числе НДС	64	62_1	84 14	
	Списаны затраты			100	
11	Отгружена продукция 20 шт. покупателю 2 в том числе НДС	62_2 62_2		360 60	Продукция продана значительно выше себестоимости
	Получена оплата с покупателя 2 в том числе НДС	51 62_2	62_2 68_НДС	360 60	

### Заккрытие счетов учета затрат, выявление прибыли (убытка) от реализации продукции (работ, услуг)

#### Определение выручки от реализации продукции (работ, услуг)

Порядок определения выручки от реализации продукции (работ, услуг) и формирования налогооблагаемой базы подробно рассмотрен выше.

В нашем конкретном примере<sup>282</sup>:

•выручка от реализации по торговой деятельности

**строка 2 таблицы 180 тыс. руб.;**

•выручка от реализации продукции  
**строка 9 + строка 11**

<sup>282</sup> Здесь и далее сначала приводятся номера строк таблицы, из которых берутся данные, а затем ниже - числовые значения этих строк

**84 тыс. руб. + 360 тыс. руб. = 444 тыс. руб.**

Полученные суммы отражены по кредиту счета 46 в корреспонденции с дебетом счета 62.

### **Расчет НДС, акцизов, налога на реализацию ГСМ**

Подробно порядок расчета указанных налогов рассмотрен выше. Поскольку исчисление НДС и заполнение налоговых деклараций по этому налогу вызывает наибольшее количество проблем, остановимся на этом вопросе более подробно на конкретном примере.

#### **Расчет налога на добавленную стоимость**

В нашем конкретном примере:

- сумма НДС, подлежащая отнесению в дебет счета 46 с кредита счета 68 по торговой деятельности составит (для упрощения расчетов допустим, что по всем операциям, осуществляемым предприятием, установлена ставка НДС в размере 20%):

#### **строка 2 таблицы**

**180 тыс. руб.: 120% x 20% = 30 тыс. руб.**

- сумма НДС по реализации продукции

**(строка 9 + строка 11): 120% x 20%**

**444 тыс. руб.: 120% x 20% = 74 тыс. руб.**

- Или: 84 тыс. руб.: 120% x 20% = 14 тыс. руб.

**360 тыс. руб.: 120% x 20% = 60 тыс. руб.**

**14 тыс. руб. + 60 тыс. руб. = 74 тыс. руб.**

На счетах бухгалтерского учета производится

следующая запись:

Д-т счета 46 – К-т счета 68 (субсчет «Расчеты по НДС»)	на сумму 104 тыс. руб. (74 тыс. руб. + 30 тыс. руб.)
--	---

#### **Составление налоговой декларации по НДС**

Составление расчетов по НДС производится отдельно за каждый отчетный период – месяц или квартал.

Расчеты по налогу на добавленную стоимость составляются на основании:

- счетов-фактур;
- записей в книге покупок и книге продаж;
- данных об оборотах:
  - по реализации продукции (работ, услуг), отраженных на счете 46 «Реализация продукции (работ, услуг)»;
  - по реализации основных средств, отраженных на счете 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств»;
  - по прочей реализации, отраженных на счете 48 «Реализация прочих активов».

В указанных выше регистрах бухгалтерского учета по заготовке материальных ценностей и реализации продукции (работ, услуг) должны отражаться помимо других необходимых реквизитов данные по оборотам реализации, содержащиеся в расчетных документах, реестрах и первичных учетных документах (счетах, счетах-фактурах, накладных, актах выполненных работ и др.), товарно-транспортных накладных и других отгрузочных документах, с выделе-

нием в отдельную графу суммы налога на добавленную стоимость.

При этом должен быть обеспечен отдельный учет по товарам (работам, услугам), облагаемым налогом на добавленную стоимость по различным ставкам и не облагаемым.

Таким образом, на счетах бухгалтерского учета формируются все необходимые данные для составления расчета по НДС; бухгалтеру остается только занести их в форму налоговой декларации.

Рассмотрим порядок заполнения налоговой декларации по НДС на нашем конкретном примере.

1. По строке 1 налоговой декларации в графе 5 показываются из книги покупок суммы налога по приобретенным (оприходованным) в отчетном периоде ценностям.

В нашем примере:

**строка 1 (НДС) + строка 4 (НДС)**

**20 тыс. руб. + 40 тыс. руб. = 60 тыс. руб.**

2. По строке 1а (подстроки 1-3 и т. д.) в графе 5 показываются суммы налога на добавленную стоимость, определенные в соответствии с действующим порядком зачета налога по приобретенным ценностям.

В нашем примере:

**строка 5 (НДС)**

**40 тыс. руб.**

На счетах бухгалтерского учета производится следующая запись:

Д-т счета 68 (субсчет «Расчеты по НДС») - К-т счета 19	на сумму 40 тыс. руб.
--	-----------------------

Суммы НДС, относящиеся к стоимости материалов, оплаченных, но не поступивших (материалы в пути) в отчетном периоде, равно как и поступивших, но не оплаченных, не должны учитываться в расчете налога на добавленную стоимость отчетного периода.

3. По строке 2 в графе 5 показывается НДС по материальным ценностям, отпущенным на промышленные нужды, которые оплачиваются за счет соответствующих источников финансирования.

В нашем примере отсутствует.

4. По строке 3 показывается НДС, уплаченный таможенным органам предприятиями и организациями, закупающими импортные товары (продукцию) и самостоятельно формирующими цены на них<sup>283</sup>.

В нашем примере отсутствует.

5. По строке 4 в графе 3 показываются обороты по реализации облагаемой продукции (товаров), выполненных работ и оказанных услуг по основной деятельности исходя из применяемых цен (тарифов)<sup>284</sup>, включая суммы арендной платы и про-

<sup>283</sup> См. «О порядке учета НДС и акцизов при формировании цен на импортные товары (продукцию)». Письмо Минфина РФ и Комитета Российской Федерации по политике цен от 31.05.93 № 66, 01-17/752-06

<sup>284</sup> Если предприятие в соответствии с действующим законодательством реализует продукцию по ценам и тарифам, включающим НДС (например, предприятие розничной торговли), то по строке 3 в графе 3 расчета проставляется сумма выручки с учетом НДС, а в графе 4 – расчетная ставка налога (16,67; 9,09%, средняя расчетная ставка)

чие обороты по реализации в соответствии с установленным порядком, а в графе 5 – суммы налога на добавленную стоимость по соответствующим ставкам.

Если предприятие реализует товары (работы, услуги), облагаемые по различным ставкам, то по каждой ставке заполняется отдельная подстрока строки 4 расчета.

При реализации основных средств и нематериальных активов, товарно-материальных ценностей по строке 4 в графе 5 показывается налог на добавленную стоимость, полученный от покупателей.

В нашем примере:

1) По строке 4 в графе 3:

•выручка от оптовой торговли:

**строка 2 (без НДС) таблицы**

**150 тыс. руб.;**

•выручка от реализации продукции:

**строка 9 (без НДС) + строка 11 (без НДС)**

**70 тыс. руб. + 300 тыс. руб. = 370 тыс. руб.;**

•итого налогооблагаемый оборот:

**150 тыс. руб. + 370 тыс. руб. = 520 тыс. руб.**

2) По строке 4 в графе 5:

•НДС по реализованным товарам:

**строка 2 (НДС) 30 тыс. руб.;**

•НДС по реализованной продукции:

**строка 9 (НДС) + строка 11 (НДС)**

**14 тыс. руб. + 60 тыс. руб. = 74 тыс. руб.;**

•итого начислено НДС по налогооблагаемым оборотам:

**30 тыс. руб. + 74 тыс. руб. = 104 тыс. руб.**

6. По строке 5 в графе 5 показывается сумма НДС, подлежащая внесению в бюджет по авансам и предоплата, полученным в отчетном периоде (т. е. сумма оборотов по дебету счетов 64, 76 и т. п. в корреспонденции с кредитом счета 68 (субсчет «Расчеты по НДС»)).

В нашем примере:

**строка 8 таблицы**

**14 тыс. руб.**

На счетах бухгалтерского учета производится следующая запись:

Д-т счета 64 - К-т счета 68 (субсчет «Расчеты по НДС»)	на сумму 14 тыс. руб.
--	-----------------------

7. По строке 6 в графе 5 показывается сумма НДС, исчисленная с авансов и предоплат, которая была засчитана при реализации товаров в отчетном периоде (т. е. сумма оборотов по дебету счета 68 (субсчет «Расчеты по НДС» в корреспонденции с кредитом счетов 64, 76 и т. п.)).

В нашем примере:

**строка 10 (НДС)**

**14 тыс. руб.**

На счетах бухгалтерского учета производится следующая запись:

Д-т счета 68 (субсчет «Расчеты по НДС») - К-т счета 64	на сумму 14 тыс. руб.
--	-----------------------

8. По строке 7 в графе 5 показываются суммы налога, подлежащие уплате в бюджет, зачету или возмещению из бюджета за отчетный период.

В нашем примере:

•подлежат доплате в бюджет (строка 6.1 расчета):

данные таблицы не используются

**104 тыс. руб. (см. п.4) – 40 тыс. руб. (см. п.2) + 14 тыс. руб. (см. п.5) –**

**14 тыс. руб. (см. п.6) = 64 тыс. руб.**

9. Строки 9 и 10 в графе 5 заполняются путем сопоставления сумм по расчету (строка 7) с суммами, фактически уплаченными предприятиями в счет причитающихся платежей за расчетный период (строка 8<sup>285</sup>), и определяется сумма, подлежащая уплате в бюджет или зачету в счет предстоящих платежей.

В нашем примере сумма 64 тыс. руб. проставляется в строке 8.

10. По строке 10 в графе 3 показывается стоимость товаров (работ, услуг), реализованных без налога на добавленную стоимость.

В нашем примере отсутствует.

После оплаты на счетах бухгалтерского учета производится следующая запись:

Д-т счета 68 (субсчет «Расчеты по НДС») - К-т счета 51	на сумму 64 тыс. руб.
--	-----------------------

Аналогично рассчитываются акцизы и налог на ГСМ.

### **Расчет налогов, относимых на себестоимость реализованной продукции**

Порядок формирования налогооблагаемой базы и расчета сумм налога на пользователей автодорог и транспортного налога, особенности исчисления этих налогов в различных ситуациях, а также для отдельных категорий налогоплательщиков рассмотрены ранее. Поэтому в данном подразделе мы остановимся только на составлении итоговых расчетов за 1997 г. в целом.

### **Расчет налога на пользователей автодорог**

1. Определение налогооблагаемой выручки от реализации продукции (работ, услуг) и товарооборота без НДС, акцизов и налога на реализацию ГСМ<sup>286</sup>:

•сумма оборотов по кредиту счета 46 в дебет счетов учета денежных средств и расчетов с покупателями продукции (работ, услуг), т. е. счета 62 (в отдельных случаях в кредит счета 46 суммы выручки могут относиться и с дебета других счетов, например со счета 50, – в розничной торговле);

•минус сумма оборотов по дебету счета 46 с кредита счета 68 (субсчетов «Расчеты по НДС»,

<sup>285</sup> Строка 7 заполняется только предприятиями, уплачивающими авансовые платежи по налогу на добавленную стоимость

<sup>286</sup> В том случае, если предприятие ведет бухгалтерский учет по отгрузке, а в целях налогообложения выручка принимается по оплате, для исчисления налогооблагаемой базы по налогу на пользователей автодорог необходима специальная корректировка данных счета 46 (выделение специальных субсчетов)

«Расчеты по акцизам», «Расчеты по налогу на реализацию ГСМ»).

В нашем примере:

•выручка от реализации продукции:

**строка 9 + строка 11 - НДС по строке 9 – НДС по строке 11**

**84 тыс. руб. + 360 тыс. руб. – 14 тыс. руб. – 60 тыс. руб. = 370 тыс. руб.**

Полученная сумма записывается в графу «Оборот» по строке 1 расчета по налогу на пользователей автодорог (расчет заполняется нарастающим итогом с начала года)<sup>287</sup>;

•сумма разницы между продажной и покупной ценами товара:

**строка 3 – строка 1**

**180 тыс. руб. – 100 тыс. руб. = 80 тыс. руб.**

Полученная сумма записывается в графу «Сумма разницы между продажной и покупной ценами товара» по строке 2 расчета по налогу на пользователей автодорог (расчет заполняется нарастающим итогом с начала года).

2. Расчет суммы налога:

•выручка от реализации продукции (работ, услуг) и товарооборот умножаются на соответствующие ставки налога на пользователей автодорог.

В нашем примере:

налог с выручки от реализации продукции (работ, услуг):

**облагаемый оборот х ставку налога**

**п. 1 х 2,5% (ставка налога для г. Москвы)**

**370 тыс. руб. х 2,5% = 9,25 тыс. руб.**

Полученная сумма записывается в графу «Сумма налога» по строке 1 расчета по налогу на пользователей автодорог (расчет заполняется нарастающим итогом с начала года);

налог с суммы разницы между продажной и покупной ценами товара:

**сумма разницы между товарооборотом и покупной ценой товаров х ставку налога**

**п. 1 - х 0,15% (ставка налога для г. Москвы)**

**80 тыс. руб. х 2,5% = 2,0 тыс. руб.**

Полученная сумма записывается в графу «Сумма налога» по строке 2 расчета по налогу на пользователей автодорог (расчет заполняется нарастающим итогом с начала года).

Суммы начисленного налога на пользователей автодорог отражаются на счетах бухгалтерского учета:

**Д-т счета 26 – К-т счета 67 – 9,25 тыс. руб.;**

**Д-т счета 44 - К-т счета 67 - 2,0 тыс. руб.**

3. По строке 3 расчета в графе «Сумма налога» отражаются суммы начисленного налога за отчетный период (нарастающим итогом с начала года), \. В этой же строке общая сумма разбивается на:

а) начислено за отчетный период в Федеральный дорожный фонд (1.25%);

б) начислено за отчетный период в территориальный дорожный фонд (1.25%);

4. По строке 4 расчета в графе «Сумма налога» отражаются аналогичные суммы из расчета за прошлый отчетный период.

5. По строке 5 расчета в графе «Сумма налога» отражаются суммы, подлежащие оплате в отчетном периоде.

На счетах бухгалтерского учета начисление и оплата налога отражаются следующим образом:

Д-т счета 20 (23, 25, 26 и др.) - К-т счета 68_АД	на сумму 11.25 тыс. руб.
Д-т счета 68_АД - К-т счета 51	на сумму 11.25 тыс. руб.

### Расчет транспортного налога

Налогооблагаемую базу составляет фонд оплаты труда<sup>288</sup>.

В нашем примере:

**строка 6 таблицы**

**100 тыс. руб.**

Указанная сумма подлежит отражению по соответствующей строке в графе 2 расчетной ведомости по транспортному налогу (в нашем примере - все отражается в одной строке).

Сумма налога определяется умножением налогооблагаемой базы на ставку налога (1%).

В нашем примере:

**строка 6 х 1%**

**100 тыс. руб. х 1% = 1 тыс. руб.**

Эта сумма подлежит отражению по соответствующей строке в графе 3 Расчетной ведомости.

В графе 4 проставляется срок уплаты налога, который совпадает с установленным сроком выдачи денежных средств на оплату труда за вторую половину месяца.

В графах 5 и 6 по соответствующим строкам отражаются даты и суммы перечисления налога за последний квартал отчетного периода (помесячно).

В графах 7 и 8 по соответствующим строкам показывается сальдо расчетов с бюджетом по налогу,

в графе 9 – число дней просрочки уплаты налога,

в графах 10 – 12 – суммы начисленных, уплаченных и подлежащих доплате

пеней и других финансовых санкций:

– на начало отчетного периода;

– на конец каждого месяца последнего квартала отчетного периода;

– на конец отчетного периода.

Отметим, что многие налоговые инспекции за полнения граф 7 – 10 не требуют.

На счетах бухгалтерского учета сумма начисленного налога отражается следующим образом:

Д-т счета 20 (23, 25, 26 и др.) - К-т счета 68 (субсчет «Расчеты по транспортному налогу»)	на сумму 1 тыс. руб.
Д-т счета 68 (субсчет «Расчеты по транспортному налогу») - К-т счета 51	на сумму 1 тыс. руб.

<sup>288</sup> См. Инструкцию «О составе фонда заработной платы и выплат социального характера». Утверждена Постановлением Государственного комитета Российской Федерации по статистике от 10.07.95 № 89

<sup>287</sup> Данные IV квартала необходимо прибавить к аналогичным данным за 9 месяцев

### Заключительные проводки

Заключительные проводки должны обеспечить:

- закрытие счетов учета затрат;
- формирование себестоимости готовой, отгруженной, реализованной продукции;
- закрытие счета 46;
- получение финансового результата (прибыли или убытка).

Предприятие должно относить в дебет счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» и учитывать при определении финансового результата фактическую себестоимость реализованной продукции, рассчитанную в соответствии с установленной учетной политикой предприятия (см. приложение 15, п. 11) методикой расчета фактической себестоимости конкретной партии продукции.

На схеме приведены возможные варианты бухгалтерских проводок, используемых при закрытии счетов учета затрат и выявлении финансового результата.

Обращаем особое внимание читателей, что в дебет счета 46 относится себестоимость именно реализованной продукции (т. е. себестоимость продукции, право собственности на которую перешло к покупателю). Несоблюдение этого требования и списание на счет реализации затрат, относящихся к не реализованной продукции приводит к искажению налогооблагаемой прибыли.

Подчеркнем, что предприятие должно обеспечить отдельный учет затрат по видам выпускаемой продукции с тем расчетом, чтобы по данным бухгалтерского учета можно было определить себестоимость каждой конкретной партии реализованной продукции. Это необходимо в целях правильного расчета НДС и налога на прибыль в случае реализации продукции по ценам, не превышающим ее фактическую себестоимость, а также если в отчетном периоде были операции по обмену или безвозмездной передаче продукции. Если это не будет сделано предприятием самостоятельно, то может быть сделано работником налоговой инспекции при проведении проверки с начислением в случае занижения налогов финансовых санкций.

### Способы формирования себестоимости продукции (работ, услуг)

В соответствии с действующими нормативными документами на счетах учета затрат может формироваться (рис. 27 и 28):

- либо **полная фактическая** себестоимость продукции;
- либо **фактическая производственная** (неполная) себестоимость.



Рис. 27. На счете 20 формируется **полная фактическая** себестоимость продукции

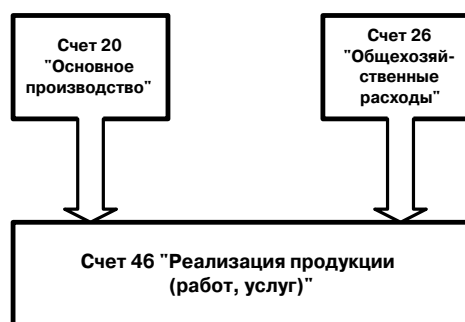


Рис. 28. На счете 20 формируется **производственная фактическая** (не полная) себестоимость продукции

Выбор того или иного метода является элементом учетной политики предприятия (см. рис. 29).

При формировании на счетах учета затрат полной фактической себестоимости расходы, учитываемые на счете 26 «Общехозяйственные расходы», списываются в дебет счета 20 «Основное производство».

В том случае, если учетной политикой установлено, что общехозяйственные расходы, учитываемые на счете 26, списываются с этого счета непосредственно на счет 46 «Реализация продукции (работ, услуг)», то на счетах учета затрат формируется фактическая производственная (т. е. неполная) себестоимость продукции. При этом для целей налогообложения все равно учитывается полная фактическая себестоимость продукции. Это имеет особенное важное значение в следующих случаях:

- при реализации продукции ниже ее себестоимости;
- при реализации продукции путем обмена (бартер);
- при безвозмездной передаче продукции.

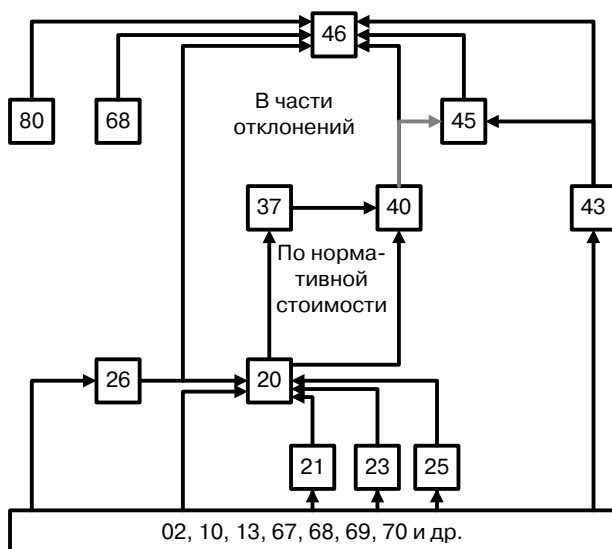


Рис. 29. Схема закрытия счетов учета затрат и выявления финансового результата от реализации

Остаток по счету 20 «Основное производство» на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства. Остальные счета учета затрат (21, 23, 25, 26) ежемесячно закрываются (т. е. сальдо на конец месяца по ним быть не может).

С кредита счета 20 в дебет счетов учета готовой продукции и ее реализации списывается фактическая себестоимость изготовленной (либо соответственно отгруженной или реализованной продукции). Для определения фактической себестоимости изготовленной продукции в зависимости от конкретных условий деятельности предприятия (особенностей технологического процесса, организации производства и т. д.) используются различные методы. Методика определения себестоимости изготовленной продукции должна быть закреплена в учетной политике предприятия.

Как правило, предприятия используют один из двух методов:

1) при помощи инвентаризации определяется фактическая себестоимость незавершенного производства. Затраты, не относящиеся к незавершенному производству, списываются с кредита счета 20 в дебет счетов учета изготовленной продукции, выполненных работ, оказанных услуг (37, 40, 45, 46);

2) определяется непосредственно размер затрат, относящихся к стоимости продукции, изготовленной в отчетном периоде и подлежащей списанию с кредита счета 20 в дебет счетов учета изготовленной продукции (выполненных работ, оказанных услуг).

**Стоимость незавершенного производства** в массовом и серийном производстве может отражаться в балансе одним из следующих трех способов<sup>289</sup> (см. рис. 30):

- по нормативной производственной себестоимости;
- по прямым статьям расходов;
- по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.

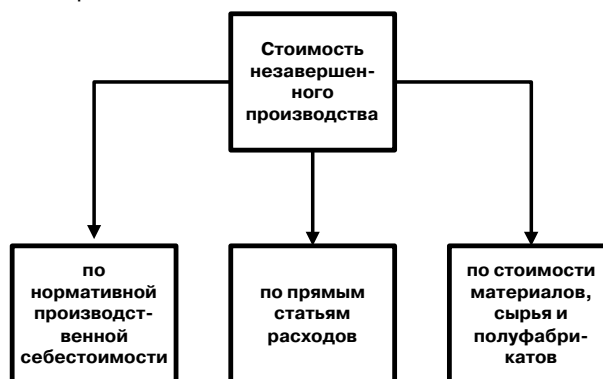


Рис. 30. Варианты учетной политики по расчету стоимости незавершенного производства (в массовом и серийном производстве)

Готовая продукция отражается в балансе по фактической или нормативной (плановой) **производственной** себестоимости.

Товары отгруженные отражаются в балансе по **полной фактической** или нормативной (плановой) себестоимости<sup>290</sup>.

В целях соблюдения единой методологии бухгалтерского учета на предприятии должен использоваться единый метод определения и фактической себестоимости незавершенного производства, и фактической себестоимости готовой, отгруженной, а также реализованной продукции (см. таблицу).

Незавершенное производство	Готовая продукция	Товары отгруженные
По нормативной производственной себестоимости	По нормативной производственной себестоимости	По нормативной себестоимости
По прямым статьям расходов	По фактической производственной себестоимости	По полной фактической себестоимости
По стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов	- « -	- « -

Предприятие самостоятельно выбирает способ определения себестоимости продукции (работ, услуг) с учетом особенностей конкретного производства и закрепляет это в приказе об учетной политике.

#### Распределение накладных расходов

Общепроизводственные расходы ежемесячно списываются с кредита счета 25 в дебет счета 20 и распределяются между видами производимой продукции<sup>291</sup>. Общехозяйственные расходы предприятия могут списываться с кредита счета 26 либо в дебет счета 20, либо непосредственно в дебет счета 46. При списании общехозяйственных расходов с кредита счета 26 в дебет счета 20 они распределяются ме-

<sup>289</sup> См. Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, п.55

<sup>290</sup> См. Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, пп.50 и 52

<sup>291</sup> См. Инструкцию по применению Плана счетов

жду отдельными видами продукции в составе накладных расходов одновременно с распределением общепроизводственных расходов.

Способ распределения накладных (общепроизводственных и общехозяйственных) расходов между отдельными видами продукции должен быть установлен в учетной политике предприятия или ином специально разработанном документе (положении, методике и т. п.), наличие которого предусмотрено положениями учетной политики. Например, накладные расходы могут распределяться следующим образом:

- между видами продукции пропорционально прямым расходам на оплату труда ;
- между видами продукции пропорционально расходу материалов на конкретный вид продукции в денежном выражении;
- между видами продукции пропорционально общей сумме прямых расходов;
- между видами продукции пропорционально общей сумме выручки.

Распределение накладных расходов пропорционально прямым расходам на оплату труда наиболее целесообразно для трудоемких отраслей, пропорционально материальным затратам - для материалоемких, пропорционально общей сумме прямых расходов - для отраслей, которые нельзя отнести ни к трудоемким, ни к материалоемким, а пропорционально общей сумме выручки - в том случае, когда накладные расходы составляют значительную долю в себестоимости продукции. Однако каждое производство имеет свои специфические особенности, которые также необходимо учитывать. Поэтому для выбора того или иного метода распределения накладных расходов требуется тщательный анализ конкретной ситуации.

### **Особенности распределения накладных расходов при осуществлении отдельных видов деятельности**

При осуществлении отдельных видов деятельности для целей налогообложения по налогу на прибыль общепроизводственные и общехозяйственные расходы (например, содержание дирекции и охраны предприятия, содержание зданий и их текущий ремонт, командировочные расходы, расходы на оплату труда и т. д.), распределяются пропорционально размеру выручки, полученной от каждого вида деятельности в общей сумме выручки вне зависимости от способа распределения накладных расходов, установленного учетной политикой предприятия<sup>292</sup>.

Это относится к следующим видам деятельности:

- осуществлению игорного бизнеса, видеопказа, проката видео- и аудиокассет и записи на них (в том числе сдача в аренду и иные виды использования казино, иных игорных домов (мест) и другого игорного бизнеса, а также ви-

деосалонов), а также (если ставка налога на прибыль, зачисляемого в бюджет субъекта Российской Федерации, отличается от установленной по основному виду деятельности ставки налога на прибыль, зачисляемого в бюджет субъекта Российской Федерации) - осуществление посреднических операций и сделок. К посредническим операциям и сделкам относится деятельность предприятия, выступающего в роли комиссионера или поверенного в договоре комиссии или поручения, а также в роли агента по агентскому договору. Для целей налогообложения прибыли не относятся к посреднической заготовительная, снабженческо-сбытовая и торговая деятельность (кроме комиссионной);

- страховой деятельности;
- отдельных банковских операций и сделок;
- реализации произведенной сельскохозяйственной и охотохозяйственной продукции, а также реализации произведенной и переработанной на данном предприятии сельскохозяйственной продукции собственного производства, за исключением продукции сельскохозяйственных предприятий индустриального типа, определяемых по перечню, утверждаемому законодательным (представительным) органом субъекта Российской Федерации;
- получение доходов в виде дивидендов, полученных по акциям, принадлежащим предприятию - акционеру и удостоверяющим право владельца этих бумаг на участие в распределении прибыли предприятия - эмитента, доходов по иным ценным бумагам, а также доходов в виде процентов (дисконта), полученных владельцами государственных ценных бумаг Российской Федерации, государственных ценных бумаг субъектов Российской Федерации и ценных бумаг органов местного самоуправления;
- получение доходов от долевого участия в деятельности других предприятий (кроме доходов, полученных за пределами Российской Федерации).

Таким образом, если в учетной политике предприятия, осуществляющего перечисленные выше виды деятельности, установлен иной порядок распределения накладных расходов (т. е. не пропорционально размеру выручки), то предприятие должно на счетах бухгалтерского учета отражать распределение накладных расходов в соответствии с принятой учетной политикой, а для целей исчисления налогооблагаемой прибыли составлять специальный расчет, в котором накладные расходы будут распределены пропорционально размеру выручки. Поскольку в этом случае фактически придется дважды формировать себестоимость продукции (один раз - для отражения на счетах бухгалтерского учета, а второй - для целей налогообложения), то предприятию, осуществляющему названные выше виды деятельности, целесообразно изначально предусмотреть в учетной поли-

<sup>292</sup> См. «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций». Инструкция Госналогслужбы РФ № 37, п.2.10

тике порядок, при котором накладные расходы распределяются пропорционально размеру выручки.

Если предприятие в нарушение принятой учетной политики отразит на счетах бухгалтерского учета распределение накладных расходов в соответствии с требованиями Инструкции Госналогслужбы РФ № 37 пропорционально размеру выручки, то применение к нему за это каких-либо финансовых санкций действующим законодательством не предусмотрено. Однако при этом следует иметь в виду, что расчет себестоимости продукции при распределении накладных расходов в соответствии с принятой учетной политикой предприятию сделать все же придется – для того, чтобы определить, не было ли фактов реализации продукции ниже себестоимости.

**Порядок списания накладных расходов в случае, если в каком-либо отчетном периоде предприятие не выпускало продукцию и единственным источником его доходов были доходы, полученные от внереализационных операций**

На практике бывают ситуации, когда предприятие в каком-либо отчетном периоде не имеет выпуска продукции и единственным источником его доходов являются, например, совместная деятельность, доходы от сдачи имущества в аренду, доходы, полученные от размещения денежных средств на депозите и т. д. (при этом указанные доходы в данном конкретном случае нельзя рассматривать как доходы от одного из видов деятельности, осуществляемых предприятием). В этом случае вопрос об источнике финансирования общехозяйственных расходов может быть решен в зависимости от того, связаны эти расходы с получением предприятием доходов или нет.

Для примера рассмотрим ситуацию, когда единственным источником доходов для предприятия являются доходы, получаемые от осуществления совместной деятельности.

Если общехозяйственные расходы непосредственно связаны с выполнением предприятием своих обязательств по договору о совместной деятельности, то целесообразно было бы оговорить порядок финансирования этих затрат при заключении договора и в соответствии с ним относить такие расходы на себестоимость продукции, выпускаемой в рамках совместной деятельности.

Тогда в балансе предприятия по основной деятельности указанные расходы должны отражаться на счете учета расчетов по совместной деятельности.

Однако, если на предприятие по договору о совместной деятельности не возложено ведение общих дел, большая часть общехозяйственных расходов вряд ли вообще может быть отнесена к затратам, связанным с выполнением обязательств по совместной деятельности, и не может быть списана на себестоимость продукции, выпускаемой в рамках совме-

стной деятельности вне зависимости от наличия или отсутствия доходов от совместной деятельности.

Когда общехозяйственные расходы предприятия не связаны с осуществлением совместной деятельности (или с получением иных внереализационных доходов), они подлежат включению в себестоимость продукции, выпускаемой самим предприятием (незавершенное производство).

В том случае, когда у предприятия вообще нет производственной деятельности, списание произведенных в условиях отсутствия выпуска продукции общехозяйственных расходов с кредита счета 26 следует в дебет 31 счета, как расходы будущих периодов.

Эти расходы в дальнейшем могут быть списаны на себестоимость выпускаемой продукции (работ, услуг) или на иные источники (например, за счет чистой прибыли) в соответствии с действующими нормативными актами. Учет общехозяйственных расходов на счете 31 «Расходы будущих периодов» возможен в том случае, если эти расходы можно рассматривать, как расходы по подготовке и организации.

Бухгалтерские проводки:

Д-т счета 31 – К-т счета 26	списание на расходы будущих периодов производства.
-----------------------------------	---

**Учет себестоимости по фактическим затратам**

Для примера рассмотрим порядок определения себестоимости продукции в том случае, если учетной политикой предприятия установлено, что незавершенное производство оценивается по прямым статьям расходов, соответственно:

- готовая продукция – по фактической производственной себестоимости;
- товары отгруженные – по полной фактической себестоимости.

В состав прямых затрат (графы 3 – 6 приведенной примерной таблицы) включаются расходы, которые непосредственно относятся к данному виду продукции (эти расходы учитываются по счету 20 «Основное производство», как правило, на отдельных субсчетах для каждого вида продукции):

- заработная плата рабочих, занятых выпуском данной продукции (графа 3);
- отчисления в бюджет и внебюджетные фонды, облагаемой базой для исчисления которых послужила заработная плата рабочих, занятых выпуском конкретного вида продукции (графа 4);
- стоимость материалов, фактически израсходованных при изготовлении конкретной продукции (графа 5);
- стоимость покупной энергии, полуфабрикатов и иные затраты, непосредственно производимые в процессе изготовления конкретного вида продукции.



## Затраты, произведенные в отчетном периоде

Вид продукции	Остаток незавершенного производства на начало отчетного периода	Затраты, произведенные в отчетном периоде									
		Прямые затраты					Общие производственные расходы	Общехозяйственные расходы	Итого затраты отчетного периода	Стоимость готовой продукции	Остаток незавершенного производства на конец отчетного периода
		Заработная плата	Отчисления в бюджет и внебюджетные фонды	Материалы	Прочие прямые затраты	Всего прямых затрат					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
А	-	20	7,9	15	7.1	50	30	20	100	-	100
Б	100	80	31,6	25	13.4	150	90	60	300	400	-
ИТОГО	100	100	39,5	40	20.5	200	120	80	400	400	100

При этом размер затрат на тот или иной вид продукции должен быть подтвержден документально (соответствующей накладной, актом, отчетом материально-ответственного лица и т. п.). В нашем примере все указанные затраты объединены в одну графу «Прочие прямые затраты» (графа 6). В зависимости от конкретных условий хозяйственной деятельности (вида выпускаемой продукции, объема производства и т. д.) предприятие может самостоятельно определить, какие виды прямых затрат будут выделены в отдельные графы, а какие - объединены в одну графу.

Общепроизводственные расходы (графа 8) представляют собой сумму оборотов, относимых в дебет счета 20 «Основное производство» с кредита счета 25 «Общепроизводственные расходы». В эту же графу могут быть включены затраты, учитываемые по счету 23 «Вспомогательные производства» и подлежащие списанию в дебет счета 20 «Основное производство», а также затраты, которые списываются непосредственно в дебет счета 20 «Основное производство» с кредита других счетов, но не могут быть прямо отнесены к конкретному виду продукции (такой вариант вполне приемлем для малых предприятий, которые, имея небольшие объемы производства и неширокую номенклатуру затрат, могут вообще не вести счета 23 и 25).

Общехозяйственные расходы (графа 9) представляют собой сумму оборотов по кредиту счета 26 «Общехозяйственные расходы», относимых в дебет счета 20 «Основное производство».

Распределение общепроизводственных и общехозяйственных расходов между различными видами продукции производится в соответствии с избранной учетной политикой предприятия (в нашем примере они распределены пропорционально сумме прямых затрат).

В графе 10 отражается общая сумма затрат отчетного периода, которая должна быть равна сумме оборотов по дебету счета 20 «Основное производство».

Стоимость готовой продукции (графа 11) определяется путем суммирования данных графы 2 и графы 10 по каждому виду (или каждой партии) завершенной производством продукции. Итоговая

сумма по графе 11 подлежит списанию с кредита счета 20 в дебет счета 40 «Готовая продукция» (в зависимости от особенностей конкретного производства возможно списание себестоимости готовой продукции (работ, услуг) непосредственно в дебет счета 45 «Товары отгруженные» или же в дебет счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)».

В графе 12 показывается себестоимость незавершенной производством продукции на конец отчетного периода (гр.12 = гр.2 + гр.10 – гр.11). Итоговая сумма по графе 12 равна сальдо по счету 20 «Основное производство» на конец отчетного периода.

### Учет себестоимости с использованием счета 37 «Выпуск продукции (работ, услуг)»

Отражение в бухгалтерском учете затрат на производство с использованием счета 37 производится следующим образом<sup>293</sup>:

Д-т счета 37 – К-т счета 20 (23, 29)-	отражены фактически произведенные расходы, относимые на себестоимость продукции (работ, услуг)
Д-т 37 - К-т счета счета 10 (12,20 и др.)	отражена стоимость продукции (работ, услуг), потребленной внутри предприятия на производственные цели по нормативной (плановой) себестоимости. Организация имеет право себестоимость выпускаемой продукции (работ, услуг), которая впоследствии используется внутри данной организации на производственные нужды, относить непосредственно на счета учета товарно-материальных ценностей (либо счета учета затрат), минуя счет 46;
Д-т счета 40 К-т счета 37	отражена стоимость готовой продукции, предназначенной для реализации по нормативной (плановой) себестоимости
Д-т счета 45 К-т счета 40	списана нормативная (плановая) себестоимость продукции (работ, услуг), переданной потребителям (покупателям)
Д-т счета 46 К-т счета 37	списана в конце месяца сумма превышения фактической себестоимости над нормативной (если фактическая себестоимость ниже нормативной, выявленная сумма экономии)

<sup>293</sup> См. Инструкцию по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий

	отражается по дебету счета 46 и кредиту счета 37 сторнировочной записью). Сальдо по счету 37 на конец отчетного периода должно быть нулевым
--	---

Счет 37 закрывается ежемесячно и его закрытие не связано с операциями по отгрузке и реализации товаров.

Отражение операций по реализации продукции на счетах бухгалтерского учета производится в общеустановленном порядке:

Д-т счета 62 – К-т счета 46	отражена стоимость продукции, реализованной (отгруженной покупателям) по отпускным ценам
Д-т счета 46 – К-т счета 40	списана стоимость продукции, реализованной по нормативной (плановой) себестоимости
Д-т счета 46 – К-т счета 68	начислен НДС, причитающийся к получению с покупателей
Д-т счета 46 – К-т счета 80	выявлен финансовый результат от реализации

### Учет себестоимости продукции обслуживающих производств и хозяйств (в том числе непромышленных)

Под обслуживающими производствами и хозяйствами предприятия понимаются производства и хозяйства, деятельность которых не связана с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг, явившихся целью создания данного предприятия. Для обобщения информации о затратах, связанных с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг обслуживающими производствами и хозяйствами предприятия предназначен счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

В частности, на данном счете могут быть отражены затраты состоящих на балансе предприятия:

- жилищно-коммунального хозяйства (эксплуатация жилых домов, общежитий, прачечных, бань и т. п.);
- пошивочных и других мастерских бытового обслуживания;
- столовых и буфетов;
- детских дошкольных учреждений (садов, яслей);
- домов отдыха, санаториев и других учреждений оздоровительного и культурно-просветительного назначения;
- научно-исследовательских и конструкторских подразделений.

Учет доходов и расходов по счету 29 осуществляется следующим образом<sup>294</sup>:

1) Д-т счета 29 – К-т счета 02 (10, 13, 10 и др.)	списаны прямые расходы, связанные с выпуском продукции (выполнением работ, оказанием услуг) обслуживающими производствами и хозяйствами
2) Д-т счета 29 – К-т счета 23	списаны расходы вспомогательных производств
3) Д-т счета 20 (23 и др.) К-т счета 29	отражено потребление услуг внутри предприятия

<sup>294</sup> См. Инструкцию по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий

4) Д-т счета 62 (50, 51) – К-т счета 46	отражена выручка от реализации услуг на сторону
5) Д-т счета 46 – К-т счета 29	списаны затраты по реализованным услугам
6) Д-т счета 46 – К-т счета 68	отражена сумма НДС, подлежащая получению от покупателей продукции обслуживающего хозяйства;
7) Д-т счета 46 – К-т счета 80	получена прибыль от реализации
или	
Д-т счета 81 (88) – К-т счета 46	получен убыток от реализации

В исключение из общеустановленного порядка состоит в том, что убыток от эксплуатации жилищно-коммунального хозяйства может быть списан со счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» непосредственно в дебет счетов 81 «Использование прибыли», 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Прибыль от эксплуатации жилищно-коммунального хозяйства списывается со счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» в кредит счета 80 «Прибыли и убытки».

Остаток по счету 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства в обслуживающих производствах и хозяйствах.

### Учет коммерческих расходов

Расходы на упаковку и транспортировку, входящие в состав коммерческих расходов, включаются в себестоимость соответствующих видов продукции прямым путем (т. е. включаются в себестоимость конкретной партии продукции, к которой они относятся). При невозможности такого отнесения они могут распределяться между отдельными видами отгруженной продукции ежемесячно исходя из веса, объема, производственной себестоимости или других показателей, предусмотренных в отраслевых инструкциях по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг), а в случае их отсутствия – закрепленных внутренними распорядительными документами.

Все остальные коммерческие расходы (за исключением расходов на упаковку и транспортировку) ежемесячно относятся на себестоимость отгруженной продукции (работ, услуг).

Расходы по страхованию экспортных грузов относятся на себестоимость продукции только 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<sup>295</sup>.

<sup>295</sup> СССР присоединился к этой Конвенции с 1 сентября 1991 г. Российская Федерация является правопреемником в отношениях членства бывшего СССР в Организации Объединенных Наций и несет в полном объеме ответственность по всем правам и обязательствам СССР согласно Уставу ООН и многосторонним договорам (сообщено Министерством иностранных дел Российской Федерации письмом от 13.01.92 № 11/Угл)

Особо подчеркнем (см. рис. 31), что **коммерческие расходы не относятся на себестоимость работ и услуг**, не реализованных на сторону, т. е. не включаются в себестоимость продукции (работ, услуг), **использованных предприятием на собственные нужды** (как производственные, так и не производственные).



Рис. 31. Порядок списания коммерческих расходов

Аналитический учет по счету 43 «Коммерческие расходы» ведется по каждой статье расходов.

Списание коммерческих расходов отражается по кредиту счета 43 «Коммерческие расходы» в корреспонденции с дебетом счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» либо дебетом счета 45 «Товары отгруженные» (в том случае, когда по условиям договора предусмотрен отличный от общепринятого порядок перехода права собственности, т. е. переход права собственности на реализуемую продукцию (работы, услуги) происходит не в момент передачи этой продукции (работ, услуг) покупателю (либо перевозчику), а, например, после ее оплаты либо после наступления иного обусловленного договором события):

Д-т счета 43 - К-т счетов 50, 51, 71, 76 и др.	отражены по факту возникновения коммерческих расходов в размере произведенных в отчетном периоде вышеперечисленных затрат
Д-т счета 46 (45) - К-т счета 43	списаны в конце месяца коммерческие расходы в размере произведенных в течение месяца затрат (кроме расходов на упаковку и транспортировку, относящихся к нереализованной продукции)
Д-т счета 81 (88) - К-т счета 43	списаны в конце месяца коммерческие расходы в размере произведенных в течение месяца затрат (продукция использована на собственные нужды)

### Определение издержек обращения, относящихся к реализованной продукции, на предприятиях торговли и общественного питания

В конце месяца сумма издержек обращения и производства, приходящаяся на реализованные за текущий месяц товары, списывается в дебет счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)».<sup>296</sup> Сальдо

<sup>296</sup> См. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производ-

счета 44 «Издержки обращения» равно сумме издержек обращения, приходящейся на остаток не реализованных на конец отчетного периода товаров. При этом сумма издержек обращения и производства, относящаяся к остатку товаров на конец месяца, исчисляется по среднему проценту издержек обращения и производства за отчетный месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца в следующем порядке:

1) суммируются транспортные расходы и расходы по оплате процентов за банковский кредит (в части процентов за кредиты, использованные для приобретения товаров и иных товарно-материальных ценностей, работ и услуг, стоимость которых непосредственно<sup>297</sup> включается в состав издержек обращения) на остаток товаров на начало месяца и произведенные в отчетном месяце;

2) определяется сумма товаров, реализованных в отчетном месяце, и остатка товаров на конец месяца;

3) отношением определенной в подпункте «1») суммы издержек обращения и производства к сумме реализованных и оставшихся товаров (в подпункте «2») определяется средний процент издержек обращения и производства к общей стоимости товаров;

4) умножением суммы остатка товаров на конец месяца на средний процент указанных расходов определяется их сумма, относящаяся к остатку нереализованных товаров на конец месяца.

Предприятия торговли, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях и осуществляющих завоз продукции (товаров) в эти районы, включают проценты за кредит в издержки обращения в полной сумме, не распределяя их на остаток товаров. Эти предприятия включают в расчет суммы издержек обращения и производства на остаток товаров только транспортных расходов<sup>298</sup>.

На предприятиях торговли и общественного питания на статью «Транспортные расходы» относят:

- оплата транспортных услуг сторонних организаций за перевозки товаров и продуктов (плата за перевозки, за подачу вагонов, взвешивание грузов и т. п.);
- оплата услуг организаций по погрузке товаров и продуктов в транспортные средства и выгрузке из них;
- оплату за экспедиционные операции и другие услуги;
- стоимость материалов, израсходованных на оборудование транспортных средств (щиты,

ства, и формированию финансовых результатов на предприятиях торговли и общественного питания. Утверждены Комитетом Российской Федерации по торговле 20.04.95 № 1-550/32-2

<sup>297</sup> Не предусмотрено включение в состав издержек обращения процентов за кредит, предоставленный для приобретения имущества, работ и услуг, стоимость которых не относится на издержки обращения либо относится опосредованно (например, по основным средствам - через износ)

<sup>298</sup> См. Постановление Правительства РФ от 30.07.94 № 893 и Об исчислении издержек обращения на остаток товаров. Письмо Минфина РФ от 07.10.94 № 137

люки, стойки, стеллажи и т. д.) и утепление (солома, опилки, мешковина и т. п.);

- плата за временное хранение грузов на станциях, пристанях, в портах, аэропортах и т. п. и пределах нормативных сроков, установленных для вывоза грузов в соответствии с заключенными договорами;

- плата за обслуживание подъездных путей и складов необщего пользования, включая плату железным дорогам согласно заключенным с ними договорам.

Расходы, связанные с доставкой (включая погрузочно-разгрузочные работы) товаров и продуктов **транспортом и персоналом предприятия торговли**, подлежат включению (см. рис. 32) в соответствующие статьи издержек обращения и производства (расходы на оплату труда, амортизация основных средств и др.).



Рис. 32. Отнесение на издержки расходов по доставке товаров

Предприятию торговли при осуществлении закупок товаров самостоятельно (включая по импорту и по товарообменным операциям) разрешается при исчислении покупной стоимости поступающих товаров включать наряду с ценой, предусмотренной в договоре, транспортные расходы, таможенные пошлины и прочие расходы по закупке и транспортировке (см. рис. 33).

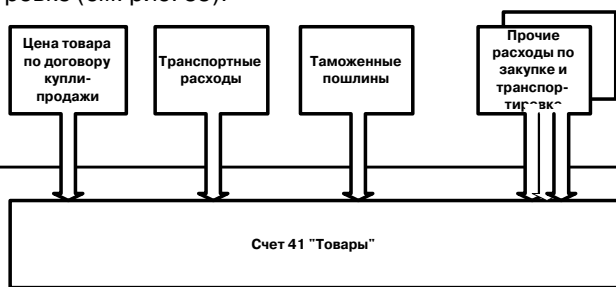


Рис. 33. Покупная стоимость товара

По импортным товарам стоимость определяется исходя из их стоимости, предусмотренной в договоре (контракте) на дату перехода права собственности к предприятию-покупателю.

## Выявление результата от прочей реализации

Порядок отражения на счетах бухгалтерского учета операций по реализации и прочему выбытию имущества предприятия (основных фондов, нематериальных активов, материалов, МБП, а также акций, векселей и т. д.) подробно изложен в инструктивных и методических материалах. Поэтому мы рассмотрим лишь порядок отражения в учете некоторых нестандартных хозяйственных ситуаций, возникающих при реализации имущества предприятия.

### Передача заказчиком подрядчику материалов для выполнения работ

На практике подобные ситуации возникают достаточно часто, например:

- по договору строительного подряда;
- при изготовлении каких-либо изделий из материалов заказчика.

Заключение таких договоров возможно как с юридическими, так и с физическими лицами.

В качестве примера рассмотрим передачу материалов подрядчику для осуществления работ по договору строительного подряда (при осуществлении предприятием капитального строительства с привлечением сторонних организаций).

Необходимость отражения этих операций на счете 48 может следовать из условий заключенных договорных отношений.

При передаче материалов подрядчику в переработку (на основании заключенного с ним договора на выполнение работ с использованием материалов заказчика) Вы не должны списывать их со своего баланса, а учитываете на специальном субсчете «Материалы, переданные в переработку», открытом к счету 10 «Материалы»<sup>299</sup>. В этом случае реализации материалов на сторону не происходит, счет 48 не используется и соответственно операции по движению материалов никакими налогами не облагаются. Стоимость материалов Вы должны будете списывать в дебет счета 08 с кредита счета 10 по мере их использования при выполнении строительных работ. Подрядчик должен учитывать полученные от Вас материалы на забалансовом счете.

Если в договоре не предусмотрено выполнение работ с использованием материалов заказчика, должен применяться другой метод бухгалтерского учета расчетов с подрядчиком за передаваемые ему материалы. При отпуске материалов подрядчику Вы списываете эти материалы со счета 10 и учитываете их стоимость как дебиторскую задолженность подрядчика. Таким образом, происходит реализация материалов на сторону. Следовательно Вы должны отразить эту операцию следующим образом<sup>300</sup>:

<sup>299</sup> См. «Об основных положениях по учету материалов на предприятиях и стройках». Письмо Минфина СССР от 30.04.74 № 103;

Инструкцию по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий

<sup>300</sup> При этом следует иметь в виду, что в случае неоднократной реализации материалов подобным образом предприятие может столкнуться с необходимостью доказывания,

Д-т счета 48 – К-т счета 10	отражена стоимость материалов, переданных подрядчику (без учета НДС)
Д-т счета 51 (50, 76 и др.) – К-т счета 48	получена от подрядчика оплата за материалы
Д-т счета 48 – К-т счета 68	начислен НДС в бюджет
Д-т счета 48 – К-т счета 80	выявлен финансовый результат от реализации материальных ресурсов на сторону
Д-т счета 68 – К-т счета 19	предъявлен к возмещению из бюджета НДС по оплаченным поставщику материалам (при условии, что суммы налога выделены в первичных учетных и расчетных документах)

### Реализация сырья и материалов в качестве оплаты за услуги по переработке

Для наглядности рассмотрим конкретную ситуацию. Организация покупает нефть, затемставляет купленную нефть на нефтеперерабатывающий завод в качестве давальческого сырья для переработки в ГСМ (в том числе бензин). Часть нефти передается в собственность заводу за услуги по переработке. Полученные в результате переработки нефти ГСМ организация реализует сторонним потребителям.

На счетах бухгалтерского учета организация должна сделать следующие записи<sup>301</sup>:

1) Д-т счета 10_1 (субсчет «Сырье и материалы») – К-т счета 60_1	получена нефть от поставщика
Д-т счета 19 – К-т счета 60_1	подлежит оплате поставщику НДС по полученной нефти
2) Д-т счета 60_1 – К-т счета 51	оплачен счет поставщика нефти
3) Д-т счета 68 – К-т счета 19	предъявлен к возмещению из бюджета НДС, перечисленный поставщику нефти
4) Д-т счета 10_7 (субсчет «Материалы, переданные в переработку на сторону») К-т счета 10_1	передана нефть для переработки в ГСМ
5) Д-т счета 41 – К-т счета 10_7	получены ГСМ после переработки нефти (по стоимости сырой нефти по учетным ценам, переданной в переработку в соответствии с установленными нормами выработки определенного количества ГСМ из данного количества переработанной нефти)
6) Д-т счета 41 – К-т счета 60/2	акцептован счет нефтеперерабатывающего завода за переработку нефти (расходы по оплате услуг включаются в стоимость ГСМ, полученных в результате переработ-

что это не является осуществлением торговли как одного из видов деятельности предприятия (что влечет за собой необходимость включения рассматриваемых оборотов в налогооблагаемый оборот по налогу на пользователей автодорог и т. п.)

<sup>301</sup> См. Инструкцию по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий

	ки)
Д-т счета 19 – К-т счета 60/2	подлежит оплате нефтеперерабатывающему заводу НДС по оказанным услугам по переработке нефти
7) Д-т счета 60/2 – К-т счета 48	передана нефть нефтеперерабатывающему заводу в оплату его услуг по переработке
Д-т счета 48 – К-т счета 10_7	списана на счет прочей реализации нефть, переданная нефтеперерабатывающему заводу в счет оплаты его услуг (по учетным ценам)
Д-т счета 48 – К-т счета 68	причисляется к получению от нефтеперерабатывающего завода НДС за нефть, переданную в оплату его услуг
Д-т счета 48 – К-т счета 80	списан на счет прибылей и убытков финансовый результат от передачи нефти в счет оплаты услуг нефтеперерабатывающего завода
8) Д-т счета 68 – К-т счета 19	предъявлен к возмещению из бюджета НДС по оплаченным услугам нефтеперерабатывающего завода
9) Д-т счета 62 – К-т счета 46	реализованы покупателям ГСМ, полученные в результате переработки нефти
Д-т счета 46 – К-т счета 41	списаны реализованные ГСМ по учетным ценам
Д-т счета 46 – К-т счета 67	начислен налог на реализацию ГСМ, подлежащий получению с покупателей. Отметим, что п.2 инструкции Госналогслужбы РФ от 15.05.95 № 30 «О порядке исчисления и уплаты налогов, поступающих в дорожные фонды» предусмотрено, что организации, передающие сырье для переработки его в горюче-смазочные материалы, уплачивают налог на реализацию ГСМ, исходя из фактических цен реализации этих материалов без налога на добавленную стоимость
Д-т счета 46 – К-т счета 68	начислен НДС, подлежащий получению с покупателей
Д-т счета 46 – К-т счета 80	списан финансовый результат от реализации

### Налогообложение финансовых результатов от прочей реализации

При определении прибыли от реализации основных фондов и иного имущества предприятия для целей налогообложения учитывается разница (превышение) между продажной ценой и первоначальной или остаточной стоимостью этих фондов и имущества<sup>302</sup>.

При этом следует иметь в виду, что отрицательный результат от реализации и от безвозмездной передачи имущества предприятия в целях налогообложения не уменьшает в налогооблагаемой прибыли.

По основным фондам, нематериальным активам, малоценным и быстроизнашивающимся предметам, стоимость которых погашается путем начисления износа, при исчислении финансового результата для целей налогообложения принимается остаточная стоимость этих фондов и имущества.

Учет любых расходов, связанных с реализацией имущества, в налоговом учете (для целей налого-

<sup>302</sup> См. «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций». Инструкция Госналогслужбы РФ № 37, п.2.4

обложения) не предусмотрен. Таким образом, при наличии таких расходов финансовый результат от реализации имущества предприятия, учитываемый для целей налогообложения, будет отличаться от финансового результата, выявленного на счетах бухгалтерского учета.

Остаточная стоимость реализуемого имущества в налоговом учете при расчете финансового результата от реализации должна быть увеличена на индекс инфляции, исчисленный в порядке, устанавливаемом Правительством РФ.

## **Внереализационные доходы и расходы**

### **Налоги**

На финансовый результат деятельности предприятия относятся следующие налоги и сборы<sup>303</sup>:

- налог на имущество юридических лиц;
- сбор на нужды образовательных учреждений, взимаемый с юридических лиц;
- целевые сборы на содержание милиции, на благоустройство территорий;
- целевые сборы на нужды образования и другие цели;
- налог на рекламу;
- сбор за право проведения кино- и телесъемок;
- сбор за уборку территории населенных пунктов;
- налог на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы.

Начисление этих налогов отражается в бухгалтерском учете проводками:

Д-т счета 80 - К-т счета 68 (соответствующий субсчет)	
--	--

Уплачиваются предприятиями и организациями за счет собственных средств (части прибыли, остающейся в распоряжении предприятия после уплаты налога на прибыль) следующие налоги и сборы:

- налог на строительство объектов производственного назначения в курортной зоне;
- курортные сборы;
- сбор за право торговли;
- налог на перепродажу автомобилей, вычислительной техники и персональных компьютеров;
- лицензионный сбор за право торговли виноводочными изделиями;
- лицензионный сбор за право проведения местных аукционов и лотерей;
- сбор за право использования местной символики;
- сбор со сделок, совершаемых на бирже.

Начисление этих налогов отражается в бухгалтерском учете проводками:

Д-т счета 81 - К-т счета 68 (соответствующий субсчет)	
--	--

Порядок исчисления и уплаты (состав налогоплательщиков, налогооблагаемая база, льготы по налогу, ставки налога и т. д.) по всем вышеназванным

налогам (за исключением налога на имущество) устанавливается местными органами власти, поэтому в разных регионах этот порядок несколько различается. Соответственно налогоплательщики должны руководствоваться нормативными документами о порядке исчисления и уплаты рассматриваемых налогов, принятыми местными органами. В связи с этим мы остановимся лишь на некоторых общих моментах, единых для всех или большинства регионов.

### **Налог на имущество юридических лиц**

1. Среднегодовая стоимость облагаемого налогом имущества за отчетный период определяется путем деления на 4 суммы половины стоимости налогооблагаемого имущества на 1 января 1997 г. (с учетом произведенной на эту дату переоценки основных средств), стоимости облагаемого имущества на 1 апреля 1997 г. и на 1 июля 1997 г., а также половины стоимости налогооблагаемого имущества на 1 января 1998 г. (без учета стоимости произведенной на эту дату переоценки основных средств). Полученная сумма отражается по строке 1 в графе 4 расчета по налогу на имущество. В том случае, если в течение года ставка налога на имущество изменялась, то в этой и двух следующих строках расчета по налогу на имущество необходимые суммы должны быть указаны для каждой ставки налога подстроками отдельно.

2. По строке 2 в графе 4 указывается установленная ставка налога на имущество.

3. По строке 3 в графе 4 показывается сумма налога на имущество, начисленная за отчетный период (строка 1 x строку 2).

4. По строке 4 в графе 4 отражается сумма налога на имущество, начисленная по расчету за предыдущий отчетный период (т. е. указанная в строке 3 графы 4 расчета по налогу на имущество за 9 месяцев 1997 г.).

5. По строке 5 в графе 4 показывается сумма налога на имущество, подлежащая начислению<sup>304</sup> в бюджет за последний квартал отчетного периода (т. е. фактически сумма, отражаемая в декабре по дебету счета 80 в корреспонденции с кредитом счета 68 субсчет «Расчеты по налогу на имущество»).

Бухгалтерские проводки:

Д-т счета 80 - К-т счета 68 ИМ	начислен налог на имущество
Д-т счета 68 ИМ - К-т счета 51	уплачен налог на имущество

### **Налог на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы**

1. Определение выручки от реализации продукции (работ, услуг) и размера реализованной торговой надбавки без НДС, акцизов и налога на реали-

<sup>303</sup> См. «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». Закон РСФСР от 27.12.91 № 2118-1, ст. 20 и 21

<sup>304</sup> Форма расчета заполняется исходя из фактически начисленных (подлежащих начислению) сумм налога вне зависимости от их фактического перечисления в бюджет

зацию ГСМ<sup>305</sup> (для различных регионов может быть установлен иной порядок):

сумма оборотов по кредиту счета 46 в дебет счетов учета денежных средств и расчетов с покупателями продукции (работ, услуг), т. е. счетов 50,51,62,64,76 и т. п., минус сумма оборотов по дебету счета 46 с кредита счета 68 (субсчетов «Расчеты по НДС», «Расчеты по акцизам», «Расчеты по налогу на реализацию ГСМ»).

В нашем примере (см. выше):

выручка от реализации продукции:

**строка 9 + строка 11 - НДС по строке 9 - НДС по строке 11**

**84 тыс. руб. + 360 тыс. руб. - 14 тыс. руб. - 60 тыс. руб. = 370 тыс. руб.;**

реализованная торговая надбавка (оптовая торговля):

**строка 3 - НДС по строке 3 - строка 1**

**180 тыс. руб. - 30 тыс. руб. - 100 тыс. руб. = 50 тыс. руб.;**

итого налогооблагаемый оборот:

**310 тыс. руб. + 50 тыс. руб. = 420 тыс. руб.**

Полученная сумма подлежит отражению по строке 1 в графе 1 расчета по налогу (расчет заполняется нарастающим итогом с начала года).

2. По строке 2 в графе 1 показывается размер ставки налога, установленный местными органами власти.

В нашем примере:

**1,5% - ставка налога для г. Москвы.**

3. Расчет суммы налога:

налогооблагаемый оборот умножается на ставку налога.

В нашем примере:

**облагаемый оборот (см. п. 1) x ставку налога:**

**420 тыс. руб. x 1,5% = 6,3 тыс. руб.**

Полученная сумма записывается по строке 3 в графе 1 расчета по налогу (расчет заполняется нарастающим итогом с начала года).

4. По строке 4 в графе 1 отражаются суммы фактически произведенных в отчетном периоде расходов на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы, находящихся на балансе налогоплательщика или финансируемых им в порядке долевого участия.

В нашем примере отсутствуют.

5. По строке 5 в графе 1 отражается сумма начисленного налога за вычетом соответствующих расходов (см. п. 3) за отчетный период, т. е. за год - (строка 3 - подлежащие учету при расчете налога данные строки 4 расчета).

В нашем примере:

**6,3 тыс. руб. - 0 = 6,3 тыс. руб.**

6. По строке 6 в графе 1 отражается сумма налога, начисленная по расчету за предыдущий отчетный период (т. е. показанная по строке 5 расчета по налогу за 9 месяцев 1997 г.).

В нашем примере отсутствует. 7. По строке 7 расчета в графе 1 отражается сумма налога, подлежащая доплате в бюджет (т. е. начислению в лицевой счет плательщика) по итогам года (строка 5 - строка 6).

В нашем примере:

**6,3 тыс. руб. - 0 = 6,3 тыс. руб.**

8. По строке 8 расчета в графе 1 отражается сумма, на которую подлежит уменьшению размер налога, начисленного в бюджет (т. е. начисленного в лицевой счет плательщика) по итогам года (строка 6 - строка 5).

В нашем примере отсутствует.

Поскольку налог исчисляется нарастающим итогом с начала года, то вполне возможна ситуация, когда сумма налога, подлежащая взносу в бюджет за 9 месяцев, будет больше суммы налога, подлежащей взносу в бюджет по итогам года.

В этом случае по сроку платежа налога за год в лицевом счете налогоплательщика производится уменьшение сумм начисленного ему налога по отчету за 9 месяцев на сумму, указанную в строке 8 Расчета налога на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы за год.

<sup>305</sup> В том случае, если предприятие ведет бухгалтерский учет по отгрузке, а в целях налогообложения выручка принимается по оплате, для исчисления налогооблагаемой базы по налогу на пользователей автодорог необходима специальная корректировка данных счета 46 (выделение специальных субсчетов, составление корректировочной таблицы и т. п.)

**Расчет налогооблагаемой базы по налогу на рекламу по рекламным работам,  
выполненным рекламодателем самостоятельно**

(тыс. руб.)

Вид продукции	Остаток незавершенного производства на начало отчетного периода	Затраты, произведенные в отчетном периоде							Стоимость готовой продукции	Остаток незавершенного производства на конец отчетного периода	
		Прямые затраты					Общие производственные расходы	Общехозяйственные расходы			Итого затраты отчетного периода
		Заработная плата	Отчисления в бюджет и внебюджетные фонды	Материалы	Прочие прямые затраты	Всего прямых затрат					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
А	-	20	7,9	15	7,1	50	26,1	10,9	87	-	100
Б	50	80	31,6	25	13,4	150	78,3	32,6	260,9	400	-
Расходы на рекламные работы, выполненные самостоятельно	-	20	7,9	1	1,1	30	15,6	6,5	52,1	-	100
<b>Итого</b>	50	120	47,4	41	21,6	230	120	50	400		

### Налог на рекламу

Наибольшее количество вопросов вызывает порядок расчета налога на рекламу по работам, выполненным собственными силами. Если рекламодатель производит рекламные работы самостоятельно, то стоимость таких работ для целей налогообложения определяется исходя из фактически произведенных прямых и косвенных расходов.

Таким образом, предприятие должно сформировать себестоимость рекламных работ, выполненными собственными силами в том же порядке, в котором оно формирует себестоимость выпускаемой продукции (работ, услуг). При этом, поскольку затраты на рекламу при расчете фактической себестоимости включаются в состав общехозяйственных расходов по прямым затратам, то для определения полной (с учетом накладных расходов) себестоимости рекламных работ, выполненных предприятием-рекламодателем самостоятельно, необходимо сделать дополнительный расчет, выделив расходы на рекламу отдельно и перераспределив на них оставшую сумму накладных расходов.

Пример расчета фактической себестоимости выпускаемой продукции для целей отражения на счетах бухгалтерского учета приведен в табл. 1. Расчет налогооблагаемой базы по налогу на рекламу по рекламным работам, выполненным собственными силами, производится аналогично. При этом прямые расходы на рекламные работы, учтенные в рассмотренном примере по счету 26 «Общехозяйственные расходы», должны быть выделены в отдельную строку и распределены по элементам затрат в соответствующие графы (соответственно на сумму этих расходов будет уменьшен итог по графе 9).

Расчет налогооблагаемой базы по налогу на рекламу по рекламным работам, выполненным собственными силами, производится исключительно для целей налогообложения и никаких дополнительных записей на счетах бухгалтерского учета при этом не производится. Единственное, что необходимо сделать в регистрах бухгалтерского учета, - это открыть к счету 26 «Общехозяйственные расходы» дополнительный субсчет «Расходы на рекламу по работам, выполненным собственными силами», на котором будут собираться прямые расходы по таким рекламным работам (или иным образом организовать аналитический учет указанных расходов).

Таким образом, налогооблагаемая база по налогу на рекламу по рекламным работам, выполненным предприятием самостоятельно, составляет 52,1 тыс. руб. (см. графу 10 таблицы).

Графы 8, 9 и 10 по 1-й и 2-й строкам (т. е. относящиеся к себестоимости выпускаемой предприятием продукции) в данном расчете заполняются исключительно в целях общей балансировки данных таблицы для проверки правильности расчетов и никоим образом не могут отражать фактическую себестоимость выпускаемой продукции, поскольку в данном случае произошло занижение общего размера накладных расходов за счет выделения расходов на выполненные предприятием самостоятельно рекламные работы.

В заключение отметим, что, например, для налогоплательщиков г.Москвы установлено<sup>306</sup>, что доля косвенных расходов, подлежащих включению в стои-

<sup>306</sup> См. «О порядке исчисления и уплаты налога на рекламу в городе Москве». Инструкция ГНИ по г.Москве от 21.12.92 № 1



мость рекламных работ для целей исчисления налога на рекламу, определяется исходя из процентного соотношения общей суммы таких расходов к величине прямых затрат, произведенных рекламодателем в отчетном периоде. Таким образом, вне зависимости от принятой учетной политики рекламодатели г. Москвы для целей исчисления налогооблагаемой базы по налогу на рекламу по работам, выполненным собственными силами, должны распределять накладные расходы указанным выше способом.

Обращаем внимание налогоплательщиков, что в других регионах местными органами власти может быть установлен иной порядок. В том случае, если порядок определения себестоимости рекламных работ, выполненных собственными силами, для целей определения налогооблагаемой базы по налогу на рекламу вообще не регламентирован, предприятие должно производить расчет себестоимости указанных работ для целей налогообложения в том же порядке, который установлен учетной политикой предприятия для расчета себестоимости выпускаемой продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг).

### Балансовая прибыль

Финансовый результат деятельности предприятия может быть как положительным (прибыль), так и отрицательным (убыток).

Валовая прибыль (убыток) представляет собой сумму прибыли (убытка) от реализации продукции (работ, услуг), основных фондов (включая земельные участки), иного имущества предприятия и доходов от внереализационных операций, уменьшенных на сумму расходов по этим операциям (см. рис. 34).

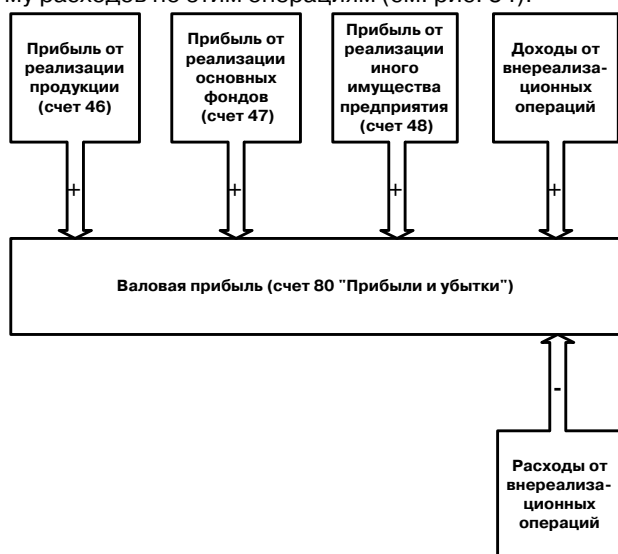


Рис. 34. Составляющие балансовой прибыли

Конечный финансовый результат деятельности организации (прибыль или убыток) выявляется на счете 80 «Прибыли и убытки» в виде сальдо по этому счету на конец отчетного периода.

Рассмотрим порядок формирования финансового результата на нашем примере.

Финансовый результат складывается из:

- 1) прибыли от реализации товаров:  
**180 тыс. руб. – 30 тыс. руб. – 100 тыс. руб. – 10 тыс. руб. = 40 тыс. руб.;**
- 2) убытка от реализации продукции I:  
**84 тыс. руб. - 14 тыс. руб. – 100 тыс. руб. = -30 тыс. руб.;**
- 3) прибыли от реализации продукции II:  
**360 тыс. руб. - 60 тыс. руб. - 200 тыс. руб. = 100 тыс. руб.;**
- 4) внереализационных расходов:  
**6,3 тыс. руб.**  
(налог на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы);
- 5) итого финансовый результат:  
**40 тыс. руб. – 30 тыс. руб. + 100 тыс. руб. - 6,3 тыс. руб. = 103,7 тыс. руб.**

## Расчет налогооблагаемой прибыли и реформация баланса

### Счет 86 "Резервный капитал"

#### Начисление резервного фонда

Для обобщения информации о состоянии и движении резервного капитала, образуемого в соответствии с законодательством Российской Федерации и учредительными документами, используется счет 86 "Резервный капитал".

Использование средств резервного капитала учитывается по дебету счета 86 "Резервный капитал" в корреспонденции со счетами - потребителями этих средств. Например, со счетом 75 "Расчеты с учредителями" - в части сумм, направляемых на выплату доходов (дивидендов) участникам при отсутствии или недостаточности прибыли отчетного года для этих целей; со счетом 88 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" (субсчет "Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года") - в части сумм, направляемых на покрытие балансового убытка предприятия за отчетный год, и др.

При исчислении облагаемой прибыли предприятия валовая прибыль уменьшается на сумму отчислений в резервный и другие аналогичные по назначению фонды, создаваемые в соответствии с законодательством Российской Федерации предприятиями, для которых предусмотрено создание таких фондов, но не более установленных законодательством Российской Федерации минимальных размеров этих фондов<sup>307</sup>.

Отчисления в резервный фонд, исключаемые из облагаемой прибыли, не могут превышать 25% от уставного капитала предприятия с иностранными инвестициями<sup>308</sup> и 15% от уставного капитала акционерного общества<sup>309</sup>. По совместным предприятиям,

<sup>307</sup> См. «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций». Инструкция Госналогслужбы РФ № 37, п.2.11

<sup>308</sup> См. «О порядке создания на территории СССР и деятельности совместных предприятий, международных объединений и организаций СССР и других стран - членов СЭВ". Постановление Совета Министров СССР от 13.01.87 № 48

<sup>309</sup> См. «Об акционерных обществах». Федеральный закон от 26.12.95 № 208-ФЗ

являющимися акционерными обществами, валовая прибыль уменьшается на сумму отчислений в резервный фонд в размере, предусмотренном для акционерных обществ. При этом сумма отчислений в указанные фонды не должна превышать 50% налогооблагаемой прибыли предприятий. Дополнительные отчисления в эти фонды за счет уменьшения налогооблагаемой прибыли не производятся.

Отчисления в резервный капитал из прибыли отражаются по кредиту счета 86 "Резервный капитал" в корреспонденции со счетом 81 "Использование прибыли" (см. рис. 35).



Рис. 35. Различные варианты отчислений в резервный капитал

При расчете суммы отчислений в резервный (и иные аналогичные по назначению фонды), на которую должна быть уменьшена налогооблагаемая прибыль, следует исходить из фактически образованного размера уставного капитала (из фактически перечисленных средств в этот уставный капитал, но не более установленных законодательством Российской Федерации минимальных размеров этих фондов). Средства этого фонда могут использоваться только на цели, установленные законодательством Российской Федерации:

- для покрытия убытков;
- для погашения облигаций акционерного общества и выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств).

Пополнение фонда за счет прибыли до налогообложения. Дополнительные отчисления в эти фонды за счет уменьшения налогооблагаемой прибыли

не производятся. разрешено лишь при использовании средств этих фондов исключительно по целевому назначению.

Товарищества с ограниченной ответственностью создавать резервные фонды за счет своей чистой прибыли, т. е. прибыли после расчетов с бюджетом по налогу на прибыль, даже в случае, если их уставом было предусмотрено создание резервных фондов на иных условиях<sup>310</sup>.

### Расчет налога на прибыль.

Если Вы следовали нашим указаниям, то для получения налогооблагаемой прибыли достаточно построить обороты по счетам, используя проводки зеленого, красного цвета и серого.

Если предприятие многопрофильное и оно имеет несколько видов деятельности, по которым установлены разные ставки налога на прибыль, необходимо найти налогооблагаемую базу для каждого вида. С этой целью гамму цветов проводок можно расширить, используя различные полутона красного цвета.

Порядок расчета налогооблагаемой прибыли будем рассматривать на конкретном примере.

Напоминаем, что перечисленные ниже внереализационные доходы и расходы для целей налогообложения принимаются в суммах, учтенных при определении финансовых результатов по правилам бухгалтерского учета:

а) внереализационные доходы:

- доходы, полученные на территории Российской Федерации и за ее пределами от долевого участия в деятельности других предприятий, дивиденды по акциям и доходы по облигациям и другим ценным бумагам, принадлежащим предприятию;
- доходы от сдачи имущества в аренду;
- присужденные или признанные должником штрафы, пени, неустойки и другие виды санкций за нарушение условий хозяйственных договоров, а также доходы от возмещения причиненных убытков;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;
- другие доходы от операций, непосредственно не связанных с производством и реализацией продукции (работ, услуг);
- положительные курсовые разницы по валютным счетам, а также курсовые разницы по операциям в иностранной валюте.

б) внереализационные расходы:

- затраты по аннулированным производственным заказам, а также затраты на производство, не давшее продукции;
- затраты на содержание законсервированных производственных мощностей и объектов (кроме затрат, возмещаемых за счет других источников);

<sup>310</sup> Учредительные документы ТОО до приведения их в соответствие с нормами гл. 4 ГК РФ действуют только в части, не противоречащей законодательству (см. п.4 ст.6 ГК РФ)

- не компенсируемые виновниками потери от простоев по внешним причинам;
- 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, подлежащие резервированию в соответствии с законодательством;
- 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;
- 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;
- некомпенсируемые убытки в результате пожаров, аварий, других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
- убытки от хищений, виновники которых по решениям суда не установлены;
- другие расходы по оплате отдельных видов налогов и сборов, уплачиваемых в соответствии с установленным законодательством порядком за счет финансовых результатов, а также по операциям, связанным с получением внереализационных доходов;
- отрицательные курсовые разницы по валютным счетам, а также курсовые разницы по операциям в иностранной валюте.

### **Справка о порядке определения данных, отражаемых по строке 1 "Расчета налога от фактической прибыли"**

Расчет налога на прибыль начинается с заполнения Справки о порядке определения данных, отражаемых по строке 1 "Расчета налога от фактической прибыли", которая представляется предприятием в налоговую инспекцию как приложение к Расчету налога от фактической прибыли.

#### **Строка 1 справки**

Прибыль (убыток) по данным бухгалтерского учета - остаток по счету 80 по данным бухгалтерского учета (получается на основании проводок зеленого, желтого и серого цвета).

#### **Строка 2 справки**

Изменение величины прибыли (убытка) по предприятиям, определяющим выручку по моменту оплаты от реализации продукции в результате:

а) обороты по кредиту счета 46 в корреспонденции со счетами 50, 51, 52, 60, 62, 76 на основании проводок **красного цвета** и сторнирования этих же проводок **желтого цвета**);

б) изменения величины себестоимости реализованной продукции (работ, услуг) (+, -) - обороты по дебету счета 46 в корреспонденции со счетами 20, 26, 40, 41 на основании проводок **красного цвета** и сторнирования этих же проводок **желтого цвета**);

Итог по строке 2.1 равен сумме данных по строкам "а" - "б") (+, -).

Изменение величины прибыли (убытка) по предприятиям, определяющим выручку по моменту оплаты от реализации основных фондов и иного имущества в результате:

а) изменения выручки от реализации основных фондов и иного имущества (+, -) - обороты по кредиту счета 47 в корреспонденции со счетами 50, 51, 52, 60, 62, 76 на основании проводок **красного цвета** и сторнирования этих же проводок **желтого цвета**);

б) изменения остаточной (первоначальной) стоимости основных фондов, иного имущества и расходов, связанных с их выбытием (+, -) - обороты по кредиту счета 01 в корреспонденции со счетами 87 на основании проводок **красного цвета**);

Итог по строке 2.2 равен сумме данных по строкам "а" - "б") (+, -).

Всего по строке 2 равно сумме данных по строкам 2.1 - 2.2) (+, -).

#### **Строка 3 справки**

Увеличение налогооблагаемой прибыли при реализации, обмене и безвозмездной передаче продукции (работ, услуг) по рыночной цене не выше фактической себестоимости получается как обороты по кредиту счета 81 в корреспонденции со счетами 46, 47 и 48 на основании проводок **красного цвета** и сторнирования этих же проводок **желтого цвета**).

#### **Строка 4 справки**

Прибыль для целей налогообложения увеличивается на суммы:

4.1) превышения фактических затрат, включенных в себестоимость продукции (работ, услуг), над установленными лимитами, нормами и нормативами по:

а) оплате процентов по рублевым кредитам банков на производственные нужды сверх ставки рефинансирования Банка России, увеличенной на 3 пункта - обороты по кредиту счета 81 в корреспонденции со счетами 76\_БАНК\_руб на основании проводок **красного цвета** и сторнирования этих же проводок **желтого цвета** (см. стр. );

б) оплате процентов по валютным кредитам банков в размере не более 15% годовых - обороты по кредиту счетов 20, 26, 44, 81 в корреспонденции со счетами 76\_БАНК\_проц\_дол на основании проводок **красного цвета** и сторнирования этих же проводок **желтого цвета**);

в) оплате процентов по бюджетным ссудам, превышающих размер, установленный законодательством - обороты по кредиту счетов 20, 26, 44, 81 в корреспонденции со счетами 76\_БАНК\_проц\_бюдж

на основании проводок **красного цвета** и сторнирования этих же проводок **желтого цвета**);

г) оплате процентов по просроченным кредитам банков (рублевым, валютным) и бюджетным ссудам - обороты по кредиту счетов 20, 26, 44, 81 в корреспонденции со счетами 76\_БАНК\_проц\_проср на основании проводок **красного цвета** и сторнирования этих же проводок **желтого цвета**);

д) командировочным расходам, связанным с производственной деятельностью - обороты по дебету счетов 20, 26, 44, 81 в корреспонденции со счетом 71 на основании проводок **красного цвета** и сторнирования этих же проводок **желтого цвета**);

е) представительским расходам - обороты по дебету счетов 20, 26, 44, 81 в корреспонденции со счетом 76\_предст на основании проводок **красного цвета** и сторнирования этих же проводок **желтого цвета**);

ж) расходам на подготовку кадров по договорам с учебными заведениями - обороты по дебету счетов 20, 26, 44, 81 в корреспонденции со счетом 76\_кадр на основании проводок **красного цвета** и сторнирования этих же проводок **желтого цвета**);

з) расходам на рекламу - обороты по дебету счетов 20, 26, 44, 81 в корреспонденции со счетом 76\_рекл на основании проводок **красного цвета** и сторнирования этих же проводок **желтого цвета**);

и) выплате компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей - обороты по дебету счетов 20, 26, 44, 81 в корреспонденции со счетом 76\_авто на основании проводок **красного цвета** и сторнирования этих же проводок **желтого цвета**);

к) добровольному страхованию - обороты по дебету счетов 81 в корреспонденции со счетом 76\_страх на основании проводок **красного цвета**);

Итого по строке 4.1 (сумма данных по строкам "а" - "к")

4.2) амортизационных отчислений, начисленных ускоренным методом в порядке, установленном законодательством, в случае их нецелевого использования - обороты по дебету счетов 02 в корреспонденции со счетом 80 на основании проводок **красного цвета**);

4.3) потерь от уценки сырья, материалов, готовой продукции и товаров (в соответствии с п. 53 Приказа Минфина России от 26.12.94 N 170) - обороты по дебету счета 81\_уценк в корреспонденции со счетом 80\_уценк на основании проводок **красного цвета**);

4.4) потерь от уценки производственных запасов и готовой продукции (в соответствии с законодательством) - обороты по дебету счета 81\_уценк\_ГП в корреспонденции со счетом 80\_уценк\_ГП на основании проводок **красного цвета**);

4.5) стоимости безвозмездно полученного имущества от других предприятий (кроме случаев, указанных в пункте 2.7 Инструкции) - обороты по дебету счета 87\_3 в корреспонденции со счетом 80 на основании проводок **красного цвета**);

4.6) потерь от списания и прочего выбытия остаточной стоимости не полностью амортизированных основных средств - обороты по дебету счета

81\_неаморт в корреспонденции со счетом 80 на основании проводок **красного цвета**);

4.7) убытков от реализации и безвозмездной передачи основных средств и иного имущества (включая от продажи и покупки валюты) - обороты по дебету счета 81\_безвом в корреспонденции со счетом 80\_безвом на основании проводок **красного цвета**);

4.8) резерва под обесценение вложений в ценные бумаги - обороты по дебету счета 82\_обесц в корреспонденции со счетом 80\_обесц на основании проводок **красного цвета**);

4.9) убытков от списания дебиторской задолженности в соответствии с Постановлением Правительства России от 18.08.95 N 817- обороты по дебету счета 81\_дебит в корреспонденции со счетом 80\_дебит на основании проводок **красного цвета**);

4.10) убытков от производства и реализации 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 - обороты по дебету счета 81\_убыт\_СХ в корреспонденции со счетом 80\_убыт\_СХ на основании проводок **красного цвета**);

4.11) отрицательной курсовой разницы по валютным счетам, а также по операциям в иностранной валюте (действует по 20.01.97 включительно) - обороты по дебету счета 81\_курс\_до в корреспонденции со счетом 80\_курс\_до на основании проводок **красного цвета**);

4.12) остаточной стоимости основных средств и произведенных затрат по объектам, не завершенным строительством, реализованных или безвозмездно переданных в течение 2 лет с момента получения льготы по прибыли, направленной на финансирование капитальных вложений в пределах сумм предоставленной льготы по налогу на прибыль - обороты по дебету счета 02\_ам\_уск в корреспонденции со счетом 80\_ам\_уск на основании проводок **красного цвета**);

4.13) отрицательных суммовых разниц, возникших при осуществлении расчетов в рублях, в сумме, определяемой по официальному курсу соответствующей валюты или условных денежных единицах - обороты по дебету счета 81\_сумм в корреспонденции со счетом 80\_сумм на основании проводок **красного цвета**);

Всего по строке 4 получается как сумма данных по строкам 4.1 - 4.13.

#### **Строка 5 справки**

Прибыль для целей налогообложения уменьшается на суммы:

5.1).прибыли от реализации произведенной сельскохозяйственной и охотохозяйственной продукции, а также от реализации произведенной и переработанной на данном предприятии сельскохозяйственной продукции собственного производства - обороты по дебету счета 80\_приб\_СХ в корреспонденции со счетом 87\_приб\_СХ на основании проводок **красного цвета**);

5.2) дооценки производственных запасов и готовой продукции (в соответствии с законодательством) - обороты по дебету счета 14 в корреспонденции со счетом 80\_доценка\_ГП на основании проводок **красного цвета**);

5.3) прибыли от реализации основных фондов и иного имущества, освобождаемой от налогообложения в результате применения индекса - дефлятора - обороты по дебету счетов 01\_дефлятор в корреспонденции со счетом 87\_дефлятор на основании проводок **красного цвета** и сторнирования этих же проводок **желтого цвета**);

5.4) положительной курсовой разницы по валютным счетам, а также операциям в иностранной валюте (действует по 20.01.97 включительно) - обороты по дебету счета 80\_курс\_до в корреспонденции со счетом 87\_курс\_до на основании проводок **красного цвета**).

Всего по строке 5 получается как сумма данных по строкам 5.1 - 5.4.

### Строка 6 справки

Валовая прибыль, отражаемая по строке 1 Расчета налога от фактической прибыли, получается как сумма:

**стр. 1 +, - стр. 2 + стр. 3 + стр. 4 - стр. 5.**

В нашем примере по строке 6 расчета должна быть записана сумма 153,7 тыс. руб.:

•выручка от реализации, рассчитанная исходя из рыночных цен (без учета НДС):

144 тыс. руб. - 24 тыс. руб.(НДС) = 120 тыс. руб.;

•фактически получена выручка от реализации продукции (без учета НДС):

84 тыс. руб. - 14 тыс. руб.(НДС) = 10 тыс. руб.;

•сумма «недополученного» дохода по продукции, реализованной ниже себестоимости:

120 тыс. руб. - 70 тыс. руб. = 50 тыс. руб.

или иначе:

•«недополученная выручка» с учетом НДС:

144 тыс. руб. (рыночная цена) - 84 тыс. руб.(цена реализации) = 60 тыс. руб.;

•«недополученный доход»:

60 тыс. руб. - (60 тыс. руб.: 120% x 20%) = 50 тыс. руб.

Сумма налогооблагаемой прибыли 103,7 тыс. руб. (балансовая прибыль - см. расчет) + 50 тыс. руб. (сумма «недополученного» дохода) = 153,7 тыс. руб.

### Расчет налога на прибыль

#### Строка 1 расчета

По строке 1 расчета показывается валовая прибыль предприятия, которая берется из строки 6 Справки о порядке определения данных, отражаемых по строке 1 "Расчета налога от фактической прибыли" (см. выше).

#### Строка 2 расчета

По строке 2 отражаются доходы, подлежащие исключению из валовой прибыли:

а) доходы, полученные в виде дивидендов по акциям и иным ценным бумагам и процентов по государственным ценным бумагам, и ценным бумагам органов местного самоуправления, принадлежащим предприятию (при этом исключаются доходы по

иным ценным бумагам, полученные по 20 января 1997 г. включительно.)

б) доходы, полученные от долевого участия в других предприятиях

в) сумма разницы между выручкой и расходами, включая расходы на оплату труда, от услуг (включая доходы от аренды и иных видов использования) казино, иных игорных домов (мест) и другого игорного бизнеса, видеосалонов, видеопоза, проката видео- и аудиокассет и записи на них

г) прибыль от посреднических операций

д) прибыль от страховой деятельности

е) прибыль от осуществления отдельных банковских операций и сделок

В нашем примере отсутствуют.

#### Строка 3 расчета

По строке 3 расчета отражается сумма отчислений в резервный или другие аналогичные фонды, создание которых предусмотрено законодательством. Их величина должна быть не более установленных законодательством минимальных размеров этих фондов, но не свыше 50% налогооблагаемой прибыли. При этом исключаются отчисления в резервные фонды, произведенные по 20 января 1997 г. включительно.

В нашем примере отсутствует.

#### Строка 4 расчета

4. По строке 4 показывается сумма льгот по налогу на прибыль в части прибыли, не подлежащей налогообложению:

4.1) прибыль **религиозных** объединений, предприятий, находящихся в их собственности, и хозяйственных обществ, уставный капитал которых состоит полностью из вклада религиозных объединений, от культовой деятельности, производства и реализации предметов культа и предметов религиозного назначения, а также иная прибыль указанных предприятий и хозяйственных обществ в части, используемой на осуществление этими объединениями религиозной деятельности. При этом предприятия должны вести раздельный учет прибыли, полученной от указанных видов деятельности. Льгота, предусмотренная настоящим абзацем, не распространяется на прибыль, полученную от производства и реализации (как собственного производства, так и приобретенных) подакцизных товаров, минерального сырья, других полезных ископаемых, а также иных товаров в соответствии с перечнем, утвержденным Правительством Российской Федерации по представлению религиозных объединений (действует с 21 января 1997 г.);

4.2) прибыль общественных организаций **инвалидов**, предприятий, учреждений и организаций, находящихся в их собственности, и хозяйственных обществ, уставный капитал которых состоит полностью из вклада общественных организаций инвалидов. Льгота, предусмотренная настоящим абзацем, не распространяется на прибыль, полученную от производства и реализации (как собственного производства, так и приобретенных) подакцизных товаров, минерального сырья, других полезных ископаемых, а также иных товаров в соответствии с переч-

нем, утверждаемым Правительством Российской Федерации по представлению общероссийских общественных организаций инвалидов (действует с 21 января 1997 г.);

4.3) прибыль специализированных **протезно - ортопедических** предприятий;

4.4) прибыль от производства **технических средств профилактики** инвалидности и реабилитации инвалидов согласно перечню, приведенному в Приложении N 5 к Инструкции;

4.5) прибыль от производства продукции традиционных народных, а также **народных художественных промыслов**;

4.6) прибыль предприятий, учреждений и организаций, в которых **инвалиды составляют не менее 50 процентов** от общего числа работников, при условии использования не менее половины полученной прибыли на социальные нужды инвалидов. К социальным нуждам инвалидов, работающих на данном предприятии, относятся: оказание медицинской помощи; обеспечение лекарственными препаратами; санаторно - курортное лечение; обеспечение средствами передвижения, протезно - ортопедической помощью, тифлотехникой, сурдотехникой и другими техническими средствами для труда, быта, обучения, досуга, физкультуры и спорта и иных сфер жизни; социально - бытовое, транспортное и коммунальное обслуживание; общеобразовательная и профессиональная подготовка и профессиональное образование; создание новых рабочих мест; создание оптимальных условий труда в соответствии с индивидуальной программой реабилитации инвалидов; обеспечение инвалидов транспортом для доставки к месту работы и с работы; создание условий для беспрепятственного доступа инвалидов к социальной инфраструктуре (приспособление к потребностям инвалидов жилищ, улиц, транспорта, средств связи и массовой информации, зданий и сооружений культурно - бытового и отдельных зданий производственного назначения).

При определении права на получение указанной льготы в среднесписочную численность работников не включаются инвалиды, работающие по совместительству, договорам подряда и другим договорам гражданско - правового характера;

4.7) прибыль, полученная **редакциями** средств массовой информации, издательствами, информационными агентствами, телерадиовещательными компаниями, организациями по распространению периодических печатных изданий и книжной продукции, передающими центрами от производства и распространения продукции средств массовой информации и книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, в части, зачисляемой в федеральный бюджет; полученная полиграфическими предприятиями и организациями от оказания услуг по производству книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, продукции средств массовой информации, в части, зачисляемой в федеральный бюджет; полученная редакциями средств массовой информации, издательствами, информационными агентствами, телерадиовещательными компаниями и организациями по рас-

пространению периодических печатных изданий и книжной продукции от других видов деятельности и направленная ими на финансирование капитальных вложений по основному профилю их деятельности. Льготы, предусмотренные настоящим абзацем, не распространяются на прибыль, полученную от производства и распространения продукции средств массовой информации рекламного и эротического характера, а также изданий рекламного и эротического характера<sup>311</sup>.

4.8) прибыль **психиатрических**, психоневрологических и противотуберкулезных учреждений в части прибыли, полученной имеющимися при них лечебно - производственными (трудовыми) мастерскими и направленной на улучшение труда и быта больных, их дополнительное питание, приобретение оборудования и медикаментов;

4.9) прибыль предприятий, находящихся (передислоцированных) в регионах, пострадавших от **радиоактивного загрязнения** вследствие чернобыльской и других радиационных катастроф, полученная от выполнения проектно - конструкторских, строительной - монтажных, автотранспортных и ремонтных работ, изготовления строительных конструкций и деталей с объемами работ по ликвидации последствий радиационных катастроф не менее 50 процентов от общего объема, а для предприятий и организаций, выполняющих указанные работы в объеме менее 50 процентов от общего объема, - часть прибыли, полученной в результате выполнения этих работ. Перечень регионов определяется Правительством Российской Федерации<sup>312</sup>. Для получения данной льготы предприятия должны вести отдельный учет прибыли, полученной от указанных видов работ:

4.10) прибыль специализированных **реставрационных** предприятий в части прибыли, направленной на реставрацию;

4.11) прибыль предприятий с **иностранными инвестициями**, занятых в сфере материального производства, которые зарегистрированы в установленном порядке до 1 января 1992 г., в течение первых двух лет (по созданным в Дальневосточном экономическом районе - в течение первых трех лет) с момента получения ими балансовой прибыли. При

<sup>311</sup> В соответствии со статьей 4 Федерального закона от 30 ноября 1995 г. N 188-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в отдельные законы Российской Федерации о налогах" Федеральный закон вступает в силу с 1 января 1996 года, действует до 31 декабря 1998 года и утрачивает силу с 1 января 1999 года. При отнесении продукции к средствам массовой информации рекламного и эротического характера следует руководствоваться Федеральным законом от 1 декабря 1995 г. N 191-ФЗ "О государственной поддержке средств массовой информации и книгоиздания Российской Федерации".

<sup>312</sup> См. Постановление Правительства Российской Федерации от 8 июня 1996 г. N 671 "Об утверждении перечня населенных пунктов в регионах, пострадавших от радиоактивного загрязнения вследствие чернобыльской и других радиационных катастроф, на территории которых для находящихся (передислоцированных) там предприятий и организаций установлены льготы по налогу на прибыль" (доведено до налоговых инспекций письмом Госналогслужбы РФ от 20 июня 1996 г. N ВГ-6-02/429)

этом следует иметь в виду, что указанная льгота предоставляется предприятиям с иностранными инвестициями, у которых доля иностранного участника в уставном фонде свыше 30 процентов, за исключением аналогичных предприятий, занимающихся добычей полезных ископаемых и рыболовством. Правом на льготу могут пользоваться только те предприятия, у которых доля выручки, полученной от осуществления деятельности в сфере материального производства, составляет более 50 процентов всей выручки. В случае изменения этого соотношения в сторону уменьшения по итогам работы за следующий год льгота не предоставляется. Для применения этой льготы предприятия с иностранными инвестициями должны вести раздельный учет доходов по видам деятельности. Отнесение видов деятельности предприятий с иностранными инвестициями к материальной сфере производится на основании положений Общесоюзного классификатора (Отрасли народного хозяйства) 175018. Прибыль предприятий с иностранными инвестициями освобождается от налогообложения за первый прибыльный год деятельности предприятия и год, следующий за ним. Оценка долей участников предприятий с иностранными инвестициями для целей налогообложения производится по соотношению средств, фактически внесенных в счет вкладов в уставный фонд, по состоянию на 1 января года, следующего за отчетным.

4.12) прибыль от производства продуктов **детского питания**;

4.13) прибыль государственных и муниципальных **музеев**, библиотек, филармонических коллективов, театров, архивных учреждений, цирков, зоопарков, ботанических садов, дендрологических парков и национальных заповедников, полученная от их основной деятельности. К филармоническим коллективам относятся симфонические, духовые и камерные оркестры и ансамбли, оркестры и ансамбли народных инструментов, хоровые коллективы, вокальные ансамбли (трио, квартеты, квинтеты и другие) и группы, ансамбли песни и танца, хореографические коллективы, народные хоры;

4.14) прибыль юридических лиц, полученная за выполненные **строительно - монтажные работы** и оказанные консультационные услуги, на весь период осуществления целевых социально - экономических программ (проектов) жилищного строительства, создания, строительства и содержания центров профессиональной переподготовки военнослужащих, лиц, уволенных с военной службы, и членов их семей, осуществляемых за счет займов, кредитов и безвозмездной финансовой помощи, предоставляемых международными организациями и правительствами иностранных государств, иностранными юридическими и физическими лицами в соответствии с межправительственными и межгосударственными соглашениями, а также соглашениями, подписанными по поручению Правительства Российской Федерации уполномоченными им органами государственного управления. Перечень юридических лиц, которые

освобождаются от уплаты налога, определяется Правительством Российской Федерации;<sup>313</sup>

4.15) прибыль предприятий **Федеральной службы лесного хозяйства** России, полученную от переработки и утилизации низкосортной и мелкотоварной древесины, от рубок ухода за лесом и реализации продукции побочного пользования лесом при условии использования этой прибыли на ведение лесного хозяйства;

4.16) прибыль общественных объединений **охотников и рыболовов**, а также находящихся в их собственности предприятий, полученная от реализации товаров (работ, услуг) охотничье - рыболовного, спортивно - оздоровительного и природоохранного назначения. При этом предприятия должны вести раздельный учет прибыли, полученной от указанных видов деятельности. Льгота применяется к вышеназванным объединениям, получившим от субъектов Российской Федерации в пользование территории охотничьих и рыболовных угодий и осуществляющим мероприятия в области природоохранной деятельности, а также к предприятиям, находящимся в их собственности и созданным этими объединениями хозяйственным обществам, уставный капитал которых состоит полностью из вклада общественного объединения;

4.17) прибыль предприятий всех организационно - правовых форм, полученная от реализации произведенной ими **медицинской продукции**, входящей в перечень жизненно необходимых и важнейших лекарственных средств, изделий медицинского назначения по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации<sup>314</sup>;

4.18) прибыль предприятий потребительской кооперации, расположенных в районах **Крайнего Севера**;

4.19) прибыль органов управления и подразделений Государственной **противопожарной службы** Министерства внутренних дел Российской Федерации, полученная от выполнения работ и оказания

<sup>313</sup> См. Постановление Правительства Российской Федерации от 19 декабря 1994 г. N 1397 "О дополнительных мерах по реализации программы жилищного строительства для российских военнослужащих из состава выведенных из Германии российских войск" (перечень юридических лиц, участвующих в реализации программы жилищного строительства доведен до налоговых инспекций письмом Госналогслужбы РФ от 13 января 1995 г. N ВГ-4-16/1н) и Постановление Правительства Российской Федерации от 3 ноября 1995 г. N 1114 "Об освобождении участников реализации программ жилищного строительства для военнослужащих из состава выведенных из Германии российских войск от налогов" (перечень российских юридических лиц, участвующих в реализации программы жилищного строительства доведен до налоговых инспекций письмом Госналогслужбы РФ от 20 ноября 1995 г. N ВЗ-6-16/607), с учетом последующих изменений и дополнений

<sup>314</sup> См. «Об утверждении перечня жизненно необходимых и важнейших лекарственных средств и изделий медицинского назначения, прибыль от реализации которых, полученная предприятиями всех организационно - правовых форм, выпустившими эти лекарственные средства и изделия медицинского назначения, не подлежит налогообложению». Постановление Правительства РФ от 15.04. 96 N 478

услуг в области пожарной безопасности, определенных Федеральным законом "О пожарной безопасности", и направленная на обеспечение пожарной безопасности в Российской Федерации;

4.20) прибыль организаций (предприятий) от выполнения работ и оказания услуг в области **пожарной безопасности** и направленная на обеспечение пожарной безопасности в Российской Федерации;

4.21) прибыль организаций (предприятий) от производства **пожарно - технической продукции**, предназначенной для обеспечения пожарной безопасности в Российской Федерации;

4.22) прибыль организаций (предприятий) Государственной **противопожарной службы** Министерства внутренних дел Российской Федерации, объединений пожарной охраны от производства пожарно - технической продукции, предназначенной для обеспечения пожарной безопасности, выполнения работ и оказания услуг в области пожарной безопасности, и направленная на обеспечение пожарной безопасности в Российской Федерации<sup>315</sup>;

4.23) прибыль **объединений пожарной охраны** на сумму взносов и пожертвований, направленная в фонды пожарной безопасности, образованные в порядке, установленном Правительством Российской Федерации.

При этом предприятием в качестве приложения к расчету по налогу на прибыль должен быть составлен специальный расчет указанных льгот.

В нашем примере отсутствует.

### Строка 5 расчета

По строке 5 отражаются следующие льготы по налогу на прибыль (по специальным расчетам).

#### 5.1. Льготы, уменьшающие размер облагаемой прибыли

При исчислении налога на прибыль облагаемая прибыль при фактически произведенных затратах и расходах за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятий, уменьшается на суммы:

а) **расходы предприятия**, направленные:

•предприятиями отраслей сферы материального производства **на финансирование капитальных вложений производственного назначения** (в том числе в порядке долевого участия), а также на погашение кредитов банков, полученных и использованных на эти цели, включая проценты по кредитам;

•предприятиями всех отраслей народного хозяйства **на финансирование жилищного строительства** (в том числе в порядке долевого участия), а также на погашение кредитов банков, полученных и использованных на эти цели, включая проценты по кредитам.

Эта льгота предоставляется указанным предприятиям, осуществляющим соответственно развитие собственной производственной базы и жилищное строительство, включая погашение кредитов банков,

<sup>315</sup> Виды пожарно - технической продукции, предназначенные для обеспечения пожарной безопасности, определены статьей 1 Федерального закона от 21 декабря 1994 г. N 69-ФЗ "О пожарной безопасности"

полученных и использованных на эти цели, при условии полного использования ими сумм начисленного износа (амортизации) на последнюю отчетную дату.

При определении суммы прибыли, фактически направленной в порядке долевого участия на финансирование капитальных вложений, принимаются во внимание фактически произведенные застройщиком в отчетном периоде затраты за счет этой прибыли, которые распределяются между участниками строительства пропорционально доле прибыли, полученной от них на эти цели. Письменное подтверждение этих сумм участникам строительства дается застройщиком.

При предоставлении льготы по прибыли, используемой на капитальные вложения, принимаются фактически произведенные в отчетном периоде затраты независимо от срока окончания строительства и ввода в эксплуатацию основных средств, учтенные по счету "Капитальные вложения". Из указанных затрат исключаются суммы износа, начисленного по основным средствам, принадлежащим предприятию, с начала года на отчетную дату по счету "Износ основных средств". По машинам, оборудованию и другим основным средствам, не требующим монтажа, произведенные затраты учитываются при определении льготы, если они отражаются по дебету счета "Основные средства" и кредиту счета "Капитальные вложения".

При реализации или безвозмездной передаче (в течение двух лет с момента получения льготы по прибыли, направленной на финансирование капитальных вложений) основных средств и объектов, не завершенных строительством, при приобретении и сооружении которых предприятиям были предоставлены льготы по налогу на прибыль, налогооблагаемая прибыль подлежит увеличению на остаточную стоимость этих основных средств и произведенные затраты по объектам не завершенным строительством в пределах сумм предоставленной льготы.<sup>316</sup>

При предоставлении указанной льготы затраты, связанные с приобретением и созданием активов нематериального характера и приобретением земельных участков и объектов природопользования, не учитываются.

Льгота на погашение кредитов банков, полученных и использованных на финансирование капитальных вложений, предоставляется по мере их погашения в пределах сумм, направленных на капитальные вложения;

б) **затрат предприятий** (в соответствии с утвержденными местными органами государственной власти нормативами) на содержание находящихся на их балансе объектов и учреждений здравоохранения, народного образования, культуры и спорта, детских дошкольных учреждений, детских лагерей отдыха,

<sup>316</sup> При отнесении произведенных затрат к капитальным вложениям следует руководствоваться письмом Минфина РФ от 30 декабря 1993 г. N 160 "Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций", Инструкцией о порядке составления статистической отчетности по капитальному строительству, утвержденной Постановлением Госкомстата РФ от 24 сентября 1993 г. N 185.



домов престарелых и инвалидов, жилищного фонда, а также затрат на эти цели при долевом участии предприятий в содержании указанных объектов и учреждений. Затраты предприятий при долевом участии принимаются в пределах норм, утвержденных местными органами государственной власти, на территории которых находятся указанные объекты и учреждения.

Если такие нормативы местными органами государственной власти не утверждены, то следует применять порядок определения расходов на содержание этих учреждений, действующий для аналогичных учреждений данной территории, подведомственных указанных органам;

в) **взносов на благотворительные цели** (включая связанные с реализацией программ переквалификации офицеров и социальной защиты воинов - интернационалистов, воевавших в Афганистане, и военнослужащих, увольняемых в запас), в экологические и оздоровительные фонды на восстановление объектов культурного и природного наследия, общественным организациям инвалидов, их предприятиям, учреждениям и объединениям, общероссийским общественным объединениям, специализирующимся на решении проблем национального развития и международных отношений, в фонды поддержки образования и творчества, детским и молодежным общественным объединениям, религиозным организациям (объединениям), зарегистрированным в установленном порядке, средств, перечисленных предприятиям, учреждениям и организациям здравоохранения, народного образования, социального обеспечения и спорта, природным заповедникам, национальным природным и дендрологическим паркам, ботаническим садам, но не более трех процентов облагаемой налогом прибыли, а государственным учреждениям и организациям культуры и искусства, кинематографии, архивной службы, творческим союзам и иным объединениям творческих работников, в чернобыльские благотворительные организации, в том числе международные, и их фонды - не более пяти процентов облагаемой налогом прибыли; взносов, направляемых в 1995 году на благотворительные цели в Фонд 50-летия Победы, - не более десяти процентов облагаемой налогом прибыли.

При этом общая сумма указанных выше взносов (за исключением взносов в Фонд 50-летия Победы) не может превышать пяти процентов облагаемой налогом прибыли. Сумма взносов в Фонд 50-летия Победы не может превышать десяти процентов.

Указанные в настоящем подпункте общественные организации, фонды, предприятия, организации и учреждения, получившие такие средства по окончании отчетного года в сроки, установленные для сдачи годового бухгалтерского отчета, представляют в налоговый орган по месту своего нахождения отчет о поступивших суммах и их расходовании. В случае использования средств не по назначению в доход федерального бюджета в установленном порядке взыскивается сумма в размере этих средств;

г) **расходы** направленные государственными и муниципальными **образовательными учреждениями**, а также негосударственными образовательными

учреждениями, образованными в соответствии с Законом Российской Федерации "Об образовании" и получившими лицензии в установленном порядке, непосредственно на нужды обеспечения, развития и совершенствования образовательного процесса (включая оплату труда) в данном образовательном учреждении;

д) затрат предприятий на развитие социальной и коммунально - бытовой сферы для содержания **спецконтингента**, питание и вещевое довольствие спецконтингента, развитие социальной сферы личного состава уголовно - исполнительной системы, обеспечение предусмотренных действующим законодательством гарантий и компенсаций персоналу уголовно - исполнительной системы, развитие производственной базы предприятий уголовно - исполнительной системы, укрепление базы производства сельскохозяйственной продукции для спецконтингента и личного состава;

е) направленные государственными предприятиями на погашение **государственного целевого кредита**, полученного для пополнения оборотных средств, в пределах сроков его погашения.

Указанная льгота предоставляется государственным предприятиям, осуществляющим погашение кредита, полученного ими в соответствии с Постановлением Президиума Верховного Совета Российской Федерации и Правительства Российской Федерации от 25 мая 1992 г. N 2837-1 "О неотложных мерах по улучшению расчетов в народном хозяйстве и повышении ответственности предприятий за их финансовое состояние"<sup>317</sup>.

ж) направленные предприятиями на проведение **научно - исследовательских** и опытно - конструкторских работ, а также в Российский фонд фундаментальных исследований и Российский фонд технологического развития, но не более 10 процентов в общей сложности от суммы налогооблагаемой прибыли;

з) направленные страховщиками на **пополнение страховых резервов** по страхованию жизни в пределах процента, предусмотренного страховщиками в структуре тарифной ставки, согласованной с Федеральной службой России по надзору за страховой деятельностью.

Сумма, направляемая на пополнение указанного резерва, определяется на весь объем резерва по страхованию жизни, исчисленный страховщиком на отчетную дату.

Расчет страховых резервов по страхованию жизни производится в порядке, установленном Федеральной службой России по надзору за страховой деятельностью;

и) передаваемые в качестве добровольных пожертвований **в избирательные фонды** кандидатов в депутаты федеральных органов государственной власти, представительных и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Фе-

<sup>317</sup> См. Нормативно - технический порядок предоставления государственного кредита и отражения его в учете определен указаниями Минфина РФ от 3 июля 1992 г. N 2-9 и от 17 июля 1992 г. N 02-09-07;

дерации и органов местного самоуправления, а также в избирательные фонды избирательных объединений. При этом общая сумма не облагаемых налогом добровольных пожертвований в избирательные фонды кандидатов в депутаты и избирательных объединений не может превышать при выборах в федеральные органы государственной власти соответственно 100-кратного и 10000-кратного минимального месячного размера оплаты труда, установленного законом, а при выборах в представительные и исполнительные органы государственной власти субъектов Российской Федерации и органы местного самоуправления соответственно 50-кратного и 5000-кратного минимального месячного размера оплаты труда, установленного законом.

Настоящий подпункт применяется к отношениям, возникшим при проведении избирательных кампаний в Федеральное собрание Российской Федерации, представительные и исполнительные органы государственной власти субъектов Российской Федерации, органы местного самоуправления.

При этом указанный порядок применяется только к отношениям, возникающим при проведении выборов по замещению вакантных депутатских мандатов в Совете Федерации первого созыва и в Государственной Думе первого созыва, а также при проведении выборов представительных и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации, органов местного самоуправления, впервые формируемых после принятия Конституции Российской Федерации 1993 года.

к) платежи, направляемые товариществами **собственников жилья**, жилищно - строительными, жилищными потребительскими кооперативами на обслуживание и ремонт жилых и нежилых помещений, инженерного оборудования жилых домов, в целях управления которыми и эксплуатации которых указанные организации были созданы.

### **5.2. Льготы для предприятий, находящихся в собственности творческих союзов**

Для предприятий, находящихся в собственности **творческих союзов**, зарегистрированных в установленном порядке, налогооблагаемая прибыль уменьшается на сумму прибыли, направленной на осуществление уставной деятельности этих союзов.

### **5.3. Льготы для малых предприятий**

**Первые два года** работы не уплачивают налог на прибыль **малые предприятия**, соответствующие критериям<sup>318</sup>, и осуществляющие производство и одновременно переработку сельскохозяйственной продукции; производство продовольственных товаров, товаров народного потребления, строительных материалов, медицинской техники, лекарственных средств и изделий медицинского назначения; строительство объектов жилищного, производственного, социального и природоохранного назначения

<sup>318</sup> Необходимым условием отнесения предприятий к субъектам малого предпринимательства является соблюдение критериев, установленных статьей 3 Федерального закона от 14.06.95 N 88-ФЗ по предприятию - юридическому лицу

(включая ремонтно - строительные работы)<sup>319</sup> - при условии, если выручка от указанных видов деятельности превышает 70 процентов общей суммы выручки от реализации продукции (работ, услуг). При этом днем начала работы предприятия считается день его государственной регистрации.

В третий и четвертый год работы указанные в абзаце первом настоящего пункта малые предприятия уплачивают налог в размере соответственно 25 и 50 процентов от установленной ставки налога на прибыль, если выручка от указанных видов деятельности составляет свыше 90 процентов общей суммы выручки от реализации продукции (работ, услуг).

Указанные льготы не предоставляются малым предприятиям, образованным на базе ликвидированных (реорганизованных) предприятий, их филиалов и структурных подразделений.

Для предоставления льгот по налогу на прибыль филиалам и другим обособленным подразделениям субъектов малого предпринимательства необходимо, чтобы эти подразделения представляли в налоговую инспекцию ежеквартально нарастающим итогом с начала года одновременно с налоговыми расчетами сведения, подтверждающие право предприятия - юридического лица на получение льгот в соответствии с действующим законодательством. Эти сведения должны быть заверены налоговыми органами по месту нахождения предприятия - юридического лица.

По предприятиям, осуществляющим торговую деятельность наряду с указанными выше видами деятельности, при определении удельного веса выручки от реализации товаров в общей сумме выручки от реализации продукции (работ, услуг) учитывается выручка от продажи товаров, т.е. товарооборот. При этом учитывается выручка от реализации товаров, продукции, работ и услуг за вычетом налога на добавленную стоимость и акцизов.

В общую сумму выручки от реализации продукции (работ, услуг) не включается выручка по видам деятельности, доходы от которых облагаются в соответствии с положениями, предусмотренными в разделе 6 настоящей Инструкции, а также выручка, полученная от реализации основных фондов и иного имущества.

При прекращении малым предприятием деятельности, в связи с которой ему были предоставлены налоговые льготы, до истечения пятилетнего срока (начиная со дня его государственной регистрации) сумма налога на прибыль, исчисленная в полном размере за весь период его деятельности и увеличенная на сумму дополнительных платежей, определенных исходя из ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации за пользование банковским кредитом, действовавшей в соот-

<sup>319</sup> При отнесении промышленной и сельскохозяйственной продукции к товарам народного потребления следует руководствоваться Методическими рекомендациями по отнесению промышленной и сельскохозяйственной продукции к товарам народного потребления, утвержденными Минэкономки РФ и Госкомстатом РФ от 27 июля 1993 г. N МЮ-636/14-151; N 10-0-1/246.

ветствующих отчетных периодах, подлежит внесению в федеральный бюджет.

По малым предприятиям, имевшим льготы по налогу на прибыль в соответствии с налоговым законодательством, действовавшим до 1 января 1996 года, сохраняются эти льготы на период до истечения четырехлетнего срока со дня их государственной регистрации при соблюдении установленных ранее условий.

#### **5.4. Льготы для убыточных предприятий**

По предприятиям, **получившим в предшествующем году убыток** (по данным годового бухгалтерского отчета за 1992 и последующие годы), освобождается от уплаты налога часть прибыли, направленная на его покрытие в течение последующих 5 лет (при условии полного использования на эти цели средств резервного и других аналогичных по назначению фондов предприятия, создание которых предусмотрено законодательством Российской Федерации).

При определении размера указанной льготы в налоговом расчете принимаются понесенные начиная с 21 января 1997 года предприятием за год убытки от реализации продукции (работ, услуг). В расчете не учитываются убытки, возникшие в результате сокрытия или занижения прибыли, убытки, понесенные до 1 января 1996 года в результате превышения фактических расходов на оплату труда по сравнению с их нормируемой величиной, а также убытки, возникшие от превышения лимитов, норм и нормативов, установленных законодательством Российской Федерации по учету затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), учитываемых при расчете налогооблагаемой прибыли.

Сумма убытка, на покрытие которого направляется прибыль, освобождаемая от налогообложения, распределяется равными долями на последующие пять лет.

#### **5.5. Дополнительные льготы**

Органы государственной власти субъектов Российской Федерации и органы местного самоуправления могут устанавливать для отдельных категорий плательщиков дополнительные льготы по налогу в пределах сумм налоговых платежей, направляемых в их бюджеты.

Запрещается предоставление налоговых льгот, носящих индивидуальный характер.

Под отдельными категориями плательщиков следует понимать совокупность предприятий, расположенных на территории района, города, области, по видам деятельности или по отраслевому признаку.

Если к данному виду деятельности или отрасли относится только одно предприятие, то на него также распространяются эти льготы.

6. По строке 5 отражается сумма налогооблагаемой прибыли (строка 1 – строка 2 – строка 3 – строка 4 расчета по налогу на прибыль).

В нашем примере:  
153,7 тыс. руб.

#### **Строка 6 расчета**

В строке 6 проставляется налогооблагаемая прибыль (**стр. 1 - стр. 2 - стр. 3 - стр. 4 - стр. 5**)

#### **Строка 7 расчета**

По строке 7 показывается ставка налога на прибыль - всего в % в том числе:

а) в федеральный бюджет

б) в бюджеты республик в составе Российской Федерации, бюджеты краев, областей, городов Москвы и Санкт - Петербурга, автономных образований  
в) в бюджеты районов, городов, районов в городах, поселков, сельских населенных пунктов

В нашем примере:

Ставка налога на прибыль - всего в % - 35

в том числе:

а) в федеральный бюджет - 13

б) в бюджеты республик в составе Российской Федерации, бюджеты краев, областей, городов Москвы и Санкт - Петербурга, автономных образований - 22

в) в бюджеты районов, городов, районов в городах, поселков, сельских населенных пунктов - 0.

#### **Строка 8 расчета**

Сумма налога на прибыль - всего в том числе:

а) в федеральный бюджет (стр. 6 x стр. 7 "а") :  
100

б) в бюджеты республик в составе Российской Федерации, бюджеты краев, областей, городов Москвы и Санкт - Петербурга, автономных образований (стр. 6 x стр. 7 "б") : 100

в) в бюджеты районов, городов, районов в городах, поселков, сельских населенных пунктов (стр. 6 x стр. 7 "в") : 100

В нашем примере:

Сумма налога на прибыль - всего - 53,795 тыс. руб.

в том числе:

а) в федеральный бюджет (стр. 6 x стр. 7 "а") : 100 - 19,981 тыс. руб.

б) в бюджеты республик в составе Российской Федерации, бюджеты краев, областей, городов Москвы и Санкт - Петербурга, автономных образований (стр. 6 x стр. 7 "б") : 100 - 33,814 тыс. руб.

в) в бюджеты районов, городов, районов в городах, поселков, сельских населенных пунктов (стр. 6 x стр. 7 "в") : 100 - 0

#### **Строка 9 расчета**

В строке 9 записывается сумма арендной платы (за вычетом амортизационных отчислений (износа)), подлежащей взносу в бюджет и исключаемой из налога на прибыль. Эта строка заполняется только арендными предприятиями, арендующими государственное имущество.

В нашем примере отсутствует.

#### **Строка 10 расчета**

По строке 10 показывается сумма налога на прибыль, начисленная в бюджет

за отчетный период (за 1997 г.) (строка 8 – строка 9 расчета).

У большинства предприятий данные строки 10 совпадают с данными строки 8.

В нашем примере по строке 9 должна быть записана сумма 53,8 тыс. руб.

### Строка 11 расчета

По строке 11 отражается сумма начисленных в отчетном периоде в бюджет платежей по налогу на прибыль, т. е. сумма налога от фактической прибыли, начисленная по расчету за 9 месяцев 1997 г. плюс сумма авансовых платежей по справке об авансовых платежах по налогу на прибыль на IV квартал 1997 г.

В нашем примере не начислялась.

### Строки 12 и 13 расчета

По строкам 12 и 13 расчета показывается сумма налога на прибыль, подлежащая доплате в бюджет (либо возврату из бюджета) по итогам года, т. е. (строка 10 - строка 11). Если разница получается отрицательная, то полученное значение отражается в строке 13.

В нашем примере:

53,8 тыс. руб. - 0 = 53,8 тыс. руб. (в строке 12).

### **Расчет сумм дополнительных платежей в бюджет (возврата из бюджета), исчисленных исходя из сумм доплат (уменьшения) налога на прибыль и авансовых взносов налога, скорректированных на учетную ставку ЦБ**

Разница между суммой налога на прибыль и фактически внесенными авансовыми взносами (в пределах сумм, указанных в справке о предполагаемой прибыли) подлежит уточнению на сумму, рассчитанную исходя из процента за пользование банковским кредитом, установленного в истекшем квартале Центральным банком РФ<sup>320</sup>.

При этом следует иметь в виду, что возврат из бюджета не может быть более сумм авансовых взносов, внесенных предприятием в бюджет в отчетном квартале. Другими словами, сумма средств, подлежащая дополнительно возмещению из бюджета (строка 5 расчета дополнительных платежей), не может быть больше суммы фактически внесенных авансовых платежей за квартал (строка 2 расчета дополнительных платежей). Иных ограничений по указанным возвратам не существует<sup>321</sup>.

### **Пример расчета дополнительных платежей**

Показатель	Значение показателя
Сумма налога, причитающегося в бюджет, исходя из фактически полученной прибыли за IV квартал, тыс. руб.	3
Сумма авансовых платежей за истекший квартал, тыс. руб.	20
Сумма налога, подлежащая к доплате (+), к уменьшению (-) по результатам деятельности за истекший квартал (строка 1 - строка 2), тыс. руб.	-17

<sup>320</sup> См. «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций». Инструкция Госналогслужбы РФ от 10.08.95 № 37, п. 5.2

<sup>321</sup> См. Инструкцию Госналогслужбы от 10.08.95 № 37, п. 3 примечания к приложению 7 и Письмом ГНИ по г. Москва от 20.03.96 № 11-13/4857 со ссылкой на письмо Госналогслужбы РФ от 12.03.96 № 02-01-16.

Показатель	Значение показателя
Учетная ставка, установленная Центробанком России за пользование банковским кредитом на 15-е число второго месяца истекшего квартала, деленная на четыре	20%
Суммы средств, подлежащие дополнительному внесению в бюджет (+), возмещению из бюджета налогоплательщику (-) (строку 3 х строку 4), тыс. руб.	-3

$$17 \times 20\% = 3,4; 17 + 3,4 = 20,4; 20,4 - 20 = 0,4; 3,4 - 0,4 = 3.$$

### Реформация баланса

Корректировка данных бухгалтерского учета производится в том случае, если предприятие в течение года отражало на счетах бухгалтерского учета реализацию продукции по оплате.

В соответствии с действующими нормативными документами **бухгалтерская отчетность составляется исходя из принципа временной определенности фактов хозяйственной деятельности, согласно которому продукция считается реализованной после перехода права собственности на нее к покупателю (т. е. по моменту ее отчуждения или, как принято говорить, по отгрузке).**

Для того чтобы сформировать на счетах бухгалтерского учета информацию, необходимую для составления бухгалтерской отчетности в соответствии с установленными к ней требованиями (т. е. с учетом принципа временной определенности фактов хозяйственной деятельности), предприятия, которые в течение 1997 г. применяли метод учета реализации по оплате отгруженной продукции, должны произвести соответствующую корректировку в регистрах бухгалтерского учета за декабрь 1997 г.

1. Рассматривается ситуация, когда в бухгалтерском учете уже сформированы выручка и финансовый результат отчетного периода по применяемому в течение года принципу «по оплате»:

Д-т счета 51 (50) - К-т счета 46	получено от покупателей за фактически отгруженную продукцию (работы, услуги)
Д-т счета 46 - К-т счета 45	списана стоимость фактически отгруженной покупателям и оплаченной ими продукции
Д-т счета 46 - К-т счета 68_НДС	начислен НДС, полученный от покупателей за реализованную (оплаченную) продукцию
Д-т счета 46 - К-т счета 20	списана себестоимость реализованной продукции
Д-т счета 46 - К-т счета 80	выявлен финансовый результат от реализации

Делаются заключительные проводки, позволяющие в бухгалтерском учете сформировать данные по принципу «по отгрузке» (желательно с выделением отдельных субсчетов):

Д-т счета 62 - К-т счета 46	отражена стоимость товаров отгруженных (на которые право собственности в отчетном периоде перешло к покупателю), но не оплаченных в отчетном периоде по отпускным ценам
Д-т счета 46 - К-т счета 68_НДС	начислен НДС, причитающийся с покупателей по фактически отгруженной, но не оплаченной в отчетном периоде продукции (аналогично по налогу на пользователей автодо-

	рог в корреспонденции с дебетом счета 45 или, что методологически более корректно, - в дебет счета 45 через счет 26)
Д-т счета 46 – К-т счета 45	списана стоимость фактически отгруженной покупателям, но не оплаченной в отчетном периоде продукции, учитываемой на счете 45 (сальдо по счету 45 на конец отчетного периода остается только по договорам, предполагающим особый порядок перехода права собственности)
Д-т счета 46 – К-т счета 80	отражен финансовый результат от реализации

Таким образом, предприятие сможет привести данные своего бухгалтерского учета на отчетную дату в соответствие с действующими нормативными документами и перейти к учету реализации в дальнейшем готовой продукции по отгрузке покупателям и в целях налогообложения<sup>322</sup>.

В дальнейшем для перехода в бухгалтерском учете к учету реализации готовой продукции «по отгрузке» покупателям необходимо начисленные на счет 76 налоги перевести на задолженность перед бюджетом и дорожным фондом в первый отчетный период следующего года. (как и налог на содержание жилищного фонда и социально-культурной сферы).

Для восстановления в бухгалтерском учете реализации готовой продукции «по оплате» можно сторнировать указанные выше проводки и продолжать вести учет в ранее применяемом порядке, проводя подобные операции в конце каждого отчетного периода для получения достоверных данных в бухгалтерской отчетности.

Такое ведение учета, хотя и снимает с предприятия множество проблем по исчислению причитающихся к уплате в бюджет налогов, не соответствует общепринятой методологии бухгалтерского учета, обязательной для исполнения всеми организациями на территории РФ<sup>323</sup>.

При принятии на предприятии решения о переходе на учет выручки в соответствии с действующей методологией «по отгрузке» (а в целях налогообложения останется учет выручки «по оплате»), ему следует разработать и установить приемлемый для себя порядок ведения аналитического учета по счетам.

### Закрытие счета 81

Счет 81 "Использование прибыли" в течение года отражал информацию об использовании прибыли отчетного года в течение этого года. К счету 81 "Использование прибыли" были открыты субсчета:

81\_1 "Платежи в бюджет из прибыли",

81\_2 "Использование прибыли на другие цели" и др.

На субсчете 81\_1 "Платежи в бюджет из прибыли" учитываются начисленные в течение года авансовые платежи по установленным законодательством налогам из прибыли и платежи по перерасчетам по этим налогам из фактической прибыли. Порядок исчисления и уплаты налогов из прибыли регулируется

<sup>322</sup> См. Указ Президента от 08.05.96 № 685

<sup>323</sup> См. «О бухгалтерском учете». Федеральный закон от 21.11.96 № 129-ФЗ, п. 2 ст. 5

законодательными и другими нормативными актами.

На субсчете 81\_2 "Использование прибыли на другие цели" учитываются отчисления в резервный капитал и другие фонды, необходимые для осуществления деятельности предприятия и социального развития коллектива, а также другие направления использования прибыли.

По дебету счета 81 "Использование прибыли" отражаются:

- начисленные в течение года налоговые платежи в бюджет - в корреспонденции со счетом 68 "Расчеты с бюджетом";

- отчисления в резервный капитал и другие предприятия и формирование средств целевого финансирования за счет прибыли - в корреспонденции со счетами 86 "Резервный капитал", 96 "Целевые финансирование и поступления".

Аналитический учет по счету 81 "Использование прибыли" велся по видам отчислений, взносов, платежей.

По окончании отчетного года при составлении годового бухгалтерского отчета счет 81 закрывается. При этом заключительными записями декабря сумма налога на прибыль, причитающаяся ко взносу в бюджет по годовому расчету, и суммы отчислений в резервный и другие фонды, необходимые для осуществления деятельности предприятия и социального развития коллектива, а также по другим направлениям использования прибыли, предусмотренным учредительными документами, списываются со счета 81 "Использование прибыли" в дебет счета 80 "Прибыли и убытки"

При этом на счетах бухгалтерского учета производятся заключительные записи декабря:

Д-т счета 80 – К-т счета 81	закрыт счет 81 (списана сумма налога на прибыль, причитающаяся к взносу в бюджет по годовому расчету, и суммы отчислений в резервный и другие фонды, необходимые для осуществления деятельности предприятия и социального развития коллектива, а также по другим направлениям использования прибыли, предусмотренным учредительными документами)
-----------------------------	--

В нашем примере должна быть списана сумма налога на прибыль:

53,8 тыс. руб.

### Закрытие счета 80

На счете 80 "Прибыли и убытки" в течение отчетного года обобщалась информация о формировании конечного финансового результата деятельности предприятия.

По окончании года в обязательном порядке производится закрытие (обнуление) счета 80 «Прибыли и убытки» (что и называется «реформация баланса»). При этом заключительными записями декабря сумма нераспределенной прибыли (убытка) отчетного года списывается со счета 80 "Прибыли и убытки" в кредит (дебет) счета 88 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" (субсчет "Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года").

При этом на счетах бухгалтерского учета производятся заключительные записи декабря:

Д-т счета 80 – К-т счета 88 (суб-	списана сумма нерас-
-----------------------------------	----------------------

счет «Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года»	пределенной прибыли (убытка) отчетного года
--	--

В нашем примере:

103,7 тыс. руб. (балансовая прибыль – см. с. 17б) –  
53,8 тыс. руб. = 49,9 тыс. руб.