Ситуация 1. Материалы списывают в производство по средней себестоимости.

Регистры будут заполнены так:

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

│ Регистр-расчет стоимости сырья/материалов, │

│ списанных в отчетном периоде │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

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

│ 7732854373 │

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

│ с 1 по 31 января 2008 г. │

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

│ │

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

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

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

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

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

││ │ │ основанием │ │ │ │ │ │ ││

││ │ │ для списания│ │ │ │ │ │ ││

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

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

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

││ 1 │25.01.2008│Лимитно- │На │Изготовление│1 700 пог. м│ 835 │ 1 419 500│ 1 419 500││

││ │ │заборная │производство │верхней │ │ │ │ ││

││ │ │карта от │ │одежды │ │ │ │ ││

││ │ │25.01.2008 │ │ │ │ │ │ ││

││ │ │N 678 │ │ │ │ │ │ ││

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

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

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

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

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

│ Регистр информации о движении приобретенных │

│ сырья/материалов, учитываемых по методу средней │

│ себестоимости │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

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

│ 7732854373 │

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

│ с 1 по 31 января 2008 г. │

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

│ │

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

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

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

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

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

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

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

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

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 │ 7 │ 8 ││

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

││ 1 │Ткань │10.01.2008│Оприходование│ - │ - │ 800 │ 640 000 ││

││ │драповая │ │ │ │ │ │ ││

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

││ 2 │Ткань │15.01.2008│Оприходование│ - │ - │ 1 200 │ 1 030 000 ││

││ │драповая │ │ │ │ │ │ ││

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

││ 3 │Ткань │25.01.2008│Списание │ - │ - │ - │ - ││

││ │драповая │ │ │ │ │ │ ││

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

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

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

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

││ (в │ (в │измерителях)│списания,│измерителях)│ проведения │ проведения ││

││ натуральных│ стоимостных│ │ руб. │ │ операции (в │ операции (в ││

││измерителях)│измерителях)│ │ │ │ натуральных │ стоимостных ││

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

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

││ 9 │ 10 │ 11 │ 12 │ 13 │ 14 │ 15 ││

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

││ - │ - │ - │ - │ - │ - │ - ││

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

││ - │ - │ - │ - │ - │ - │ - ││

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

││ - │ - │ 1 700 │ 835 │ 1 419 500 │ 300 │ 250 500 ││

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

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

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

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

Ситуация 2. Материалы списывают в производство по методу ФИФО.

Регистры будут заполнены так:

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

│ Регистр-расчет стоимости сырья/материалов, списанных │

│ в отчетном периоде │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

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

│ 7732854373 │

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

│ с 1 по 31 января 2008 г. │

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

│ │

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

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

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

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

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

││ │ │ основанием │ │ │ │ │ │ ││

││ │ │ для списания│ │ │ │ │ │ ││

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

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

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

││ 1 │25.01.2008│Лимитно- │На │Изготовление│1 700 пог. м│ - │ 1 412 497│ 1 412 497││

││ │ │заборная │производство │верхней │ │ │ │ ││

││ │ │карта от │ │одежды │ │ │ │ ││

││ │ │25.01.2008 │ │ │ │ │ │ ││

││ │ │N 678 │ │ │ │ │ │ ││

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

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

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

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

Ситуация 3. Материалы списывают в производство по методу ЛИФО.

Регистры будут заполнены так:

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

│ Регистр-расчет стоимости сырья/материалов, │

│ списанных в отчетном периоде │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

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

│ 7732854373 │

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

│ с 1 по 31 января 2008 г. │

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

│ │

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

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

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

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

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

││ │ │ основанием │ │ │ │ │ │ ││

││ │ │ для списания│ │ │ │ │ │ ││

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

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

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

││ 1 │25.01.2008│Лимитно- │На │Изготовление│1 700 пог. м│ - │ 1 430 000│ 1 430 000││

││ │ │заборная │производство │верхней │ │ │ │ ││

││ │ │карта от │ │одежды │ │ │ │ ││

││ │ │25.01.2008 │ │ │ │ │ │ ││

││ │ │N 678 │ │ │ │ │ │ ││

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

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

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

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

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

│ Регистр-расчет стоимости списанных сырья/материалов │

│ по методу ФИФО (ЛИФО) │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

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

│ 7732854373 │

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

│ с 1 по 31 января 2008 г. │

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

│ │

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

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

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

││ │ │ │ являющегося │списываемое по││

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

││ │ │ │ списания │ ││

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

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 ││

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

││ 1 │1 погонный метр│ 25.01.2008 │Лимитно-заборная │ 1700 ││

││ │ткани драповой │ │карта от 25.01.2008 │ ││

││ │ │ │N 678 │ ││

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

││ 2 │1 погонный метр│ 25.01.2008 │Лимитно-заборная │ ││

││ │ткани драповой │ │карта от 25.01.2008 │ ││

││ │ │ │N 678 │ ││

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

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

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

││ списываемой │ партии │списываемое из│ списания из│ стоимость ││

││ партии │ │ партии, шт. │партии, руб.│списания, руб.││

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

││ 6 │ 7 │ 8 │ 9 │ 10 ││

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

││ 15.01.2008 │ 2 │ 1 200 │ 1 030 000 │ 1 430 000 ││

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

││ 10.01.2008 │ 1 │ 500 │ 400 000 │ ││

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

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

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

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

Оплата труда

Расходы, связанные с оплатой труда производственного персонала, уменьшают облагаемую прибыль фирмы. Если фирма определяет доходы и расходы по кассовому методу, то прибыль уменьшают после того, как те или иные выплаты будут выданы работникам. Если фирма определяет доходы и расходы по методу начисления, то прибыль уменьшают после того, как выплаты будут начислены.

Перечень расходов на оплату труда есть в ст. 255 Налогового кодекса. К таким расходам, в частности, относят:

- зарплату, начисленную персоналу фирмы;

- премии за результаты работы;

- доплаты, связанные с режимом работы и условиями труда (за работу в ночное время, в многосменном режиме, за совмещение профессий и т.д.);

- расходы на доплату до фактического заработка в случае временной утраты трудоспособности;

- расходы на оплату труда за время вынужденного прогула;

- компенсации за неиспользованный отпуск;

- средний заработок, сохраняемый за сотрудником в случаях, предусмотренных трудовым законодательством;

- начисления работникам, высвобождаемым в связи с реорганизацией фирмы, а также сокращением ее штата;

- единовременные вознаграждения за выслугу лет;

- районные коэффициенты и надбавки за работу в тяжелых климатических условиях;

- расходы на оплату труда сотрудников, не состоящих в штате фирмы, за выполнение работ по договорам гражданско-правового характера (например, подряда или поручения);

- платежи по договорам обязательного и добровольного страхования сотрудников;

- расходы на формирование резерва на предстоящую оплату отпусков и выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет и другие.

В Рекомендациях ФНС России есть четыре регистра по налоговому учету затрат на оплату труда (один - по учету расходов на оплату труда сотрудников и три - по учету расходов на их добровольное страхование).

Обратите внимание: в Рекомендациях ФНС нет регистра по учету резервов на оплату отпускных и вознаграждений за выслугу лет. Поэтому вам придется разработать его самостоятельно. Далее мы приведем рекомендуемую форму такого регистра.

Расходы на оплату труда

Сумму расходов на оплату труда, которая уменьшает налогооблагаемую прибыль фирмы, отражают в регистре учета расходов на оплату труда. Этот регистр заполняют на основании первичных документов, которыми оформляется та или иная выплата сотрудникам (приказов, ведомостей и т.д.).

Как заполнить регистр, покажет пример.

В штате посреднической фирмы ЗАО "Актив" числятся 4 человека. В январе текущего года им было начислено:

- директору Петрову - 3600 руб.;

- главному бухгалтеру Ивановой - 2800 руб.;

- менеджеру Смирнову - 3000 руб. (в том числе премия, предусмотренная трудовым договором, 1000 руб.);

- менеджеру Соколовой - 2900 руб. (в том числе премия, предусмотренная трудовым договором, 600 руб. и 400 руб. - доплата за совмещение профессий).

Регистр будет заполнен так:

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

│ Регистр учета расходов по оплате труда │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

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

│ 7732854373 │

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

│ с 1 по 31 января 2008 г. │

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

│ │

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

││ N │ Лицо, в │ Вид персонала │ Дата │Наименование│ Сумма │ Объект учета │ Итого (по ││

││п/п│ пользу │ │осуществления│ расхода │расхода,│ (вид расхода),│ видам ││

││ │ которого │ │ (начисления)│ │ руб. │ в связи с │персонала),││

││ │ произведено │ │ расхода │ │ │ созданием │ руб. ││

││ │ начисление │ │ │ │ │(приобретением)│ ││

││ │ │ │ │ │ │ которого │ ││

││ │ │ │ │ │ │ осуществлено │ ││

││ │ │ │ │ │ │ начисление │ ││

││ │ │ │ │ │ │ расхода по │ ││

││ │ │ │ │ │ │ оплате труда │ ││

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

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 │ 7 │ 8 ││

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

││ 1 │Петров Н.А. │Управленческий │ 31.01.2008 │Заработная │ 3600 │ - │ 6400 ││

││ │ │ │ │плата │ │ │ ││

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

││ 2 │Иванова А.В. │Управленческий │ 31.01.2008 │Заработная │ 2800 │ - │ ││

││ │ │ │ │плата │ │ │ ││

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

││ 3 │Смирнов Т.Н. │Производственный│ 31.01.2008 │Заработная │ 2000 │ - │ 5900 ││

││ │ │ │ │плата │ │ │ ││

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

││ │ │ │ 31.01.2008 │Премия │ 1000 │ - │ ││

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

││ 4 │Соколова Д.Н.│Производственный│ 31.01.2008 │Заработная │ 1900 │ - │ ││

││ │ │ │ │плата │ │ │ ││

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

││ │ │ │ 31.01.2008 │Премия │ 600 │ - │ ││

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

││ │ │ │ 31.01.2008 │Доплата за │ 400 │ - │ ││

││ │ │ │ │совмещение │ │ │ ││

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

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

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

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

Расходы по добровольному страхованию

К расходам на оплату труда относят затраты фирмы по договорам:

- обязательного страхования сотрудников (например, страхование частных детективов и охранников, работников горноспасательных служб и т.д.);

- добровольного страхования сотрудников (например, страхование жизни или здоровья).

В бухгалтерском учете затраты по таким договорам полностью включают в расходы по обычным видам деятельности. В налоговом учете такие затраты включают в состав расходов на оплату труда.

Расходы по обязательному страхованию сотрудников уменьшают налогооблагаемую прибыль фирмы полностью.

Расходы по добровольному страхованию сотрудников уменьшают прибыль:

- если договор страхования заключен на условиях, предусмотренных п. 16 ст. 255 Налогового кодекса;

- если расходы по страхованию сотрудников не превышают нормы, установленные п. 16 ст. 255 Налогового кодекса.

Обратите внимание: независимо от метода учета доходов и расходов при расчете налога на прибыль (метода начисления или кассового метода) затраты по добровольному страхованию сотрудников уменьшают облагаемую прибыль только после их оплаты (ст. 272 НК РФ).

Если расходы по страхованию относят к нескольким отчетным периодам (например, при оплате договора страхования разовым платежом), то их равномерно распределяют между ними.

Расходы, связанные с добровольным страхованием сотрудников, отражают в трех налоговых регистрах:

- регистре учета договоров на добровольное страхование работников;

- регистре учета расходов по добровольному страхованию работников;

- регистре-расчете учета расходов по страхованию работников текущего периода.

Прежде всего заполните регистр учета договоров на добровольное страхование работников. Это нужно сделать на основании документов, которыми оформляют страхование (например, договоров), а также регистра учета расхода денежных средств.

Затем заполните регистр учета расходов по добровольному страхованию работников. Его заполняют на основании данных регистра расходов будущих периодов.

После этого внесите необходимые данные в регистр-расчет учета расходов по страхованию работников текущего периода. Его заполняют на основании данных регистра расходов на оплату труда и регистра учета расходов по добровольному страхованию работников.

Как заполнить регистры, покажет пример.

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

В январе текущего года "Актив" заключил договор добровольного медицинского страхования сотрудника. Срок действия договора - 1 год. По договору "Актив" перечислил страховую премию в сумме 30 000 руб.

Сумма ежеквартальных расходов по страхованию составит:

30 000 руб. : 12 мес. x 3 мес. = 7500 руб.

Также "Актив" заключил договор долгосрочного страхования жизни сотрудника. Срок действия договора - 5 лет.

По договору "Актив" перечислил страховую премию в сумме 60 000 руб.

Сумма ежеквартальных расходов по страхованию составит:

60 000 руб. : 5 лет : 12 мес. x 3 мес. = 3000 руб.

Деньги по договорам страхования были перечислены 1 января текущего года.

Сумма расходов на оплату труда за I квартал текущего года составила 22 000 руб.

Регистры налогового учета расходов по страхованию будут заполнены так:

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

│ Регистр учета договоров на добровольное │

│ страхование работников │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

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

│ 7732854373 │

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

│ с 1 января по 31 марта 2008 г. │

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

│ │

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

││ N │ Дата │ Вид │ Лицо, в │ Вид персонала │ Дата │Количество│ Сумма ││

││п/п│формирования│страхования│ пользу │ │прекращения│ месяцев │ платежа ││

││ │ записи │ │ которого │ │ действия │ действия │ по ││

││ │ │ │произведена│ │договора по│ договора │договору,││

││ │ │ │ выплата │ │страхованию│ │ руб. ││

││ │ │ │ │ │ (срок │ │ ││

││ │ │ │ │ │ действия │ │ ││

││ │ │ │ │ │ договора) │ │ ││

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

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 │ 7 │ 8 ││

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

││ 1 │ 01.01.2008 │Медицинское│Иванов А.В.│Производственный│ 01.01.2009│ 12 │ 30 000 ││

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

││ 2 │ 01.01.2008 │Страхование│Петров Н.А.│Производственный│ 01.01.2013│ 60 │ 60 000 ││

││ │ │жизни │ │ │ │ │ ││

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

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

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

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

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

│ Регистр учета расходов по добровольному │

│ страхованию работников │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

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

│ 7732854373 │

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

│ с 1 января по 31 марта 2008 г. │

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

│ │

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

││ N │ Дата │ Лицо, в │ Вид персонала │ Фактическая сумма│ Фактическая сумма│Фактическая сумма│Итого сумма││

││п/п│формирования│ пользу │ │ платежа (взноса) │ платежа (взноса) │ платежа (взноса)│ платежа ││

││ │ записи │ которого │ │ по договорам │ по страхованию, │ по договорам │(взноса) по││

││ │ │произведена│ │ долгосрочного │предусматривающему│ страхования, │ виду ││

││ │ │ выплата │ │страхования жизни,│ оплату │ заключаемым на │страхования││

││ │ │ │ │ пенсионного │ страховщиками │ случай │принимается││

││ │ │ │ │ страхования и │ медицинских │ наступления │ в целях ││

││ │ │ │ │негосударственного│ расходов, руб. │смерти или утраты│ расчета ││

││ │ │ │ │ пенсионного │ │трудоспособности,│ налоговой ││

││ │ │ │ │ обеспечения, руб.│ │ руб. │ базы, руб.││

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

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 │ 7 │ 8 ││

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

││ 1 │ 31.03.2008 │Иванов А.В.│Производственный│ - │ 7500 │ - │ 7500 ││

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

││ 2 │ 31.03.2008 │Петров Н.А.│Производственный│ 3000 │ - │ - │ 3000 ││

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

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

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

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

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

│ Регистр-расчет учета расходов по страхованию │

│ работников текущего периода │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

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

│ 7732854373 │

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

│ с 1 января по 31 марта 2008 г. │

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

│ │

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

││ N │ Дата │ Сумма │ Вид персонала │ Сумма платежа (взноса)│ Фактическая сумма │ Сумма платежа ││

││п/п│формирования│ расхода│ │ по договорам │ платежа (взноса) по│ (взноса) по ││

││ │ записи │ на │ │ долгосрочного │ договорам │ страхованию, ││

││ │ │ оплату │ │ страхования жизни, │ долгосрочного │ предусматривающему ││

││ │ │ труда │ │пенсионного страхования│ страхования жизни, │ оплату страховщиками││

││ │ │текущего│ │ и (или) │ пенсионного │ медицинских расходов││

││ │ │ периода│ │ негосударственного │ страхования и (или)│ в пределах норм ││

││ │ │ │ │пенсионного обеспечения│ негосударственного │ (гр. 3 x 3%), руб. ││

││ │ │ │ │ в пределах норм │ пенсионного │ ││

││ │ │ │ │ (гр. 3 x 12%), руб. │ обеспечения, руб. │ ││

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

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 │ 7 ││

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

││ 1 │ 31.03.2008 │ 22 000 │Производственный│ 2 640 │ 3 000 │ 660 ││

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

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

││ Фактическая сумма │ Фактическая сумма │ Сумма платежа │ Сумма платежа │ Сумма платежа │ Итого по ││

││платежа (взноса) по│взноса по договорам│ (взноса) по │ (взноса) по │ (взноса) по │ страхованию││

││ страхованию, │ страхования, │ договорам │ страхованию, │ договорам, │ (п. 10 + ││

││ предусматривающему│ заключаемым │ долгосрочного │предусматривающему│ заключаемым │ п. 11 + ││

││ оплату │ исключительно на │ страхования жизни│ оплату │ исключительно на │ п. 12), ││

││ страховщиками │ случай наступления│ работников, │ страховщиками │случай наступления│ руб. ││

││ медицинских │ смерти или утраты │ пенсионного │ медицинских │ смерти или утраты│ ││

││ расходов, руб. │ трудоспособности, │ страхования и │ расходов, │ трудоспособности,│ ││

││ │ руб. │негосударственного│ руб. │ руб. │ ││

││ │ │ пенсионного │ │ │ ││

││ │ │ обеспечения, │ │ │ ││

││ │ │ учитываемого для │ │ │ ││

││ │ │ целей │ │ │ ││

││ │ │ налогообложения, │ │ │ ││

││ │ │ руб. │ │ │ ││

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

││ 8 │ 9 │ 10 │ 11 │ 12 │ 13 ││

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

││ 7500 │ - │ 2640 │ 660 │ - │ 3300 ││

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

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

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

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

Резерв на оплату отпусков и выплату

вознаграждений за выслугу лет

Единовременное списание крупных расходов приведет к резкому увеличению себестоимости и может даже стать причиной убытка.

Поэтому для равномерного включения расходов в затраты на производство и расходы на продажу и создают резервы предстоящих расходов. Например, фирма может зарезервировать средства:

- на оплату отпусков;

- на выплату вознаграждения за выслугу лет.

В бухгалтерском учете сумму таких резервов отражают в составе расходов по обычным видам деятельности. В налоговом учете эти резервы отражают в составе расходов на оплату труда.

Создавать резервы или нет, фирма решает сама. Решение о создании резервов и порядок резервирования средств должны быть предусмотрены в налоговой и бухгалтерской учетной политике.

Обратите внимание: создавать резервы могут только те компании, которые учитывают доходы и расходы при расчете налога на прибыль по методу начисления.

Расходы, для оплаты которых создан резерв, списывают за счет резерва.

Если фирма решила сформировать резерв на оплату отпусков, нужно написать об этом в налоговой учетной политике. В ней следует указать ежемесячный процент отчислений в резерв. Чтобы рассчитать этот показатель, нужно оформить специальную смету. В смете указывают сумму, которую компания планирует израсходовать:

- на заработную плату;

- на уплату ЕСН, взносов на обязательное пенсионное страхование и страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний с заработной платы;

- на выплату отпускных;

- на уплату ЕСН и взносов с отпускных.

Ежемесячный процент отчислений в резерв рассчитывают так:

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

│ Процент отчислений в резерв = (Планируемая сумма расходов на оплату│

│отпусков с учетом ЕСН и страховых взносов : Планируемая сумма расходов│

│на оплату труда с учетом ЕСН и страховых взносов) x 100% │

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

Сумму ежемесячных отчислений в резерв определяют так:

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

│ Сумма ежемесячных отчислений = Фактическая сумма расходов на оплату│

│труда с учетом ЕСН и страховых взносов x Процент отчислений в резерв │

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

Эта сумма уменьшает налогооблагаемую прибыль в конце каждого месяца.

Обратите внимание: если вы решили создать резерв, то расходы на выплату отпускных можно списывать только за счет резерва.

В конце года бухгалтер должен проверить, израсходован резерв или нет. Расходы на выплату отпускных могут быть как больше, так и меньше резерва.

Если расходы на выплату отпускных (с учетом ЕСН и страховых взносов) больше суммы резерва, то разница между резервом и расходами уменьшает прибыль только в конце года (31 декабря).

Если расходы на выплату отпускных (с учетом ЕСН и страховых взносов) меньше суммы резерва, то разница между резервом и расходами увеличивает прибыль в конце года (31 декабря).

Если фирма решила сформировать резерв на выплату вознаграждений за выслугу лет, нужно написать об этом в учетной политике для целей налогообложения. В ней следует указать ежемесячный процент отчислений в резерв.

Чтобы рассчитать этот показатель, нужно оформить специальную смету. В смете указывают сумму, которую планируется израсходовать:

- на заработную плату;

- на уплату ЕСН, взносов на обязательное пенсионное страхование и страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний с заработной платы;

- на выплату вознаграждения;

- на уплату ЕСН, взносов на обязательное пенсионное страхование и страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний с вознаграждения.

Ежемесячный процент отчислений в резерв рассчитывают так:

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

│ Процент отчислений в резерв = (Планируемая сумма расходов на выплату│

│вознаграждений с учетом ЕСН и страховых взносов : Планируемая сумма│

│расходов на оплату труда с учетом ЕСН и страховых взносов) x 100% │

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

Сумма ежемесячных отчислений в резерв определяется так:

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

│ Сумма ежемесячных отчислений = Фактическая сумма расходов на оплату│

│труда с учетом ЕСН и страховых взносов x Процент отчислений в резерв │

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

Эта сумма уменьшает налогооблагаемую прибыль в конце каждого месяца.

Если расходы на выплату вознаграждений (с учетом ЕСН и страховых взносов) больше суммы резерва, то разница между резервом и расходами уменьшает налогооблагаемую прибыль в конце года (31 декабря).

Если расходы на выплату вознаграждений (с учетом ЕСН и страховых взносов) меньше суммы резерва, то разница между резервом и расходами увеличивает налогооблагаемую прибыль в конце года (31 декабря).

Регистры для учета расходов по формированию резервов вам необходимо разработать самостоятельно. Их заполняют на основании:

- сметы планируемых расходов по выплате отпускных (вознаграждений за выслугу лет);

- положений учетной политики фирмы, в которых указан процент отчислений в резервы.

Как составить и заполнить регистр по учету резерва на оплату отпусков, покажет пример (регистр по учету вознаграждений за выслугу лет может быть составлен в аналогичном порядке).

Пример. ЗАО "Актив" платит налог на прибыль ежеквартально. В текущем году "Актив" решил создать резерв на оплату отпусков. Ежемесячный процент отчислений в резерв на текущий год составил 8,04%.

Фактические расходы на оплату труда (с учетом ЕСН и страховых взносов) составили:

январь - 32 000 руб.;

февраль - 33 000 руб.;

март - 32 500 руб.

В марте фирма выплатила за счет резерва отпускные (с учетом ЕСН и страховых взносов) в сумме 2300 руб.

Налоговый регистр по учету резерва будет заполнен так:

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

│ Регистр по учету расходов по формированию резерва │

│ на оплату отпускных │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

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

│ 7732854373 │

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

│ с 1 января по 31 марта 2008 г. │

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

│ │

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

││ N │ Месяц │Дата формирования│ Фактические │Процент отчислений в││

││п/п│ │ записей │расходы на оплату│резерв, утвержденный││

││ │ │ │ труда, руб. │ учетной политикой ││

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

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 ││

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

││ 1 │Январь │ 31.01.2008 │ 32 000 │ 8,04 ││

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

││ 2 │Февраль │ 29.02.2008 │ 33 000 │ -//- ││

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

││ 3 │Март │ 31.03.2008 │ 32 500 │ -//- ││

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

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

││ Ежемесячная сумма │Общая сумма│ Сумма резерва, │ Списанная │ Остаток││

││отчислений в резерв│ резерва, │израсходованная на│ сумма │резерва,││

││ (гр. 4 x гр. 5), │ руб. │выплату отпускных,│ резерва, │ руб. ││

││ руб. │ │ руб. │ руб. │ ││

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

││ 6 │ 7 │ 8 │ 9 │ 10 ││

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

││ 2573 │ 2573 │ - │ - │ 2573 ││

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

││ 2653 │ 5226 │ - │ - │ 5226 ││

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

││ 2613 │ 7839 │ 2 300 │ - │ 5539 ││

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

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

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

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

Амортизация и амортизируемое имущество

В состав расходов, связанных с производством и реализацией, включают сумму амортизации, начисленную:

- по основным средствам производственного назначения;

- по нематериальным активам, которые используются в производственной деятельности фирмы.

Основные средства - это имущество, которое используется в качестве средств труда для производства и реализации товаров или для управления организацией.

Нематериальные активы (НМА) - это результаты интеллектуальной деятельности, объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на них), которые также используются в производстве или для управленческих нужд (например, товарный знак).

По Налоговому кодексу эти ценности называют амортизируемым имуществом.

Амортизация - это постепенное перенесение стоимости основных средств и НМА на расходы, уменьшающие налоговую прибыль фирмы. Она начисляется только на амортизируемое имущество. К нему относят основные средства и нематериальные активы, которые:

- принадлежат фирме на праве собственности (за исключением основных средств, требующих госрегистрации);

- используются для извлечения дохода;

- эксплуатируются более 12 месяцев;

- стоят дороже 20 000 руб.

Нематериальный актив не имеет материально-вещественной структуры, но фирма должна иметь документ, подтверждающий исключительное право на него.

Обратите внимание: в состав нематериальных активов не включают компьютерные программы, на которые компания не имеет исключительных прав, и затраты на получение лицензий на право ведения определенных видов деятельности.

Сумма амортизации, которую следует начислять по основным средствам и НМА, зависит как от срока службы амортизируемого имущества, так и от его первоначальной стоимости.

Основные средства

Для того чтобы основное средство попало в разряд амортизируемых, необходимо, чтобы его первоначальная стоимость превышала 20 000 руб. (п. 1 ст. 256 НК РФ). Если объект стоит меньше 20 000 руб., тогда на него не начисляется амортизация - его стоимость списывают в налоговом учете единовременно в составе материальных расходов (пп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ).

Такое же правило существует и в бухгалтерском учете. Если основное средство стоит до 20 000 руб., в бухучете на него можно не начислять амортизацию. Стоимость таких активов разрешено отражать в составе материально-производственных расходов (п. 5 ПБУ 6/01).

Как в налоговом, так и в бухгалтерском учете первоначальную стоимость основного средства формируют в зависимости от того, как оно было приобретено:

- куплено за деньги;

- получено в качестве вклада в уставный капитал;

- получено безвозмездно;

- построено (создано) силами самой фирмы.

Формирование первоначальной стоимости

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

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

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

- платежи, связанные с регистрацией прав на недвижимое имущество (их учитывают в составе прочих налоговых расходов).

Основные средства, полученные в качестве вклада в уставный капитал, отражают в бухгалтерском и налоговом учете по-разному. В налоговом учете такие объекты учитывают исходя из их остаточной стоимости, определенной по данным налогового учета передающей стороны. Остаточную стоимость основных средств определяют на дату перехода права собственности на них (ст. 277 НК РФ).

В бухгалтерском учете их приходуют по стоимости, согласованной между акционерами (участниками) фирмы (п. 9 ПБУ 6/01).

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

В обществе с ограниченной ответственностью независимый оценщик должен привлекаться для определения цены основных средств, если их стоимость превышает 20 000 руб. (п. 2 ст. 15 Федерального закона от 8 февраля 1998 г. N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью").

Если ваша фирма получила основные средства безвозмездно, определите их стоимость исходя из рыночной цены на подобное имущество. Это правило действует и в налоговом, и в бухгалтерском учете. Однако в налоговом учете стоимость такого имущества не может быть меньше их остаточной стоимости по данным передающей стороны (п. 8 ст. 250 НК РФ).

Если остаточная стоимость основного средства больше, чем его рыночная цена, то в налоговом учете его отражают по остаточной стоимости. А в бухгалтерском - по рыночной. Следовательно, стоимость такого имущества в бухгалтерском и налоговом учете будет различаться.

Чтобы избежать лишней работы, в этой ситуации можно посоветовать "подобрать" такую рыночную цену, которая будет соответствовать остаточной стоимости основного средства.

Со стоимости безвозмездно полученного объекта, по которой он отражен в налоговом учете, нужно заплатить налог на прибыль. Исключение из этого правила предусмотрено для основных средств, полученных:

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

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

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

Причем такой объект не может быть передан третьим лицам в течение одного года с момента его получения. В противном случае вам придется заплатить налог в общем порядке.

Обратите внимание: безвозмездная передача и получение имущества (сделки дарения) на сумму более 500 руб. между коммерческими организациями запрещены (ст. 575 ГК РФ). Таким образом, безвозмездно получить основные средства ваша фирма может только от физических лиц, некоммерческих организаций, а также государственных и муниципальных органов.

Фирма может построить объект. Делают это двумя способами:

- подрядным (если строительные работы проводят сторонние организации - подрядчики);

- хозяйственным (если ваша фирма ведет строительство самостоятельно).

В бухгалтерском учете первоначальная стоимость основных средств, построенных любым из этих способов, складывается из всех затрат на их строительство и введение в эксплуатацию (расходы на покупку материалов, приобретение и монтаж оборудования, оплату труда рабочих и т.д.).

Если строительство ведут хозяйственным способом, то стоимость основного средства отражают в налоговом учете в том же порядке, что и стоимость готовой продукции на складе (п. 1 ст. 257 НК РФ). Порядок расчета стоимости готовой продукции на складе есть в п. 2 ст. 319 Налогового кодекса. Согласно этой статье в стоимость готовой продукции включают только прямые расходы. По ст. 318 Налогового кодекса к ним можно отнести только:

- материальные затраты (расходы на покупку сырья и материалов, инструментов и инвентаря, полуфабрикатов и т.д.);

- расходы на оплату труда строительных рабочих;

- расходы на уплату ЕСН и пенсионных взносов с зарплаты строительных рабочих;

- амортизацию по строительным машинам и оборудованию.

Итак, одно и то же имущество отражается в бухгалтерском и налоговом учете по разной стоимости. Поэтому вам придется заполнять отдельные налоговые регистры по учету основных средств, построенных хозяйственным способом.

Однако можно этого избежать и сблизить налоговый и бухгалтерский учет. Дело в том, что фирма вправе расширить перечень прямых налоговых расходов и утвердить его в своей учетной политике (п. 1 ст. 318 НК РФ). Например, она вправе включить в прямые расходы те же затраты, что формируют первоначальную стоимость построенного объекта в бухучете. Главное - отразить состав прямых расходов в налоговой учетной политике.

В бухгалтерском учете первоначальную стоимость основных средств отражают в инвентарной карточке (форма N ОС-6).

В налоговом учете первоначальную стоимость основных средств отражают в трех налоговых регистрах:

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

- регистре-расчете "Формирование стоимости объекта учета";

- регистре информации об объекте основных средств.

Если стоимость основного средства в бухгалтерском и налоговом учете совпадает, то достаточно вести лишь карточку по форме N ОС-6, если нет, то придется вести и карточку, и упомянутые регистры.

На основные средства, приобретенные до 1 января 2002 г., оформите регистр-расчет "Формирование стоимости объекта учета". Его заполняют на основании данных бухгалтерского учета фирмы. После этого внесите необходимые данные в регистр информации об объекте основных средств.

На основные средства, приобретенные после 1 января 2002 г., прежде всего оформите регистр учета операций приобретения имущества, работ, услуг, прав. Его заполняют на основании первичных документов, в которых отражены затраты, связанные с покупкой основного средства (например, договоров, накладных, счетов-фактур и т.д.). Исходя из данных этого регистра, заполните регистр-расчет "Формирование стоимости объекта учета". После этого внесите необходимые данные в регистр информации об объекте основных средств.

Как заполнить регистры, покажет пример.

Пример. В январе ЗАО "Актив" купило легковой автомобиль ВАЗ-21093. Общая сумма расходов на покупку автомобиля (без НДС) составила 128 200 руб., в том числе:

- стоимость машины - 125 000 руб.;

- стоимость оформления сделки купли-продажи - 2000 руб.;

- стоимость регистрации машины в ГИБДД - 1200 руб.

Бухгалтер на основании этих данных заполнил налоговые регистры:

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

- регистр-расчет "Формирование стоимости объекта учета";

- регистр информации об объекте основных средств.

Регистры будут заполнены так:

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

│ Регистр учета операций приобретения имущества, │

│ работ, услуг, прав │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

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

│ 7732854373 │

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

│ с 1 по 31 января 2008 г. │

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

│ │

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

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

││п/п│ операции │имущества, работ,│ получения │ │ операции ││

││ │ │ услуг, прав │ имущества,│ │ ││

││ │ │ │ работ, │ │ ││

││ │ │ │услуг, прав│ │ ││

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

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 ││

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

││ 1 │15.01.2008│С последующей │Договор от │Приобретение│Покупка у ││

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

││ │ │ │N 123А │ │ ││

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

││ 2 │15.01.2008│С предварительной│Счет от │Приобретение│Оплата ││

││ │ │оплатой │12.01.2008 │имущества │расходов по ││

││ │ │ │N 234/А │ │счету ││

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

││ 3 │15.01.2008│С предварительной│Квитанции │Приобретение│Регистрация в││

││ │ │оплатой │N N 04, 06 │имущества │ГИБДД ││

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

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

││ Сумма, │ Количество │ Наименование │ Дата │ Основание для ││

││ руб. │(в натуральном│ объекта учета,│ признания│ признания объекта││

││ │ измерении) │с приобретением│ объекта │ учета ││

││ │ │ которого │ учета │ ││

││ │ │связано несение│ │ ││

││ │ │ расходов │ │ ││

││ │ │ (получение │ │ ││

││ │ │ доходов) │ │ ││

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

││ 7 │ 8 │ 9 │ 10 │ 11 ││

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

││ 125 000 │ 1 │Легковой │15.01.2008│Переход права ││

││ │ │автомобиль │ │собственности ││

││ │ │ВАЗ-21093 │ │ ││

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

││ 2 000 │ - │Покупка │15.01.2008│Оплата расходов ││

││ │ │автомобиля │ │по оформлению ││

││ │ │ │ │автомобиля ││

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

││ 1 200 │ - │Покупка │15.01.2008│Оплата расходов ││

││ │ │автомобиля │ │по регистрации ││

││ │ │ │ │автомобиля ││

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

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

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

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

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

│ Регистр-расчет "Формирование стоимости объекта учета" │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

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

│ 7732854373 │

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

│ с 1 по 31 января 2008 г. │

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

│ │

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

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

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

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

││ │ │ учета │ │ │ │ руб. ││

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

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 │ 7 ││

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

││ 1 │Легковой │15.01.2008│Покупка у │ 1 шт. │125 000│ 128 200 ││

││ │автомобиль │ │поставщика │ │ │ ││

││ │ВАЗ-21093 │ │ │ │ │ ││

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

││ 2 │Расходы по │15.01.2008│Оплата │ - │ 2 000│ ││

││ │оформлению │ │расходов по │ │ │ ││

││ │сделки купли- │ │счету │ │ │ ││

││ │продажи │ │ │ │ │ ││

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

││ 3 │Расходы по │15.01.2008│Регистрация │ - │ 1 200│ ││

││ │оплате │ │в ГИБДД │ │ │ ││

││ │регистрационных│ │ │ │ │ ││

││ │сборов │ │ │ │ │ ││

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

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

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

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

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

│ Регистр информации об объекте основных средств │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

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

│ 7732854373 │

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

│ с 1 по 31 января 2008 г. │

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

│ │

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

││ N │Наименование│ Дата │Первоначальная│ Изменение │Амортизационная│ Срок │ Способ ││

││п/п│ объекта │приобретения│ стоимость, │первоначальной│ группа │ полезного │ начисления││

││ │ │ │ руб. │ стоимости │ │использования│амортизации││

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

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 │ 7 │ 8 ││

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

││ 1 │Легковой │ 15.01.2008 │ 128 200 │ - │Третья │5 лет │Линейный ││

││ │автомобиль │ │ │ │ │ │ ││

││ │ВАЗ-21093 │ │ │ │ │ │ ││

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

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

││ Дата определения │ Принадлежность к основным │ Применение │ Дата начала│ Величина │Дата начала││

││ направления │ средствам, непосредственно │специального│ применения │ понижающего│ начисления││

││ использования │используемым при производстве│коэффициента│ понижающего│коэффициента│амортизации││

││ основного средства │ товаров (работ, услуг) │ │коэффициента│ │ ││

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

││ 9 │ 10 │ 11 │ 12 │ 13 │ 14 ││

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

││ 15.01.2008 │Управленческое │Нет │ - │ - │ 01.02.2008││

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

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

││ Суммы │ Базовая │ Срок списания │ Количество месяцев│ Признак прекращения │ Дата начала ││

││начисленной│стоимость│ базовой │ полезного │ начисления амортизации │ прекращения ││

││амортизации│основного│ стоимости │ использования │ (движение основных средств │ начисления ││

││ │ средства│линейным методом│ (начисления │ без утраты на них права │ амортизации ││

││ │ │ │ амортизации) │ собственности) │ ││

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

││ 15 │ 16 │ 17 │ 18 │ 19 │ 20 ││

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

││ - │ - │ - │ 60 │ - │ - ││

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

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

││ Основания прекращения│ Количество │Дата окончания│Основания окончания│Дата снятия│ Основания для││

││начисления амортизации│месяцев перерыва│ прекращения │ прекращения │ объекта │снятия объекта││

││ │ в начислении │ начисления │ начисления │ с учета │ с учета ││

││ │ амортизации │ амортизации │ амортизации │ │ ││

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

││ 21 │ 22 │ 23 │ 24 │ 25 │ 26 ││

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

││ - │ - │ - │ - │ - │ - ││

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

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

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

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

Изменение первоначальной стоимости

В некоторых случаях первоначальная стоимость основных средств в налоговом учете может быть изменена (увеличена или уменьшена). Это могут быть:

- модернизация (техническое перевооружение);

- реконструкция;

- достройка или дооборудование;

- частичная ликвидация.

Под модернизацией и реконструкцией принято понимать улучшение качественных характеристик основного средства (например, увеличение его мощности, срока службы и т.п.). Достройка и дооборудование - это изменение технологического или служебного назначения оборудования (здания, сооружения), связанное с повышенными нагрузками или другими новыми качествами (например, увеличением полезной площади здания).

Затраты на модернизацию, реконструкцию, достройку и дооборудование основных средств в расходы по налоговому учету единовременно не включают, а относят на увеличение их первоначальной стоимости и списывают постепенно, через амортизацию.

Основное средство может быть частично ликвидировано (например, со станка может быть снято то или иное оборудование, часть здания может быть демонтирована и т.д.). В этой ситуации первоначальная стоимость основного средства уменьшается.

В налоговом учете затраты на частичную ликвидацию основных средств учитываются в составе внереализационных расходов и уменьшают налогооблагаемую прибыль фирмы (п. 1 ст. 265 НК РФ). В бухгалтерском учете их отражают как операционные расходы.

Материалы, которые остались после частичной ликвидации основного средства, приходуют по рыночной цене. Их стоимость отражается в составе внереализационных доходов и увеличивает облагаемую прибыль. Это правило применяют как в бухгалтерском, так и в налоговом учете.

Чтобы отразить увеличение или уменьшение стоимости основного средства, нужно внести изменения в два регистра налогового учета:

- регистр информации об объекте основных средств;

- регистр-расчет амортизации основных средств.

Как внести изменения в эти регистры, покажет пример.

Пример. В декабре 2007 г. ЗАО "Актив" приобрело деревообрабатывающий станок.

Первоначальная стоимость станка, сформированная в налоговом учете, - 240 000 руб.

Срок полезного использования - 5 лет (60 мес.).

Амортизация на станок начисляется линейным методом.

Норма амортизации по станку составит:

(1 : 60 мес.) x 100% = 1,667%.

Сумма ежемесячных амортизационных отчислений составит:

240 000 руб. x 1,667% = 4000 руб.

В феврале 2008 г. станок был модернизирован. Его стоимость увеличилась на 80 000 руб.

С марта 2008 г. сумма ежемесячных амортизационных отчислений по станку составит:

(240 000 руб. + 80 000 руб.) x 1,667% = 5334 руб.

Регистры налогового учета будут заполнены так:

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

│ Регистр информации об объекте основных средств │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

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

│ 7732854373 │

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

│ с 1 по 31 декабря 2007 г. │

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

│ │

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

││ N │Наименование│ Дата │Первоначальная│ Изменение │Амортизационная│ Срок │ Способ │...││

││п/п│ объекта │приобретения│ стоимость, │первоначальной│ группа │ полезного │ начисления│ ││

││ │ │ │ руб. │ стоимости, │ │использования│амортизации│ ││

││ │ │ │ │ руб. │ │ │ │ ││

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

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

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

││ 1 │Станок │ 15.12.2007 │ 240 000 │ +80 000 │Третья │5 лет │Линейный │...││

││ │деревообра- │ │ │ │ │ │ │ ││

││ │батывающий │ │ │ │ │ │ │ ││

││ │СДО 34/02 │ │ │ │ │ │ │ ││

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

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

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

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

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

│ Регистр-расчет амортизации основных средств │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

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

│ 7732854373 │

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

│ с 1 января по 30 июня 2008 г. │

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

│ │

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

││ Месяц, за │Наименование объекта│ Принадлежность│ Метод │ Применение ││

││ который │ │ к основным │ начисления│специального││

││начисляется│ │ средствам, │амортизации│коэффициента││

││амортизация│ │непосредственно│ │ ││

││ │ │ используемым │ │ ││

││ │ │ при │ │ ││

││ │ │ производстве │ │ ││

││ │ │товаров (работ,│ │ ││

││ │ │ услуг) │ │ ││

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

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 ││

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

││Январь │Станок │Основное │Линейный │Нет ││

││ │деревообрабатывающий│производство │ │ ││

││ │СДО 34/02 │ │ │ ││

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

││Февраль │ -//- │ -//- │ -//- │ -//- ││

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

││Март │ -//- │ -//- │ -//- │ -//- ││

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

││Апрель │ -//- │ -//- │ -//- │ -//- ││

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

││Май │ -//- │ -//- │ -//- │ -//- ││

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

││Июнь │ -//- │ -//- │ -//- │ -//- ││

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

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

││ Первоначальная │ Срок (полезный, оставшийся │ Сумма │ Общая сумма││

││ (остаточная, │ до истечения срока │ амортизации│амортизации,││

││базовая) стоимость│ полезного использования), │ по объекту,│ руб. ││

││ основного │ который применяется при │ руб. │ ││

││ средства, руб. │расчете амортизации (в мес.)│ │ ││

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

││ 6 │ 7 │ 8 │ 9 ││

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

││ 240 000 │ 60 │ 4 000 │ 4 000 ││

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

││ 240 000 │ 60 │ 4 000 │ 8 000 ││

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

││ 320 000 │ 60 │ 5 334 │ 13 334 ││

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

││ 320 000 │ 60 │ 5 334 │ 18 668 ││

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

││ 320 000 │ 60 │ 5 334 │ 24 002 ││

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

││ 320 000 │ 60 │ 5 334 │ 29 336 ││

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

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

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

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

Амортизация основных средств

И в налоговом, и в бухгалтерском учете по основным средствам начисляют амортизацию. Это делают ежемесячно начиная с того месяца, который следует за месяцем, когда вы ввели основное средство в эксплуатацию.

Пример. ООО "Пассив" приобрело технологическое оборудование и 5 марта ввело его в эксплуатацию.

Амортизацию этого оборудования нужно начислять начиная с апреля того же года.

Начисление амортизации прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда объект основных средств полностью самортизирован или списан с баланса фирмы (продан, ликвидирован и т.п.).

Пример. ООО "Пассив" продало технологическое оборудование 5 сентября. Несмотря на это, за сентябрь амортизация по данному оборудованию должна быть начислена полностью. Эти правила применяют как в бухгалтерском, так и в налоговом учете.

Амортизацию по каждому объекту основных средств вы должны начислять:

- в бухгалтерском учете - в пределах его стоимости, учтенной на счете 01 "Основные средства";

- в налоговом учете - в пределах его стоимости, отраженной в регистре информации об объекте основных средств.

В налоговом учете в отличие от бухгалтерского фирма вправе переносить стоимость основного средства на расходы по-особому. Она может 1/10 часть первоначальной стоимости основных средств (за исключением полученных безвозмездно) списать в расходы сразу в том периоде, в котором фирма начинает их амортизировать в налоговом учете (п. 3 ст. 272 НК РФ). Такой порядок амортизации получил неформальное название - "амортизационная премия".

Применять 10-процентную премию фирма может, если она:

- купила основное средство;

- создала его;

- модернизировала, достроила, дооборудовала или технически перевооружила существующий объект (п. 1.1 ст. 259 НК РФ).

Пример. В марте ЗАО "Актив" приобрело производственный станок. Его первоначальная стоимость и в бухгалтерском, и в налоговом учете составила 250 000 руб. В марте же "Актив" поставил основное средство на учет и ввел его в эксплуатацию.

Начислять амортизацию по этому объекту фирма начала с апреля. В этом месяце бухгалтер "Актива" включил в налоговые расходы сумму амортизационной премии, равную 1/10 от первоначальной стоимости станка. Эта сумма составила 25 000 руб. (250 000 руб. x 1/10).

В этом и в последующих месяцах фирма будет начислять обычную амортизацию по станку в зависимости от выбранного метода ее начисления.

При модернизации или реконструкции фирма вправе воспользоваться амортизационной премией. То есть в месяце, когда произошла модернизация, она может списать на налоговые расходы 1/10 затрат, потраченных на модернизацию (п. 3 ст. 272 НК РФ). А оставшуюся их часть (9/10) будет амортизировать.

Пример. В январе 2008 г. ЗАО "Актив" приобрело и ввело в эксплуатацию станок. Первоначальная стоимость станка, сформированная в бухгалтерском и налоговом учете, - 120 000 руб. Срок полезного использования - 5 лет (60 мес.). Амортизация на станок начисляется линейным методом. Норма амортизации по станку составит:

(1 : 60 мес.) x 100% = 1,667%.

Сумма амортизационных отчислений за февраль составит:

120 000 руб. x 1,667% = 2000 руб.

В марте 2008 г. станок был модернизирован. Его стоимость увеличилась на 60 000 руб.

Ситуация 1. Фирма применяет амортизационную премию.

В марте бухгалтер "Актива" включит в расходы по налоговому учету амортизационную премию в сумме 6000 руб. (60 000 руб. x 1/10). А оставшаяся часть - 54 000 руб. (60 000 - 6000) - будет амортизироваться в обычном порядке.

В этом и в последующих месяцах бухгалтер включит в налоговые расходы ежемесячную сумму амортизации. Она составит:

(120 000 руб. + 54 000 руб.) x 1,667% = 2900,58 руб.

Такую сумму бухгалтер "Актива" будет каждый месяц отражать в налоговых расходах до тех пор, пока станок полностью не самортизируется.

Ситуация 2. Фирма не применяет амортизационную премию.

В марте бухгалтер "Актива" увеличил первоначальную стоимость станка. Она стала равна 180 000 руб. (120 000 + 60 000).

С марта 2008 г. сумма ежемесячных амортизационных отчислений составит:

180 000 руб. x 1,667% = 3000 руб.

Эту сумму бухгалтер "Актива" будет отражать в налоговых расходах, пока станок полностью не самортизируется.

Обратите внимание: 10-процентная премия - это право, а не обязанность. То есть у вас есть выбор, применять ее или нет. Причем вы можете по какому-то одному объекту начислить все 10 процентов премии, по другому - меньше (например, 4%), по третьему - вообще не начислять. Таким образом, у вас есть возможность оптимизации облагаемой прибыли. Если вы решите использовать амортизационную премию, это нужно указать в учетной политике.

Однако в бухгалтерском учете амортизационную премию не применяют. Положение по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01 не предусматривает такой возможности.

Начислять амортизацию на основные средства нужно до тех пор, пока они полностью не самортизируются. Это значит, что их остаточная стоимость (первоначальная стоимость за вычетом суммы начисленной амортизации) станет равна нулю. В данном случае на балансе и в налоговом учете фирмы оно числится по нулевой остаточной стоимости. Начислять амортизацию на такое основное средство уже не нужно независимо от того, использует его фирма или нет.

Если право собственности на имущество подлежит государственной регистрации, то амортизацию по нему начисляют:

- в налоговом учете - после передачи документов на госрегистрацию основного средства и ввода его в эксплуатацию;

- в бухгалтерском учете - после передачи документов на госрегистрацию имущества и ввода его в эксплуатацию. При этом после процедуры госрегистрации объект включают в состав основных средств, увеличивают его первоначальную стоимость на сумму расходов на регистрацию и корректируют ранее начисленную по нему амортизацию.

До того как имущество будет зарегистрировано, его учитывают обособленно на счете 01 "Основные средства", субсчет "Имущество, переданное на госрегистрацию". После завершения процедуры регистрации его переводят на счет 01.

В бухгалтерском учете есть четыре метода начисления амортизации основных средств:

- линейный способ;

- способ уменьшаемого остатка;

- способ списания стоимости по сумме количества лет срока полезного использования;

- способ списания стоимости пропорционально объему выпущенной продукции.

В налоговом учете существует только два метода амортизации основных средств:

- линейный;

- нелинейный.

Выбранный способ начисления амортизации для целей налогообложения вы должны применять в течение всего срока полезного использования (то есть срока службы) объекта основных средств. Примерный срок службы основных средств приведен в Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы (утв. Постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. N 1). Если же в Классификации срок полезного использования для приобретенного вами объекта основных средств не указан, вы можете установить его на основании рекомендаций изготовителя такого объекта.

Рекомендации изготовителя могут содержаться в технической документации к основному средству (паспорте, техническом описании, инструкции по эксплуатации и т.д.). Если и там их нет, то вам лучше обратиться к изготовителю с соответствующим запросом. Дело в том, что многие инспекторы убеждены: устанавливать срок полезного использования самостоятельно фирма не вправе, поскольку действующее налоговое законодательство такой возможности не предусматривает.

При использовании линейного метода месячная норма амортизации для каждого объекта основных средств определяется так:

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

│ Норма амортизации (в процентах) = 1 : Срок полезного использования│

│объекта (в месяцах) x 100% │

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

Сумма ежемесячных амортизационных отчислений определяется так:

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

│ Сумма ежемесячных амортизационных отчислений = Первоначальная│

│стоимость объекта x Норма амортизации │

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

При использовании нелинейного метода месячную норму амортизации для каждого объекта рассчитывают по формуле:

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

│ Норма амортизации (в процентах) = 2 : Срок полезного использования│

│объекта (в месяцах) x 100% │

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

Сумму ежемесячных амортизационных отчислений определяют так:

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

│ Сумма ежемесячных амортизационных отчислений = (Первоначальная│

│стоимость основного средства - Общая сумма начисленной амортизации) x│

│x Норма амортизации │

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

Амортизация на основное средство может начисляться в указанном порядке до тех пор, пока его остаточная стоимость не достигнет 20 процентов от первоначальной стоимости. После этого остаточная стоимость основного средства фиксируется и амортизация по нему начисляется линейным методом.

При этом сумма ежемесячных амортизационных отчислений определяется так:

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

│ Сумма ежемесячных амортизационных отчислений = Остаточная стоимость│

│объекта : Количество месяцев, оставшихся до окончания срока эксплуатации│

│объекта │

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

Информацию о начислении амортизации по основным средствам отражают в двух налоговых регистрах:

- регистре информации об объекте основных средств;

- регистре-расчете амортизации основных средств.

Если порядок начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете совпадает, то упомянутые регистры вести не нужно. Всю необходимую информацию можно получить из данных бухгалтерского учета.

Если в регистре бухгалтерского учета нет тех или иных данных, которые необходимы для расчета налога на прибыль (например, в нем не указана амортизационная группа, к которой относится основное средство), его можно дополнить недостающими "налоговыми" реквизитами.

Регистр информации об объекте основных средств заполняют на основании первичных документов на покупку основного средства (например, договоров, накладных, счетов-фактур и т.д.), а также распорядительных документов фирмы, которые устанавливают порядок начисления амортизации (приказов об установлении срока полезного использования основного средства, применении пониженных или повышенных норм амортизации и т.д.).

Затем исходя из данных этого регистра заполняют регистр-расчет амортизации основных средств.

Как заполнить регистры, покажет пример.

В декабре 2007 г. ЗАО "Актив" приобрело металлообрабатывающий станок.

Стоимость станка - 80 000 руб. (без НДС).

В этом же месяце станок был введен в эксплуатацию.

Срок полезного использования станка - 5 лет (60 мес.).

Согласно учетной политике для целей налогообложения амортизация на станки начисляется линейным методом. Норма амортизации по станку составит:

(1 : 60 мес.) x 100% = 1,667%.

Сумма ежемесячных амортизационных отчислений будет равна:

80 000 руб. x 1,667% = 1333,6 руб.

Амортизация по станку должна начисляться с января 2008 г.

Регистры могут быть заполнены так:

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

│ Регистр информации об объекте основных средств │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

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

│ 7732854373 │

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

│ с 1 по 31 декабря 2007 г. │

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

│ │

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

││ N │ Наименование объекта│ Дата │Первоначальная│ Изменение │Амортизационная│ Срок │ Способ ││

││п/п│ │приобретения│ стоимость, │первоначальной│ группа │ полезного │ начисления││

││ │ │ │ руб. │ стоимости, │ │использования│амортизации││

││ │ │ │ │ руб. │ │ │ ││

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

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 │ 7 │ 8 ││

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

││ 1 │Металлообрабатывающий│ 18.12.2007 │ 80 000 │ - │Третья │5 лет │Линейный ││

││ │станок СМП 56/12 │ │ │ │ │ │ ││

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

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

││ Дата определения │ Принадлежность к основным │ Применение │ Дата начала │ Величина │ Дата начала││

││ направления │ средствам, непосредственно │ специального │ применения │ понижающего │ начисления ││

││ использования │ используемым при производстве │ коэффициента │ понижающего │ коэффициента│ амортизации││

││ основного средства │ товаров (работ, услуг) │ │ коэффициента │ │ ││

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

││ 9 │ 10 │ 11 │ 12 │ 13 │ 14 ││

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

││ 18.12.2007 │Основное производство │Нет │ - │ - │ 01.01.2008 ││

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

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

││ Суммы │ Базовая │ Срок списания │ Количество месяцев │Признак прекращения начисления│ Дата начала ││

││начисленной│стоимость│ базовой │полезного использования│амортизации (движение основных│ прекращения ││

││амортизации│основного│ стоимости │ (начисления │ средств без утраты на них │ начисления ││

││ │ средства│линейным методом│ амортизации) │ права собственности) │ амортизации ││

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

││ 15 │ 16 │ 17 │ 18 │ 19 │ 20 ││

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

││ - │ - │ - │ 60 │ - │ - ││

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

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

││ Основания │ Количество месяцев │ Дата окончания │ Основания │Дата снятия│ Основания для ││

││ прекращения │ перерыва в начислении │ прекращения │ окончания │ объекта │ снятия объекта ││

││ начисления │ амортизации │ начисления │ прекращения │ с учета │ с учета ││

││ амортизации │ │ амортизации │ начисления │ │ ││

││ │ │ │ амортизации │ │ ││

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

││ 21 │ 22 │ 23 │ 24 │ 25 │ 26 ││

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

││ - │ - │ - │ - │ - │ - ││

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

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

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

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

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

│ Регистр-расчет амортизации основных средств │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

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

│ 7732854373 │

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

│ с 1 января по 30 июня 2008 г. │

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

│ │

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

││ Месяц, за │ Наименование объекта│ Принадлежность│ Метод │ Применение ││

││ который │ │ к основным │ начисления│специального││

││начисляется│ │ средствам, │амортизации│коэффициента││

││амортизация│ │непосредственно│ │ ││

││ │ │ используемым │ │ ││

││ │ │ при │ │ ││

││ │ │ производстве │ │ ││

││ │ │товаров (работ,│ │ ││

││ │ │ услуг) │ │ ││

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

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 ││

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

││Январь │Металлообрабатывающий│Основное │Линейный │Нет ││

││ │станок СМП 56/12 │производство │ │ ││

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

││Февраль │ -//- │ -//- │ -//- │ -//- ││

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

││Март │ -//- │ -//- │ -//- │ -//- ││

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

││Апрель │ -//- │ -//- │ -//- │ -//- ││

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

││Май │ -//- │ -//- │ -//- │ -//- ││

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

││Июнь │ -//- │ -//- │ -//- │ -//- ││

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

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

││ Первоначальная │ Срок (полезный, оставшийся │ Сумма │ Общая сумма││

││ (остаточная, │до истечения срока полезного│амортизации│амортизации,││

││ базовая) стоимость │ использования), который │по объекту,│ руб. ││

││ основного средства,│ применяется при расчете │ руб. │ ││

││ руб. │ амортизации (в мес.) │ │ ││

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

││ 6 │ 7 │ 8 │ 9 ││

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

││ 80 000 │ 60 │ 1 333,6 │ 1 333,6 ││

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

││ 80 000 │ 60 │ 1 333,6 │ 2 667,2 ││

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

││ 80 000 │ 60 │ 1 333,6 │ 4 000,8 ││

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

││ 80 000 │ 60 │ 1 333,6 │ 5 334,4 ││

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

││ 80 000 │ 60 │ 1 333,6 │ 6 668 ││

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

││ 80 000 │ 60 │ 1 333,6 │ 8 001,6 ││

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

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

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

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

Нематериальные активы

Первоначальная стоимость нематериального актива - это сумма всех расходов, связанных с его приобретением. Как в налоговом, так и в бухгалтерском учете первоначальная стоимость нематериального актива (НМА) формируется в зависимости от того, как он был получен. Нематериальный актив может быть:

- куплен за деньги;

- получен в качестве вклада в уставный капитал;

- получен безвозмездно;

- создан силами самой фирмы.

Формирование первоначальной стоимости

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

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

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

- услуги нотариуса за регистрацию договора, по которому фирма получает право собственности на НМА (их учитывают в составе прочих налоговых расходов).

Нематериальные активы, полученные в качестве вклада в уставный капитал, отражают в бухгалтерском и налоговом учете по-разному. В бухгалтерском учете их приходуют по стоимости, согласованной между акционерами (участниками) фирмы (п. 9 ПБУ 14/2000). В налоговом учете такие нематериальные активы отражают исходя из их остаточной стоимости, определенной по данным налогового учета передающей стороны. Остаточную стоимость определяют на дату перехода права собственности на них (ст. 277 НК РФ).

Нематериальные активы, полученные безвозмездно, отражают в бухгалтерском и налоговом учете по рыночной цене. При этом в налоговом учете стоимость такого нематериального актива не может быть меньше его остаточной стоимости по данным передающей стороны (п. 8 ст. 250 НК РФ).

Если остаточная стоимость нематериального актива больше, чем его рыночная цена, то в налоговом учете его отражают по остаточной стоимости. А в бухгалтерском - по рыночной.

Если нематериальный актив создан самой фирмой, то в его первоначальную стоимость включают все расходы на его изготовление (стоимость израсходованных материалов, заработную плату работников, которые его изготавливали, патентные пошлины и т.д.). Это правило применяется как в бухгалтерском, так и в налоговом учете.

Причем нематериальные активы считаются созданными самой фирмой, если выполнено одно их следующих условий:

- исключительное право на нематериальный актив принадлежит фирме и он создан ее работниками;

- исключительное право на нематериальный актив принадлежит фирме и он создан по ее заказу сторонней организацией;

- свидетельство на товарный знак (знак обслуживания, наименование места происхождения товаров и т.п.) выдано на имя фирмы.

В бухгалтерском учете первоначальную стоимость нематериальных активов отражают в специальной карточке (форма N НМА-1).

В налоговом учете первоначальную стоимость нематериальных активов отражают в трех налоговых регистрах:

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

- регистре-расчете "Формирование стоимости объекта учета";

- регистре информации об объекте нематериальных активов.

Если стоимость нематериального актива в бухгалтерском и налоговом учете совпадает, то достаточно вести лишь карточку по форме N НМА-1, если нет - кроме карточки придется вести упомянутые регистры.

Регистр учета операций приобретения имущества, работ, услуг, прав заполняют на основании первичных документов, в которых отражены затраты, связанные с покупкой нематериального актива (например, договоров, накладных, счетов-фактур и т.д.).

Исходя из данных этого регистра, заполняют регистр-расчет "Формирование стоимости объекта учета". Затем вносят необходимые данные в регистр информации об объекте нематериальных активов.

Как заполнить регистры, покажет пример.

Пример. В январе 2008 г. ЗАО "Актив" приобрело у ОАО "Наука" исключительные права на изобретение, подтвержденные патентом N 2341762. Стоимость патента - 354 000 руб. (в том числе НДС - 54 000 руб.).

Договор об уступке исключительных прав на изобретение был зарегистрирован в Роспатенте. Затраты на регистрацию (в том числе оплата регистрационной пошлины) составили 1500 руб.

Срок полезного использования патента - 10 лет (120 мес.).

Амортизация по нему начисляется линейным методом.

Регистры будут заполнены так:

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

│ Регистр учета операций приобретения имущества, │

│ работ, услуг, прав │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

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

│ 7732854373 │

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

│ с 1 по 31 января 2008 г. │

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

│ │

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

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

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

││ │ │ имущества, │ имущества, │ │ ││

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

││ │ │ прав │ прав │ │ ││

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

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 ││

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

││ 1 │15.01.2008│С последующей │Договор от │Приобретение│Покупка у ││

││ │ │оплатой │12.01.2008 │имущества │поставщика ││

││ │ │ │N 23/ПАТ │ │ ││

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

││ 2 │15.01.2008│С │Квитанция об │Приобретение│Регистрация в││

││ │ │предварительной│оплате от │имущества │Роспатенте ││

││ │ │оплатой │15.01.2008 │ │ ││

││ │ │ │N 36 │ │ ││

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

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

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

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

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

││ │ │ несение расходов │ учета │ ││

││ │ │ (получение доходов) │ │ ││

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

││ 7 │ 8 │ 9 │ 10 │ 11 ││

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

││300 000│ 1 │Исключительные права │15.01.2008│Получение ││

││ │ │на изобретение │ │исключительных ││

││ │ │ │ │прав ││

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

││ 1 500│ - │Исключительные права │15.01.2008│Оплата расходов││

││ │ │на изобретение │ │по регистрации ││

││ │ │ │ │патента ││

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

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

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

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

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

│ Регистр информации об объекте нематериальных активов │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

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

│ 7732854373 │

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

│ с 1 по 31 января 2008 г. │

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

│ │

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

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

││п/п│приобретения│ объекта │стоимость, руб.│ полезного │ начисления│ понижающего│ начисленной││

││ │ │нематериальных│ │использования│амортизации│коэффициента│амортизации,││

││ │ │ активов │ │ │ │ │ руб. ││

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

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 │ 7 │ 8 ││

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

││ 1 │ 15.01.2008 │Патент │ 301 500 │ 120 мес. │Линейный │Нет │ - ││

││ │ │N 2341762 │ │ │ │ │ ││

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

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

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

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

││амортизации│ или срок окончания │нематериального│ линейным методом│ │ с учета ││

││ │ начисления амортизации│ актива, руб. │ │ │ ││

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

││ 9 │ 10 │ 11 │ 12 │ 13 │ 14 ││

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

││ 28.02.2008│ - │ - │ - │ - │ - ││

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

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

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

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

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

│ Регистр-расчет "Формирование стоимости объекта учета" │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

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

│ 7732854373 │

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

│ с 1 по 31 января 2008 г. │

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

│ │

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

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

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

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

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

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

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 │ 7 ││

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

││ 1 │Патент │15.01.2008│Покупка у │ 1 шт. │300 000│ 301 500 ││

││ │N 2341762 │ │поставщика │ │ │ ││

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

││ 2 │Затраты на │15.01.2008│Регистрация в│ - │ 1 500│ ││

││ │регистрацию │ │Роспатенте │ │ │ ││

││ │патента │ │ │ │ │ ││

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

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

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

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

Амортизация нематериальных активов

Вы должны начислять амортизацию по каждому нематериальному активу ежемесячно начиная с месяца, следующего за тем месяцем, когда вы ввели нематериальный актив в эксплуатацию.

Начисление амортизации прекращается с 1-го числа месяца, следующего за тем месяцем, когда нематериальный актив полностью самортизирован или выбыл по каким-то причинам. Например, списан с баланса вашей фирмы из-за того, что вы уступили исключительное право на этот нематериальный актив другому предприятию.

Амортизацию по каждому объекту нематериальных активов вы должны начислять:

- в бухгалтерском учете - в пределах его стоимости, учтенной на счете 04 "Нематериальные активы";

- в налоговом учете - в пределах его стоимости, отраженной в регистре информации об объекте нематериальных активов.

Остаточная стоимость нематериального актива, который полностью самортизирован, равна нулю. Поэтому на балансе и в налоговом учете фирмы он будет числиться по нулевой остаточной стоимости. Начислять амортизацию по такому нематериальному активу не нужно.

В налоговом учете существует только два метода амортизации:

- линейный;

- нелинейный.

При использовании любого из этих способов амортизация по нематериальному активу начисляется исходя из срока его службы.

Срок службы нематериального актива определяется исходя из срока действия патента, свидетельства, лицензии на использование исключительных прав или других документов (например, договора), подтверждающих право организации на данный нематериальный актив.

Если срок использования нематериального актива официально не установлен, то вы можете определить его самостоятельно. Так, например, за основу можно взять срок, в течение которого ваша организация собирается получать экономические выгоды от его использования.

Если же такие расчеты провести затруднительно (или вообще невозможно), срок полезного использования для целей налогового учета устанавливается равным десяти годам. В бухгалтерском учете этот срок составляет 20 лет.

При использовании линейного метода месячная норма амортизации для каждого объекта основных средств определяется так:

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

│ Норма амортизации (в процентах) = 1 : Срок полезного использования│

│НМА (в месяцах) x 100% │

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

Сумма ежемесячных амортизационных отчислений определяется так:

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

│ Сумма ежемесячных амортизационных отчислений = Первоначальная│

│стоимость НМА x Норма амортизации │

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

При использовании нелинейного метода месячную норму амортизации для каждого актива рассчитывают по формуле:

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

│ Норма амортизации (в процентах) = 2 : Срок полезного использования│

│НМА (в месяцах) x 100% │

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

Сумму ежемесячных амортизационных отчислений определяют так:

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

│ Сумма ежемесячных амортизационных отчислений = (Первоначальная│

│стоимость НМА - Общая сумма начисленной амортизации) x Норма амортизации │

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

Амортизация на нематериальный актив может начисляться в указанном порядке до тех пор, пока его остаточная стоимость не достигнет 20 процентов от первоначальной стоимости. После этого остаточная стоимость основного средства фиксируется, и амортизация по нему начисляется линейным методом.

При этом сумма ежемесячных амортизационных отчислений определяется так:

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

│ Сумма ежемесячных амортизационных отчислений = Остаточная стоимость│

│НМА : Количество месяцев, оставшихся до окончания срока эксплуатации НМА │

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

В налоговом учете информацию, связанную с начислением амортизации по нематериальным активам, отражают в двух налоговых регистрах:

- регистре информации об объекте нематериальных активов;

- регистре-расчете амортизации нематериальных активов.

Если порядок начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете совпадает, то упомянутые регистры вести не нужно. Всю необходимую информацию можно получить из данных бухгалтерского учета.

Регистр информации об объекте нематериальных активов оформляют на основании первичных документов, связанных с покупкой нематериального актива (например, договоров, накладных, счетов-фактур и т.д.), а также приказов об установлении срока полезного использования нематериальных активов.

Затем исходя из данных этого регистра заполняют регистр-расчет амортизации нематериальных активов.

Как заполнить регистры, покажет пример.

Пример. 15 января 2008 г. ЗАО "Актив" приобрело исключительное право на изобретение, подтвержденное патентом N 1159113.

Стоимость права - 60 000 руб. (без НДС), срок полезного использования - 5 лет (60 мес.).

Согласно учетной политике для целей налогообложения амортизация на нематериальные активы начисляется линейным методом.

Норма амортизации по нематериальному активу составит:

(1 : 60 мес.) x 100% = 1,667%.

Сумма ежемесячных амортизационных отчислений будет равна:

60 000 руб. x 1,667% = 1000 руб.

Регистры могут быть заполнены так:

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

│ Регистр информации об объекте нематериальных активов │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

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

│ 7732854373 │

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

│ с 1 января по 30 июня 2008 г. │

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

│ │

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

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

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

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

││ │ │ активов │ │ │ │ │ руб. ││

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

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 │ 7 │ 8 ││

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

││ 1 │ 15.01.2008 │Патент │ 60 000 │ 60 │Линейный │Нет │ - ││

││ │ │N 1159113 │ │ │ │ │ ││

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

││ 2 │ - │ - │ - │ - │ - │ - │ 1 000 ││

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

││ 3 │ - │ - │ - │ - │ - │ - │ 2 000 ││

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

││ 4 │ - │ - │ - │ - │ - │ - │ 3 000 ││

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

││ 5 │ - │ - │ - │ - │ - │ - │ 4 000 ││

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

││ 6 │ - │ - │ - │ - │ - │ - │ 5 000 ││

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

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

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

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

││амортизации│использования или срок│нематериального│ линейным методом│ │ с учета ││

││ │ окончания начисления │ актива, руб. │ │ │ ││

││ │ амортизации │ │ │ │ ││

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

││ 9 │ 10 │ 11 │ 12 │ 13 │ 14 ││

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

││ 29.02.2008│ - │ - │ - │ - │ - ││

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

││ - │ 1 │ - │ - │ - │ - ││

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

││ - │ 2 │ - │ - │ - │ - ││

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

││ - │ 3 │ - │ - │ - │ - ││

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

││ - │ 4 │ - │ - │ - │ - ││

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

││ - │ 5 │ - │ - │ - │ - ││

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

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

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

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

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

│ Регистр-расчет амортизации нематериальных активов │

│ │

│ ЗАО "Актив" │

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

│ 7732854373 │

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

│ с 1 января по 30 июня 2008 г. │

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

│ │

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

││ N │ Дата │Наименование объекта│Метод начисления│ Применение ││

││п/п│операции│ │ амортизации │ понижающего ││

││ │ │ │ │ коэффициента ││

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

││ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 ││

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

││ 1 │Февраль │Исключительные права│Линейный │Нет ││

││ │ │по патенту N 1159113│ │ ││

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

││ 2 │Март │ -//- │Линейный │Нет ││

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

││ 3 │Апрель │ -//- │Линейный │Нет ││

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

││ 4 │Май │ -//- │Линейный │Нет ││

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

││ 5 │Июнь │ -//- │Линейный │Нет ││

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

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

││Первоначальная│Срок (полезный, оставшийся│ Сумма │ Общая сумма ││

││ (остаточная, │ до истечения полезного │амортизации│ амортизации за ││

││ базовая) │ срока использования), │по объекту,│налоговый период,││

││ стоимость │ который применяется при │ руб. │ руб. ││

││ объекта, руб.│ расчете амортизации │ │ ││

││ │ (в мес.) │ │ ││

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

││ 6 │ 7 │ 8 │ 9 ││

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

││ 60 000 │ 60 │ 1 000 │ 1 000 ││

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

││ -//- │ 60 │ 1 000 │ 2 000 ││

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

││ -//- │ 60 │ 1 000 │ 3 000 ││

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

││ -//- │ 60 │ 1 000 │ 4 000 ││

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

││ -//- │ 60 │ 1 000 │ 5 000 ││

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

│ │

│ Иванова /Иванова А.Н./ │

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

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

Прочие расходы

Прочие расходы перечислены в ст. 264 Налогового кодекса.

К ним, в частности, относят затраты:

- на аренду имущества;

- на юридические, консультационные, информационные и посреднические услуги;

- на аудиторские услуги;

- на оплату услуг нотариуса;

- на ремонт основных средств;

- на оказание услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию (включая отчисления в резерв на предстоящие расходы по гарантийному ремонту);

- на приобретение исключительных прав на программы для ЭВМ стоимостью менее 10 000 руб. и обновление программ для ЭВМ и баз данных;

- на перечисление платежей за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности (в частности, патентами на изобретения, промышленные образцы и т.д.);

- на обязательное и добровольное страхование имущества;

- на уплату налогов и сборов в бюджет;

- на сертификацию продукции (работ, услуг);

- на подбор персонала;

- на рекламу;

- на регистрацию прав на недвижимость;

- на содержание служебного транспорта и выплату компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей (мотоциклов);

- на командировки;

- на представительские расходы;

- на подготовку и переподготовку кадров;

- на научные исследования и разработки;

- на оплату других расходов, связанных с производством и реализацией.

Рассмотрим особенности налогового учета этих расходов подробнее.

Аренда имущества

Затраты на аренду имущества отражают в бухгалтерском учете в составе расходов по обычным видам деятельности, в налоговом учете - в составе прочих расходов.

Обратите внимание: помимо арендных платежей к таким расходам можно отнести суммы, уплаченные за коммунальные услуги (предоставление света, воды, газа) и услуги связи, которые относятся к арендуемому имуществу. Для этого в договоре аренды должно быть условие о том, что за все рассчитывается арендодатель. Затем он перевыставляет счета коммунальных служб арендатору, который их оплачивает. Если такие счета коммунальные службы напрямую выставляют арендатору (минуя арендодателя), эти затраты в состав прочих не включают. Их считают материальными расходами.

Также в составе прочих учитывают затраты по ремонту арендованных основных средств. Для этого должны быть выполнены следующие условия:

- арендованное имущество используется арендатором для деятельности, направленной на получение дохода;

- обязанность производить ремонт за свой счет возлагается законом либо договором аренды именно на арендатора, а арендодатель не будет компенсировать ему эти расходы.

Пример. ООО "Пассив" арендовало офисное помещение. В I квартале расходы на капитальный ремонт помещения составили 260 000 руб. (без НДС).

Ситуация 1. Договор аренды предусматривает, что расходы по ремонту оплачивает ООО "Пассив". В этой ситуации сумму расходов по ремонту отражают:

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

- в налоговом учете - в составе прочих расходов.

Ситуация 2. Договор аренды не предусматривает, что расходы по ремонту оплачивает ООО "Пассив".

В этой ситуации сумму расходов по ремонту должен компенсировать арендодатель. В состав расходов "Пассива" ее не включают.

При аренде имущества арендатор может не только ремонтировать его, но и достроить или дооборудовать. Если такие капвложения в неотделимые улучшения арендованного имущества сделаны с согласия арендодателя, то их можно отнести к амортизируемому имуществу.

Арендодатель будет амортизировать капвложения в обычном порядке, если он возмещает арендатору их стоимость. В ином случае начислять амортизацию будет арендатор, но лишь в течение срока действия договора аренды.

Юридические услуги

Затраты по оказанию фирме юридических услуг отражают в бухгалтерском учете в составе расходов по обычным видам деятельности, в налоговом учете - в составе прочих расходов.

К таким услугам относят:

- правовое консультирование по всем отраслям права;

- правовую работу по обеспечению хозяйственной деятельности;

- представительство в суде;

- правовую экспертизу учредительных и других документов;

- составление заявлений, договоров, исков, соглашений, контрактов, претензий и других юридических документов;

- подбор и систематизацию нормативных актов, составление справочников по юридическим вопросам;

- научно-исследовательскую работу в области права и т.д.

Чтобы включить такие затраты в состав прочих расходов, не забывайте про их "экономическую оправданность". Эти затраты должны быть связаны с деятельностью вашей фирмы. Так, например, если руководитель фирмы отстаивает в суде свои личные интересы и привлекает для этого юристов, то эти расходы налогооблагаемую прибыль не уменьшают.

Фирма может иметь собственную юридическую службу. Однако возможна ситуация, в которой для решения отдельных вопросов в штате фирмы не найдется сотрудников, имеющих необходимую юридическую квалификацию. В этом случае фирма вправе воспользоваться услугами сторонней юридической фирмы. Данные расходы будут экономически оправданны и уменьшат налогооблагаемую прибыль (см. Письмо УФНС России по г. Москве от 7 декабря 2004 г. N 26-12/78777).

Консультационные, информационные и посреднические услуги

Если информационные, консультационные или посреднические услуги связаны с приобретением тех или иных ценностей (основных средств, материалов и т.д.), то в бухгалтерском учете их сумму включают в первоначальную стоимость купленного имущества. Если нет - отражают в составе расходов по обычным видам деятельности.

Налоговый кодекс гласит, что стоимость амортизируемого имущества (основных средств, нематериальных активов) и материально-производственных запасов (материалов, товаров и т.д.) определяется по цене их приобретения. Помимо непосредственно их стоимости в эту цену могут входить вознаграждения посредникам, консультационные услуги и другие затраты на покупку.

На этом основании многие бухгалтеры учитывают такие расходы в стоимости купленного имущества. А списывают их лишь при передаче ценностей в производство или по мере амортизации основных средств (НМА).

Обратите внимание: есть альтернативный вариант. Такие затраты можно отнести к прочим расходам. Это даст возможность сразу списать их на расходы, связанные с производством и реализацией. Такой порядок закрепите в налоговой учетной политике. Сделать это можно так:

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

│ <...> Затраты на оплату консультационных, информационных и│

│посреднических услуг, связанных с приобретением амортизируемого имущества│

│или МПЗ, включаются в прочие расходы на производство и реализацию│

│(п. 1 ст. 264 НК РФ). <...> │

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

Пример. ЗАО "Актив" приобрело материалы. Согласно учетной политике в целях налогообложения "Актив" включает затраты на оплату консультационных, информационных и посреднических услуг, связанных с приобретением МПЗ, в прочие расходы фирмы.

Перед покупкой материалов "Актив" оплатил услуги ООО "Пассив", связанные с предоставлением информации о ценах на них.

Затраты на информационные услуги отражают так:

- в бухгалтерском учете - включают в стоимость купленных материалов;

- в налоговом учете - включают в состав прочих расходов.