

## Бухгалтерские проводки в строительстве

### Глава 1. Ценообразование при выполнении строительных работ

#### 1.1. Установление цены при заключении договора

При заключении договора строительного подряда стороны в первую очередь определяют цену работ. Для определения цены работы рассчитывают сметную стоимость строительства. В нее входят стоимость материалов, оборудования, оплата труда рабочих и вознаграждение подрядчика.

В соответствии с пунктом 1 статьи 743 Гражданского кодекса РФ подрядчик обязан вести строительство и выполнять связанные с ним работы в соответствии с технической документацией и сметой.

##### Определение

Смету, как правило, разрабатывает подрядчик. В ней на основе проектных данных он рассчитывает стоимость строительства. Здесь же в соответствии с пунктом 1 статьи 746 Гражданского кодекса РФ учитывается и размер вознаграждения подрядчика. Согласованную сторонами цену строительства фиксируют в отдельном пункте договора строительного подряда.

Цена работы может быть приблизительной (открытой) или твердой (п. 4 ст. 709 Гражданского кодекса РФ). Однако, если в договоре не указано, какая определена цена, то считается, что это твердая цена.

Твердая цена не изменяется в течение всего периода строительства. Поэтому она увязывается с конкретным сроком выполнения работ. Разница между этой ценой и фактической стоимостью строительства является доходом застройщика. Потому он заинтересован в снижении расходов по строительству. Однако мероприятия по снижению расходов не должны ухудшать качества работ и материалов. В случае же превышения фактической стоимости строительства над твердой ценой подрядчик погашает разницу за счет собственных средств.

Твердая договорная цена может устанавливаться в результате проведения открытых подрядных торгов или в пределах утвержденных смет на строительство. Также эта цена может определяться на основе сметы ранее построенного аналогичного объекта с учетом текущего уровня цен, для чего используют коэффициенты пересчета сметной стоимости строительства.

Основанием для определения твердой цены обычно является сметная стоимость строительства объекта (работ), рассчитанная в базисном уровне цен. А затем она пересчитывается с помощью специальных коэффициентов, которые устанавливают региональные центры по ценообразованию в строительстве.

##### Обратите внимание

При заключении договоров подряда на объекты, которые строятся за счет бюджета или целевых внебюджетных фондов, стоимость работ определяется, как правило, в твердой цене.

Открытая договорная цена уточняется в ходе строительства, поскольку появляются затраты, которые первоначально в цене договора не учитывались. Это может быть связано с изменением цен и тарифов на строительные материалы, с дополнительными работами. Все изменения стоимости затрат подрядчик должен подтвердить документально.

##### Обратите внимание

Если первоначальная цена существенно увеличивается, то подрядчик обязан своевременно предупредить об этом заказчика. Заказчик в свою очередь имеет право отказаться от договора, оплатив уже выполненную часть работы.

#### 1.2. Сметная стоимость строительства

Основой для формирования договорных цен на строительство, как уже указывалось выше, является сметная стоимость, которая показывает, сколько заказчик должен заплатить за строительство того или иного объекта. Действующая система ценообразования и сметного нормирования в

строительстве включает в себя государственные сметные нормативы и другие сметные нормативные документы (в дальнейшем именуются - сметные нормативы), необходимые для определения сметной стоимости строительства.

Постановлением Государственного Комитета Российской Федерации по строительству и жилищно-коммунальному комплексу от 05 марта 2004 г. N 15/1 "Об утверждении и введении в действие методики определения стоимости строительной продукции на территории Российской Федерации" (МДС 81-35.2004) принята Методика определения стоимости строительной продукции.

В постановлении N 15/1 указано, что положения, приведенные в данной Методике, распространяются на все предприятия строительного комплекса Российской Федерации при определении стоимости строительства новых, реконструкции, расширения и технического перевооружения действующих предприятий, зданий и сооружений, выполнения ремонтных и пуско-наладочных работ вне зависимости от источников финансирования, осуществляемых на территории Российской Федерации, а также при формировании цен на строительную продукцию и расчетах за выполненные работы. Однако положения данной Методики носят рекомендательный характер.

Главной функцией сметных норм является определение нормативного количества ресурсов, минимально необходимых и достаточных для выполнения соответствующего вида работ, как основы для последующего перехода к стоимостным показателям.

Сметные нормативы подразделяются на следующие виды:

- государственные сметные нормативы - ГСН;
- отраслевые сметные нормативы - ОСН;
- территориальные сметные нормативы - ТСН;
- фирменные сметные нормативы - ФСН;
- индивидуальные сметные нормативы - ИСН.

Государственные, производственно-отраслевые, территориальные, фирменные и индивидуальные сметные нормативы образуют систему ценообразования и сметного нормирования в строительстве.

В случае отсутствия в действующих сборниках сметных норм и расценок отдельных нормативов по предусматриваемым в проекте технологиям работ допускается разработка соответствующих индивидуальных сметных норм и единичных расценок, которые утверждаются заказчиком (инвестором) в составе проекта (рабочего проекта). Индивидуальные сметные нормы и расценки разрабатываются с учетом конкретных условий производства работ со всеми усложняющими факторами.

Применение фирменных и индивидуальных сметных нормативов для определения стоимости строительства, финансирование которого производится с привлечением средств федерального бюджета, рекомендуется после их согласования с соответствующим уполномоченным федеральным органом исполнительной власти в области строительства.

### **Определение**

Под сметной стоимостью Методика определения стоимости строительной продукции понимает сумму денежных средств, необходимых для осуществления строительства в соответствии с проектными материалами. При этом сметная стоимость является основой для определения размера капитальных вложений, финансирования строительства, формирования договорных цен на строительную продукцию, расчетов за выполненные подрядные (строительно-монтажные, ремонтно-строительные и др.) работы, оплаты расходов по приобретению оборудования и доставке его на стройки, а также возмещения других затрат за счет средств, предусмотренных сводным сметным расчетом (пункт 3.1 Методики).

Основанием для определения сметной стоимости являются: - исходные данные заказчика для разработки сметной документации, предпроектная и проектная документация, включая чертежи, ведомости объемов строительных и монтажных работ, спецификации и ведомости потребности оборудования, решения по организации и очередности строительства, принятые в проекте организации строительства (ПОС), пояснительные записки к проектным материалам, а на дополнительные работы - листы авторского надзора и акты на дополнительные работы, выявленные в период выполнения строительных и ремонтных работ;

- действующие сметные нормативы, а также отпускные цены и транспортные расходы на материалы, оборудование, мебель и инвентарь;
- отдельные, относящиеся к соответствующей стройке, решения органов государственной власти.

На начальном этапе планирования строительства, как указывалось ранее, управленцы высшего звена решали вопрос о выборе форм и методов организации строительно-монтажных работ, оперируя сильно генерализованной информацией. Когда выбор был сделан в пользу той или иной формы,

становится возможным, принимая во внимание специфику выполнения предстоящих работ, составить титульные списки и проектно-сметную документацию - документы, необходимые для исчисления предполагаемой себестоимости будущего объекта основных средств. В дальнейшем реализация проекта будет ориентирована на строгое исполнение сметных расходов. Именно смета подскажет, какой конкретно объем финансовых средств окажется затраченным на строительство основного средства.

### 1.2.1. Нормы сметных расходов

Стоимость продукции строительства принято называть сметной, поскольку она вычисляется по смете - сводному документу для учета расходов на возведение здания (сооружения, конструкции). Сметная стоимость готового к вводу в эксплуатацию объекта основных средств складывается уже на этапе его планирования, когда впервые заполняется смета. Этим документ принципиально отличается от калькуляции, которая учитывает не грядущие ожидаемые затраты, а реально израсходованные средства, фактически издержки.

Сметная стоимость формируется либо как плановая себестоимость (при хозяйственном способе строительства), либо как договорная цена (при подрядном способе выполнения строительных работ). В любом случае стоимость объекта основных средств формируется под воздействием некой совокупности факторов, которую удобно представить расчлененной на группы:

- 1) природно-климатические факторы;
- 2) экономико-географические факторы;
- 3) рыночные факторы.

К природно-климатическим факторам относится вся совокупность температурных и иных физико-механических воздействий на готовое строение со стороны окружающей человека природной среды, учитывать которые необходимо для обеспечения нормального, продуктивного труда работников, исправной службы оборудования и сохранности товарно-материальных ценностей предприятия.

Здесь можно причислить солнечную радиацию, влажность воздуха, главенствующие ветры, прочие явления, связанные с многолетним режимом погоды в данной местности, но также и явления и процессы, связанные с климатом и погодой лишь косвенно, либо даже вовсе не связанные: сезонные явления в грунтах, режим подземных вод, сейсмическая активность, опасность оползней (селей, обвалов, лавин), близость глубинных разломов и т.д.

Поскольку на территории самой большой страны мира геологические, климатические и прочие природные условия представлены великим множеством самых разнообразных вариаций, то нетрудно заключить, что стоимость строительства в разных местностях будет сильно варьировать даже в случае возведения одинаковых типовых зданий. От природно-климатических факторов зависит необходимость применения того или иного типа ограждающих конструкций, систем вентиляции и отопления и т.д. А эти различия в конечном итоге сказываются на сметной стоимости.

Экономико-географические факторы сводятся к воздействию на процесс строительства специфики ресурсопотребления. Как известно, строительство в высокой степени зависит от местной обеспеченности ресурсами (как природными, так и экономическими) и интенсивности их разработанности, вовлеченности в хозяйственный оборот. Для возведения объекта необходимы вода, газ, электроэнергия, горюче-смазочные материалы, стройматериалы и многие другие ресурсы. В оптимальном случае стройплощадка должна находиться географически недалеко от предприятий и коммуникаций, обеспечивающих перечисленными видами ресурсов. Удаленность от магистрального газопровода, местного кирпичного или цементного завода, от автозаправочных станций обуславливает повышение уровня сметной стоимости строительства.

Отметим тот важный факт, что многие необходимые ресурсы в районе, где ведется капитальное строительство, могут наличествовать, но при этом могут оказаться недостаточно освоены. К примеру, вблизи от земельного участка под возведение здания (сооружения) могут находиться карьеры по добыче определенного вида полезных ископаемых, но производство стройматериалов на основе добываемого минерального сырья осуществляется на заводе, находящемся гораздо дальше. Аналогично, наличие поблизости лесозаготовительного предприятия вовсе не означает возможность легкого приобретения продукции, получаемой на деревообрабатывающих предприятиях (доски разной длины и толщины, брус, фанерные щиты и т.д.).

Экономико-географические факторы, таким образом, влияют на сметную стоимость строительства главным образом ввиду снижения или повышения транспортных расходов, то есть затрат, сопряженных с доставкой тех или иных ресурсов, а также ввиду уменьшения или увеличения объема работ по прокладке коммуникаций (трубопроводов, электросетей).

Наконец, существуют рыночные факторы, обуславливающие разнообразие цен в разных сегментах рынка и в разных местностях на территории Российской Федерации (в пределах единого

внутреннего рынка). Рыночные факторы возникают как результирующая политики ценообразования у совокупности хозяйствующих субъектов (из разных отраслей хозяйства), с которыми приходится взаимодействовать в процессе строительства, и зависят как от объективных, так и от субъективных причин. Объективными причинами при формировании политики ценообразования выступают вариации спроса, технологии сбыта, специфика производства, наличие конкуренции и ряд других. Субъективные причины сводятся к волюнтаризму администрации при решении хозяйственных вопросов и непосредственно установлении планки цен.

Рыночная среда способна принимать форму упорядоченной структуры либо стихии. В любом случае как фактор она затрудняет (в первом случае меньше, чем во втором) применение сметных норм в строительстве, как это было принято в Советском Союзе. И тем не менее нормирование производственных издержек полезно и сегодня, а при иных расчетах жизненно необходимо для предприятия-застройщика (равно как и подрядчика). Определение себестоимости объекта должно опираться на нормирование затрат по всем видам ресурсов - финансовым, предметно-материальным, трудовым, ресурсам времени.

Нормирование финансовых затрат довольно затруднительно, оно предполагает проведение сложных вычислений и создание счетной базы для нахождения относительных чисел: при таком подходе предполагается расчет оптимальных затрат в процентном соотношении. Между тем расход стройматериалов, ГСМ, энергии, затраты времени и трудозатраты не обязательно должны исчисляться в стоимостном выражении. В современных условиях проще и выгоднее определять их методами натурального учета и опираться в этой связи на нормы, использующие именно натуральный показатель.

Совокупность сметных норм образует в комплексе с правилами пользования ими систему сметных нормативов. В рамках этой системы формируются показатели, которые впоследствии служат основой для определения сметной стоимости строительства. Такие показатели подразделяются на:

1) проектные решения, регулирующие объем строительно-монтажных работ с учетом условий месторасположения строительства (топографических, геологических, гидрогеологических, сейсмических, климатических);

2) элементные сметные нормы на строительные конструкции и работы;

3) единые районные единичные расценки (ЕРЕР) на строительные конструкции и работы, а также примыкающие к ЕРЕР расценки на монтаж оборудования (подлежат пересчету в целях корректировки под нынешний уровень цен или в целях нахождения процентных значений);

4) нормы накладных расходов, предварительно дифференцированные по видам строительства;

5) иные показатели (по необходимости).

Документы, в которых содержатся сметные нормативы, носят название строительных норм и правил (СНиПов), государственных сметных нормативов (ГСН), отраслевых сметных нормативов (ОСН), территориальных сметных нормативов (ТСН), фирменных сметных нормативов (ФСН), индивидуальных сметных нормативов (ИСН). Не следует путать ФСН и ИСН. Нетрудно догадаться, что фирменные сметные нормативы создаются самим предприятием на основании собственных вычислений. Таковы же и индивидуальные нормативы, но последние разрабатываются не на все случаи деятельности, а для конкретного объекта и конкретных условий его возведения.

Чтобы правильно применять цифирь из перечисленных нормативов к своей ситуации, полагается использовать индексные методы, то есть перемножать определенную стоимость (натуральный показатель) на некий индекс - поправку, выведенную с учетом особенностей местности, времени строительства, иных условий. Такие индексы содержатся в сборниках территориальных единичных расценок (ТЕР), федеральных единичных расценок (ФЕР) и в Государственных элементных сметных нормах (ГЭСН).

### **1.2.2. Планирование себестоимости строительно-монтажных работ**

Себестоимость может являться плановой величиной, если фирма уделяет достаточное внимание технико-экономическому обоснованию строительства и оптимизации проектных решений. Отталкиваясь от опыта наиболее успешных строительных компаний мира (Behtell и др.), следует сказать, что условием успешного планирования является широкое применение статистики на стадии проектирования, а результатом планирования выступает реальная смета, реальность которой позволяет фирме-застройщику однозначно определить свои финансовые возможности.

Работа со статистической информацией предполагает обработку данных по планированию и строительству аналогичных объектов. Как правило, на стадии проектирования и впоследствии на стадии строительства целесообразно составлять несколько смет. Первая выполняется подрядной организацией с целью продемонстрировать заказчику величину капитальных вложений, необходимых для осуществления проекта. Данный документ носит название сметы порядка важности. Естественно, она

предполагает наличие отклонений, которые могут достигать 25% от планируемой стоимости постройки. В оптимуме, однако, проектный департамент строительной компании достигает более высокой точности и сводит огрехи до 15% (в плюс и в минус, разумеется).

Данная смета предшествует глубокому проектированию, она формируется на базе предпроектных разработок, учитывающих исключительно опыт строительства аналогичных зданий (сооружений), но не затрагивающих конкретные условия по возведению объекта, заказанного застройщиком. Тем не менее документ включает в себя ключевые сведения о производственной мощности будущего предприятия, о месте его строительства и о характеристиках основного оборудования.

На следующем этапе проектный департамент принимает решение относительно компоновки основного технологического оборудования, обрабатывает данные о потребности в трубопроводах и электроэнергии, составляет эскизы строительной части объекта и объема строительно-монтажных работ. В конечном итоге уточняются суммы и сроки, затрачиваемые на строительство, итогом чего является появление предварительной сметы. Ее максимальные допустимые отклонения составляют 18%, а в оптимуме она выдерживается с точностью 8%.

Именно по этому документу окончательно определяется размер ассигнований: застройщик, если он одобрил смету, спешит заключить контракт, а также формирует источники финансирования, то есть оформляет получение кредита или инвестиции на необходимую сумму. Лишь на начальной стадии строительства, когда закуплено основное технологическое оборудование и закрыты все вопросы по будущему проекту, подрядчиком разрабатывается заключительная смета. Ее оптимальная погрешность оценивается в 3% (максимально допустимая - 8%). Основанием для этой сметы служат данные о потребности в арматуре (для железобетонных конструкций), в стройматериалах, в строительных конструкциях, в рабочей силе и т.д.

Заключительная смета, несмотря на свое название, не является последней. Она так названа потому, что позволяет приняться за работу. В дальнейшем уже в процессе строительства (начальный этап) завершается составление рабочих чертежей, уточняются объемы работ, расценки на разные материалы. Тогда составляется детальная смета, предельно допустимые отклонения которой от фактических затрат не должны превышать 8% (оптимум - 2%). При рациональной организации строительно-монтажных работ фирма-подрядчик либо укладывается в стоимость строительства по предварительной смете, либо получает экономию. В любом случае должны выдерживаться сроки завершения работ и освоения проектных мощностей.

Такой подход к составлению сметной документации обусловлен тем, что, как показала практика, реальность (достоверность) сметы на 75% определяется проектом, тогда как остальные 25% определяются непосредственно строительством.

В процессе проектирования рекомендуется применять программу прогноза и программу оценки тенденции, разработка которых возлагается на службу внутреннего контроля (СВК). Специалисты СВК призваны следить за тем, чтобы в ходе планирования не происходило необоснованного удорожания строительства. С этой целью как раз и применяются две означенные программы. Программа прогноза применяется и после начала строительства.

Программа оценки тенденции рассчитана на выбор вариантов, предупреждающих неоправданное возрастание плановой стоимости по мере проектирования. Программа прогноза применима к детальной смете и предназначена для контроля возможных колебаний реальной (фактической) стоимости строительства - еще не начатого, уже начатого или активно ведущегося. Базисом для данной программы служат сведения о производительности труда, затратах рабочей силы в человеко-часах, объемах выполненных работ, наличии машин и механизмов, изменениях в проектах, о ходе выполнения контрактов и субконтрактов и т.д.

В процессе проведения строительно-монтажных работ запускается программа выполнения строительства, которая позволяет СВК контролировать ход строительства от начала до завершения с тем, чтобы своевременно выявлять непредвиденные отклонения в стоимости. Информация

СВК о ходе работ, об исполнении проекта непрерывно обобщается и формирует историко-экономический отчет. Этот документ впоследствии применяется при планировании нового объекта. Использование контролирующих систем приводит к удорожанию строительства на 10% в разрезе плановой стоимости при падении фактической стоимости проекта на 5% в сравнении с аналогичными.

Затратами на строительство основных средств признаются:

- 1) суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;
- 2) суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные со строительством основных средств;
- 3) вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, которая обеспечила

возможность строительства объекта основных средств;

4) иные затраты, непосредственно связанные с сооружением объекта основных средств.

Не включаются в фактические затраты на сооружение основных средств общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, сооружением или изготовлением основных средств.

Рассмотрим процесс формирования себестоимости строящегося основного средства с точки зрения бухгалтера. В стоимость будущего здания или сооружения сливается много стоимостей с кредитов разных счетов. Бухгалтер делит все затраты на прямые и косвенные. Прямые можно включать в себестоимость работ непосредственно по объектам учета. К таким затратам относят:

1. Стоимость использованных в производстве материалов (в первую очередь стройматериалов), строительных конструкций, деталей. При списании использованных материально-производственных запасов кредитуется счет 10 "Материалы". Собственно поступление материалов (материально-производственных запасов) на склады организации отмечается проводкой:

Дебет 10 Кредит 60

- приобретены материально-производственные запасы. И сразу же выполняется сопутствующая проводка: ведь к стоимости закупленных МПЗ всегда "крепится" НДС:

Дебет 19 Кредит 60

- начислен налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам.

Обратим внимание, что на стоимость закупленных материалов существенно влияет их транспортировка, в связи с чем для корректного отображения стоимости материалов на счете 10 целесообразно выполнить проводку:

Дебет 10 Кредит 15

- списаны расходы на транспортировку строительных материалов.

2. Потребление воды, пара, газа, электроэнергии. При этом кредитуется счет 60.

3. Износ временных (нетитульных) сооружений и устройств. Поскольку они являются основными средствами, то по мере износа должна начисляться амортизация, накапливаемая на дебете счета 02 "Амортизация основных средств".

4. Расходы на оплату труда рабочих, включая обязательные вычеты (ЕСН, НДФЛ, различные фонды). Учет оплаты труда ведется посредством счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", а учет вычетов - посредством счета 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению".

5. Расходы по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов. Многие бухгалтеры рекомендуют использовать для суммирования этих затрат специальные субсчета счета 25, на котором на предварительном этапе будут формироваться данные расходы, прежде чем их спишут на себестоимость объекта строительства. Это аккумулирование имеет в бухгалтерском учете следующий вид:

Дебет 25 Кредит 02

- начислена амортизация по строительным машинам и механизмам.

Дебет 25 Кредит 10

- списана стоимость ГСМ, деталей и других материально-производственных запасов, использованных в ходе содержания и эксплуатации строительных машин и механизмов.

Дебет 25 Кредит 60

- оплачены услуги сторонних организаций по ремонту, техосмотру и прочему техническому обслуживанию строительных машин и механизмов.

Дебет 25 Кредит 70

- оплачен труд работников предприятия по обслуживанию и эксплуатации строительных машин и механизмов.

В дальнейшем счет 25 кредитуется на сумму всех указанных накоплений в корреспонденции со счетом 20 "Основное производство". Сюда же "сливаются" стоимости прочих издержек со счетов 02, 10, 60, 69, 70. Затем накопленная стоимость списывается на дебет счета 08. Впрочем, нередко практикуется ее списание в обход счета 20 (но только со счетов 02, 10, 60, 69, 70, а никак не 25, который не состоит в корреспонденции со счетом 08 напрямую!). О том, как и когда правильно выбрать счет для исчисления себестоимости строительных работ (08 или 20), будет подробно рассказано в главе 5.

Косвенными, иначе - накладными затратами называются такого рода издержки, которые связаны с организационными и управленческими процессами на предприятии при осуществлении строительных работ по текущему проекту. Эти затраты относятся к деятельности предприятия в целом, но без них была бы невозможна реализация инвестиционного проекта. Такие расходы включаются в себестоимость учетного объекта посредством специальных методов. Учет накладных расходов рекомендуется вести по схемам, которые содержатся в Методических указаниях по определению величины накладных расходов в строительстве МДС 81-33.2004, утвержденных Постановлением

Госстроя России от 12 января 2004 г. N 6 и введенных в действие с 9 марта 2004 г. письмом Федерального агентства по строительству и жилищно-коммунальному хозяйству от 17 мая 2004 г. N АП-2725/06.

Согласно Инструкции к Плану счетов при фактическом выполнении работ накладные расходы в бухгалтерском учете надлежит учитывать на счете 26 "Общехозяйственные расходы". Те накладные расходы, которые связаны с содержанием непроизводственной сферы, показано учитывать на счете 29 "Обслуживающие производства и хозяйства". Со счета 26 аккумулированные расходы ежемесячно списываются на дебет счета 20, отражаясь таким образом в себестоимости строящегося объекта. Допустимо также списание с использованием дебета счета реализации (90), если учет затрат на производство строительных работ осуществляется методом накопления за определенный период времени. Только так списываются расходы со счета 29. Собственно говоря, последний случай (с применением счета 90) оптимален для подрядчика или заказчика-подрядчика, выполняющего возведение здания или сооружения.

В бухгалтерском учете формирование накладных расходов происходит при использовании перечисленных выше счетов, то есть 10, 60, 69, 70 и некоторых других - смотря по видам расходов.

### **1.2.3. Расчет экономии и плановая себестоимость**

Расчет экономии предполагает поиск путей для снижения плановой себестоимости с последующим удешевлением строительства. Рекомендуемые методы расчета включают в себя нормативный, прямого калькулирования, пофакторный. Нормативный метод заметно облегчает расчет экономии, этот метод прост и удобен, он дает однозначные результаты, но, к сожалению, не может применяться достаточно широко и часто. Нормативный метод основан на применении норм расходов материалов, заработной платы, времени работы механизмов и иных производственных затрат, служащих основанием для определения себестоимости текущего объекта. Препятствия на пути использования нормативов следующие:

1) нормативы составлялись в советское время, так что нуждаются в адаптации к нынешним условиям (наиболее затруднена ценовая адаптация);

2) существующая система экономически обоснованных нормативов охватывает далеко не все области строительства;

3) объекты строительства слишком разнообразны, что также накладывает определенные ограничения на применение рассматриваемого метода.

Метод прямого калькулирования встречает препятствия в применении на практике из-за высокой трудоемкости вычислений. Между тем он дает весьма точные цифры для нахождения себестоимости строительства. Это связано с тем, что данный метод предусматривает определение плановой себестоимости отдельно по каждой статье капитальных вложений на основании как сметных норм, так и цен за вычетом размера снижения себестоимости, найденного путем расчета по эффекту от организационно-хозяйственных мероприятий и по плану технического развития всего предприятия.

Что касается пофакторного метода, то он применяется чаще всего ввиду своей простоты и надежности. Сущность этого метода сводится к расчету снижения уровня производственных издержек (в сравнении с предыдущими проектами) под воздействием технико-экономических факторов. Попутно учитываются и факторы, которые приводят не к удешевлению, но напротив - к удорожанию стоимости строительства, то есть повышающие планку затрат при ведении строительно-монтажных работ.

### **1.3. Сметная документация на строительство**

Сметная документация составляется в определенной последовательности, переходя от мелких к более крупным элементам строительства, представляющим собой вид работ (затрат): объект - пусковой комплекс - очередь строительства - строительство (стройка) в целом.

#### **Определение**

Сметная документация состоит из локальных смет, локальных сметных расчетов, объектных смет, объектных сметных расчетов, сметных расчетов на отдельные виды затрат, сводных сметных расчетов стоимости строительства (ремонта), сводок затрат и др.

Локальные сметы относятся к первичным сметным документам и составляются на отдельные виды работ и затрат по зданиям и сооружениям или по общеплощадочным работам на основе объемов, определенных при разработке рабочей документации (РД).

Локальные сметные расчеты составляются в случаях, когда объемы работ и размеры затрат окончательно не определены и подлежат уточнению на основании РД, или в случаях, когда объемы работ, характер и методы их выполнения не могут быть достаточно точно определены при проектировании и уточняются в процессе строительства.

Объектные сметы объединяют в своем составе на объект в целом данные из локальных смет и относятся к сметным документам, на основе которых формируются договорные цены на объекты.

Объектные сметные расчеты объединяют в своем составе на объект в целом данные из локальных сметных расчетов и локальных смет и подлежат уточнению, как правило, на основе РД.

Сметные расчеты на отдельные виды затрат составляются в тех случаях, когда требуется определить лимит средств в целом по стройке, необходимых для возмещения затрат, которые не учтены сметными нормативами (компенсации в связи с изъятием земель под застройку; расходы, связанные с применением льгот и доплат, установленных решениями органов государственной власти, и т.п.).

Сводные сметные расчеты стоимости строительства (ремонта) предприятий, зданий и сооружений (или их очередей) составляются на основе объектных сметных расчетов, объектных смет и сметных расчетов на отдельные виды затрат.

### **Обратите внимание**

В случаях, когда наряду с объектами производственного назначения составляется проектно-сметная документация на объекты жилищно-гражданского и другого назначения, рекомендуется составлять сводку затрат, определяющую стоимость строительства предприятий, зданий, сооружений или их очередей.

Одновременно со сметной документацией в составе проекта (рабочего проекта) и РД могут разрабатываться ведомость сметной стоимости строительства объектов, входящих в пусковой комплекс, и ведомость сметной стоимости объектов и работ по охране окружающей среды.

Сметная документация составляется в текущем уровне цен. Однако при этом допускается указывать стоимость работ в двух уровнях цен:

- в базисном уровне, определяемом на основе действующих сметных норм и цен 2001 года;
- в текущем уровне, определяемом на основе цен, сложившихся ко времени составления сметной документации.

Ведение проектно-сметной документации предполагает формирование титульных списков объектов и отдельно формирование собственно проектно-сметной документации. Осуществлять капитальные вложения можно лишь при условии наличия титульных списков. Под титульными списками (титулом стройки) понимается перечень объектов, намеченных к строительству или же к реконструкции. В этих списках указываются сроки начала и завершения строительно-монтажных работ, сметная стоимость этих работ, объемы капитальных вложений по отчетным или иным календарным периодам и прочая важная информация.

Что касается проектно-сметной документации, то она включает в себя собственно проект, чертежи к нему, комплекс технических документов с описанием будущего здания (сооружения), пояснительные записки и другие информационные материалы, которые могут оказаться (и наверняка окажутся) необходимыми при подготовке к намеченному строительству или реконструкции здания или сооружения. Проектно-сметная документация зиждется на двух "китах": она разрабатывается на основе технико-экономических обоснований и технико-экономических расчетов.

Если раскрыть содержание этих двух "китов", то выявится некая совокупность условий, диктующих сметную стоимость строительства для подрядчика (или заказчика-застройщика, осуществляющего строительство хозяйственным способом). Эта совокупность включает в себя нижеследующие факторы:

1. Исходные данные заказчика, в особенности предпроектная и проектная документации (вместе с ведомостями строительных и монтажных работ), листы авторского надзора, акты на дополнительные работы.

2. Действующие сметные нормативы, а также устаревшие (советские) нормативы, которые носят рекомендательный характер, но могут применяться как ценный источник сведений о потребностях капитального строительства. Также данный комплекс включает сведения об отпускных ценах и транспортных расходах на материалы, оборудование, инвентарь и т.д.

3. Отдельные решения органов государственной власти, относящиеся к соответствующей стройке.

В совокупности сметная документация формируется из локальных смет, локальных сметных расчетов, объектных смет, объектных сметных расчетов, сметных расчетов на отдельные виды затрат, сводных сметных расчетов стоимости строительства, сводок затрат и т.д. Перечисленные виды документов относятся к первичной учетной документации.



Локальная смета представляет собой документ, который составляется на отдельные виды работ и затрат по зданию (сооружению) или по общеплощадочным работам на основе объемов, определенных в процессе разработки рабочей документации.

Локальный сметный расчет представляет собой документ, который составляется в случае, когда объемы работ и соответственно размеры затрат не выяснены окончательно по рабочей документации и подлежат дальнейшему уточнению. Кроме того, локальный сметный расчет составляется, когда объемы работ, характер и методы их выполнения не могут быть уточнены до начала строительства.

Объектная смета представляет собой документ, который объединяет в своем составе данные из локальных сметных расчетов на весь объект в целом. Объектная смета относится к тем сметным документам, которые служат основанием для формирования договорных цен на объект строительства.

Объектный сметный расчет представляет собой документ, который объединяет в своем составе информацию по объекту, собранную из локальных смет и локальных сметных расчетов. Этот документ подлежит уточнению на основе рабочей документации.

Составляется вся сметная документация в текущем уровне цен, но при этом целесообразно указать в ней и базисный уровень (он же уровень базисного года). Эта практика более полезна для самого подрядчика, чем для инвестора, поскольку помогает вернее производить расчеты. Базисным годом выступает на сегодняшний день год 2001-й, по которому берутся за эталон действовавшие в ту пору цены и нормы. Собственно нормы берутся из нормативов, образующих иерархическую систему (подробнее см. [главу 2](#)).

Известно, что при сдаче проекта инвестору застройщик-подрядчик (или просто генподрядчик) обязан предъявить технический паспорт на объект, законченный строительством. Однако следует обратить внимание на кое-какую документацию, имеющуюся на руках у подрядчика, еще до того как заключать с ним договор на строительство. Подрядчик должен обладать комплексом технических документов, подтверждающих его готовность выполнить проект указанной сложности. Назовем некоторые из таких документов.

Лист технической информации (ЛТИ) - документ, содержащий описание того или иного вида материалов из числа используемых подрядчиком при проведении строительных работ. В ЛТИ обозначены назначение данного материала, его свойства, применение, упаковка, условия хранения и т.д. Наличие ЛТИ показывает, что подрядчик тщательно выбирает материалы и грамотно ведет их учет.

Информационный лист (ИЛ) - документ, дополняющий ЛТИ и содержащий информацию по более общим вопросам, касающимся применения материалов или решения группы производственных задач по повышению эффективности строительства и росту качества готовых зданий и сооружений за счет рационального использования материалов.

Инструкция по применению материалов представляет собой документ, содержащий описание подготовки и проведения определенного перечня работ с упором на перечисление и характеристику способов подготовки какого-либо материала к осуществлению данных работ.

Системный лист (СЛ) - документ, дающий представление о всех возможных применениях определенного материала в строительстве, а иногда при необходимости включающий в себя и специальные указания по проведению работ с использованием данного материала.

Сертификаты, заключения, результаты испытаний (по конкретному виду материала) служат "завершением картины", то есть дают исчерпывающее представление о том, каким сырьем пользуется подрядчик при производстве работ.

#### **1.4. Методы определения стоимости при составлении смет**

В соответствии с пунктом 3.27 Методик определения стоимости строительной продукции при составлении смет (расчетов) могут применяться следующие методы определения стоимости:

- ресурсный;
- ресурсно-индексный;
- базисно-индексный;
- на основе укрупненных сметных нормативов, в т.ч. банка данных о стоимости ранее построенных или запроектированных объектов-аналогов.

При ресурсном методе определения стоимости осуществляется калькулирование в текущих (прогнозных) ценах и тарифах ресурсов (элементов затрат), необходимых для реализации проектного решения. Калькулирование ведется на основе выраженной в натуральных измерителях потребности в материалах, изделиях, конструкциях, данных о расстояниях и способах их доставки на место строительства, расхода энергоносителей на технологические цели, времени эксплуатации строительных машин и их состава, затрат труда рабочих. Указанные ресурсы выделяются из состава проектных материалов, различных нормативных и других источников.

Ресурсно-индексный метод предусматривает сочетание ресурсного метода с системой индексов на ресурсы, используемые в строительстве.

При применении ресурсного (или ресурсно-индексного) метода в качестве исходных данных для определения прямых затрат в локальных сметных расчетах (сметах) выделяются следующие ресурсные показатели:

- трудоемкость работ (чел.-ч) для определения размеров оплаты труда рабочих, выполняющих соответствующие работы и обслуживающих строительные машины;
- время использования строительных машин (маш.-ч);
- расход материалов, изделий (деталей) и конструкций (в принятых физических единицах измерения: м<sup>3</sup>, м<sup>2</sup>, т и пр.).

Для выделения ресурсных показателей могут использоваться ГЭСН-2001, проектные материалы (в составе проектов, РД) о потребных ресурсах, в том числе:

- ведомости потребности материалов и сводные ведомости потребности материалов, составляемые отдельно на конструкции, изделия и детали (спецификации) и на остальные строительные материалы, необходимые для производства строительных, специальных строительных и монтажных работ на основании государственных элементных сметных норм;
- данные о затратах труда рабочих и времени использования строительных машин, приводимые в разделе проекта "Организация строительства" (в проекте организации строительства - ПОС, в проекте организации работ - ПОР или в проекте производства работ - ППР).

Базисно-индексный метод определения стоимости строительства основан на использовании системы текущих и прогнозных индексов по отношению к стоимости, определенной в базисном уровне цен.

Для пересчета базисной стоимости в текущие (прогнозные) цены могут применяться индексы:

- к статьям прямых затрат (на комплекс или по видам строительно-монтажных работ);
- к итогам прямых затрат или полной сметной стоимости (по видам строительно-монтажных работ, а также по отраслям народного хозяйства).

Приведение в уровень текущих (прогнозных) цен производится путем перемножения элементов затрат или итогов базисной стоимости на соответствующий индекс с последующим суммированием итогов по соответствующим графам сметного документа, при этом для пересчета стоимости эксплуатации машин в соответствующий уровень цен рекомендуется применять индекс на эксплуатацию машин, а к оплате труда механизаторов, входящей в стоимость эксплуатации машин, - индекс на оплату труда.

При методе применения банка данных о стоимости ранее построенных или запроектированных объектов используются стоимостные данные по ранее построенным или запроектированным аналогичным зданиям и сооружениям.

### **1.5. Изменение договорной цены**

Ни заказчик, ни подрядчик не могут изменить договорную цену самостоятельно в одностороннем порядке. Однако в случаях, предусмотренных законодательством или договором подряда, любая из сторон договора имеет право требовать изменения договорной цены.

Что касается открытой договорной цены, то на основании пункта 5 статьи 709 Гражданского кодекса РФ подрядчик может настаивать на ее увеличении, если необходимы дополнительные работы, требующие существенного повышения цены. Понятие "существенное повышение цены" можно определить при заключении договора. Существенным повышением стоимости строительства по аналогии с нормами статьи 744 Гражданского кодекса РФ может быть признано повышение стоимости работ по сравнению со сметой не менее чем на 10 процентов. О необходимости повышения цены подрядчик обязан своевременно предупредить заказчика (п. 3 ст. 743 Гражданского кодекса РФ).

В том случае, если заказчик не ответил в установленный срок, подрядчик обязан приостановить дополнительные работы. В противном случае подрядчик лишается права требовать от заказчика оплаты этих работ и возмещения убытков, даже когда такие работы были включены в акт приемки, подписанный представителем заказчика.

Заказчик же в свою очередь может требовать только снижения открытой цены. При этом он должен обосновать свое требование.

В отношении твердой договорной цены следует отметить следующее. Согласно пункту 6 статьи 709 Гражданского кодекса РФ, подрядчик имеет право требовать ее увеличения, если существенно возросла стоимость материалов и оборудования, а также оказанных ему субподрядчиками услуг. В случае отказа заказчика от выполнения данного требования подрядчик может настаивать на расторжении договора в соответствии со статьей 451 Гражданского кодекса РФ.

По требованию заказчика твердая договорная цена может быть изменена в следующих случаях:

- фактические расходы подрядчика окажутся меньше тех, которые учитывались при определении договорной цены. При этом заказчик должен доказать, что ухудшилось качество выполненных работ (п. 1 ст. 710 Гражданского кодекса РФ);
- подрядчик нарушил договор подряда, что ухудшило результат работы (п. 1 ст. 723 Гражданского кодекса РФ).

## **1.6. Формирование источников финансирования**

После того как удалось установить сметную (плановую) себестоимость проекта, инвестиционный процесс переходит в следующую фазу, заключающуюся в поиске денежных средств для покрытия предстоящих расходов. Восполнение расходов в строительстве носит название финансирования, поэтому саму фазу инвестиционного процесса уместно назвать формированием источников финансирования. Под источниками финансирования понимаются любые реальные источники денежных средств: фонды самого предприятия, привлеченные от сторонних субинвесторов средства, суммы из кредитных учреждений (банков). В своей совокупности средства из означенных источников формируют долгосрочные инвестиции по статьям капитальных вложений.

### **1.6.1. Долгосрочные инвестиции**

Настало время в деталях рассмотреть неоднократно фигурировавшее прежде понятие долгосрочных инвестиций, с тем чтобы сформировать источники их финансирования. Это особенно важно потому, что дает представление о составе и характеристиках источников. Наиболее острым для любого бизнесмена является вопрос: "Откуда берутся инвестиции?" Бухгалтер также должен иметь представление о том, как возникают источники финансирования.

Прежде всего нужно обратить внимание на тот факт, что инвестиции по срокам их вложения различаются на долгосрочные и краткосрочные. Краткосрочные вложения производятся на период до 12 месяцев, тогда как долгосрочные - на период более одного года. Именно под долгосрочными инвестициями обычно понимаются капитальные вложения в создание любых внеоборотных активов, не предназначенных для продажи, то есть в том числе и в строительство основных средств для собственных нужд. В нашем случае такие инвестиции представляют собой вложение денежных ресурсов в строительство. Такая трактовка связана с тем, что основное средство, созданное строительством, приносит доход на протяжении очень длительного временного интервала.

Источники долгосрочных инвестиций принято подразделять на собственные средства организации, заемные средства, а также ассигнования из местного или федерального бюджета и поступления от организаций-спонсоров. Собственные средства организации представлены капиталом фирмы, но не всем, разумеется (весь задействован в обороте в виде тех или иных активов), а тремя его составляющими - уставным, добавочным и резервным капиталами. Кроме того, в состав собственных средств включаются различные фонды, прибыль и амортизационные отчисления.

Уставный капитал обозначается в бухгалтерском деле еще и как уставный фонд, складочный капитал. Он представляет собой величину собственного капитала, внесенного учредителями в виде денежной суммы или вещного имущества в момент создания организации. Складочный капитал зарегистрирован в учредительных документах (Уставе организации), отчего и называется уставным. Учет уставного капитала ведется посредством счета 80 "Уставный капитал", где фиксируются движения средств, составляющих этот вид капитала.

Резервный капитал функционально служит страховым для организации, поскольку предназначается для возмещения убытков и (или) для выплаты доходов инвесторам, кредиторам. Он применяется в тех случаях, когда на указанные цели не хватает чистой прибыли. Учет резервного капитала ведется посредством счета 82 "Резервный капитал", где отмечается изменение средств резервного капитала.

Определенные изменения финансового состояния, возникающие в процессе хозяйственной деятельности организации, меняют уставный капитал и требуют его перерегистрации. Если же подобные изменения не приводят к столь серьезным последствиям, то бухгалтером (с одобрения руководства) вводится счет добавочного капитала. Сюда включаются в первую очередь суммы прироста стоимости внеоборотных активов. Учет добавочного капитала осуществляется посредством счета 83 "Добавочный капитал", где можно оценить состояние и движение прирастающих собственных средств предприятия.

Заметим, что уставный, резервный и добавочный капиталы трудно использовать в качестве источников для долгосрочных инвестиций, поскольку данные источники уже составляют имущество

организации, то есть задействованы в воспроизводстве. А иногда подобное использование просто невозможно, например, в акционерных обществах, где в перечне направлений использования резервного капитала, предусмотренных законом об этих обществах, ничего не сказано об использовании его как источника финансирования капитальных вложений.

Следующий, надежный и наиболее удобный в применении источник финансирования долгосрочных инвестиций - прибыль, определяемая в бухучете как разность между доходами и расходами организации. За счет отчислений от чистой прибыли в организации создаются фонды специального назначения (целевые фонды), либо прибыль используется без образования фондов. Средства чистой прибыли отражаются на счете 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

Другой источник финансирования - накопленные суммы амортизационных отчислений. Так как амортизационные отчисления включаются в себестоимость продукции (работ, услуг), то они являются частью поступлений с реализации. Выручка от продажи формирует денежные средства на расчетном счете организации, то есть на банковском счете оказываются деньги, которые могут использоваться для финансирования капитальных вложений в основные средства. В бухгалтерском учете использование амортизации как источника финансирования отражается дебетованием счета 90 "Продажи" на сумму, равную остаткам, аккумулированным на счете 02 "Амортизация основных средств".

Заемные источники финансирования капитальных вложений представлены кредитами банков и займами от других юридических или физических лиц. Кредиты банков и заемные средства предоставляются на условиях возвратности и учитываются на счетах 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" и 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам", где показывают величину этих средств. В бухгалтерском учете должен быть заранее предусмотрен источник возврата не только самих средств (что очевидно), но и начисленных по ним процентов. Следует заметить, что инвестор, пользующийся кредитами и займами для осуществления капитальных вложений, не имеет соинвесторов: кредиторов нельзя рассматривать как участников инвестиционного процесса. Кредит (займ) и инвестиция сильно разнятся между собой, поскольку дольщики-инвесторы всегда больше рискуют, чем кредиторы.

Денежные ресурсы от соинвесторов являются еще одним источником финансирования долгосрочных инвестиций и называются привлеченными средствами. Справедливости ради нужно сказать, что целевое финансирование соинвесторов представляет собой лишь одну из разновидностей привлеченных средств. Другие разновидности - бюджетные ассигнования и спонсорские поступления (или иные безвозвратные средства). В любом случае поступившие на расчетный счет организации денежные средства такого рода отражаются в бухгалтерском учете на счете 86 "Целевое финансирование".

### **1.6.2. Привлечение средств на капвложения**

Обоснованием экономической целесообразности, объема и сроков осуществления капитальных вложений служит инвестиционный проект. Он представлен бизнес-планом и сопутствующей документацией, в особенности технической и проектно-сметной, разработанной в соответствии с законодательством Российской Федерации и утвержденной в установленном порядке нормами и правилами. При этом бизнес-план рассматривается как описание практических действий по осуществлению инвестиций.

Иными словами, каждый инвестиционный проект включает в себя две равнозначные части: во-первых, бумаги, в которых пошагово описывается процесс вложения и объясняется, почему таким путем можно получить прибыль; во-вторых, бумаги, в которых обрисовываются технические и экономические характеристики объекта основных средств, на создание которого предприятием привлечены финансовые средства.

Говоря об инвестиционных проектах, нельзя не упомянуть про приоритетные инвестиционные проекты. Так называются инвестиционные проекты, включенные в перечень, утвержденный Правительством Российской Федерации.

Важнейшей информацией, которую требуется отобразить в бизнес-плане, является срок окупаемости данного инвестиционного проекта. Этот срок является периодом со дня начала финансирования инвестиционного проекта и заканчивая днем, когда накопленная сумма чистой прибыли (с амортизационными отчислениями) начинает заметно превосходить объем инвестиционных затрат.

Бизнес-план одинаково пригоден как для привлечения дольщика, так и для скорого (и верного) получения кредита или займа. Поступление средств от дольщика, то есть соинвестора, отображается в бухгалтерском учете организации проводкой:

Дебет 51 Кредит 86

- начислены средства целевого финансирования, поступившие на банковский расчетный счет от

соинвестора.

Обоснованием для этой проводки служит договор с соинвестором о совместном участии в инвестиционном проекте, а также банковская выписка о состоянии расчетного счета.

Получение банковского кредита или займа от юридического (вариант - физического) лица отображается проводкой:

Дебет 51 Кредит 66 (67)

- переведены заемные средства под финансирование капитальных вложений на банковский расчетный счет. Обосновывающие проводку документы - кредитный договор (договор займа) и банковская выписка.

Начисление процентов по краткосрочным кредитам и займам, полученным для создания внеоборотных активов, отображается впоследствии проводкой:

Дебет 08 Кредит 66

- начислены проценты по краткосрочному займу под финансирование капитальных вложений. Проводка выполняется до ввода активов в эксплуатацию. Обосновывающие ее документы - кредитный договор (договор займа) и банковская выписка.

Когда начисляются проценты по долгосрочным кредитам и займам, полученным для создания внеоборотных активов, то до ввода их в эксплуатацию выполняется проводка:

Дебет 08 Кредит 67

- начислены проценты по долгосрочному займу под финансирование капитальных вложений. Обосновывающие документы - кредитный договор (договор займа) и банковская выписка.

Чтобы этими счетами было удобнее пользоваться, бухгалтеру целесообразно к ним открывать следующие субсчета:

66-1, 67-1 - "Основной долг по полученным кредитам банков";

66-2, 67-2 - "Проценты к уплате по полученным кредитам банков";

66-3, 67-3 - "Основной долг по просроченным кредитам банков";

66-4, 67-4 - "Проценты к уплате по просроченным кредитам банков";

66-5, 67-5 - "Штрафные санкции по кредитным договорам";

66-6, 67-6 - "Кредиты банков, полученные по операциям учета долговых обязательств";

66-7, 67-7 - "Кредиты и займы для работников".

Как видно, во всех случаях (то есть при любом использовании счетов 66 и 67) по кредиту отражается получение кредитов, по дебету - их погашение. Таким образом, кредитовое сальдо субсчетов к этим счетам покажет нам сумму полученного и непогашенного кредита на начало и конец отчетного периода.

Следует заметить, что предложение выделить субсчета к счетам 66 и 67 имеет под собой еще одно основание. Дело в том, что организации в процессе осуществления инвестиционного проекта еще не раз предстоит, что называется, "влезть в долги". Варианты проводок могут быть тогда разнообразны, наиболее типичными стоит назвать, однако, следующие:

Дебет 50, 51, 52, 55 Кредит 66 (67)

- поступили заемные средства в кассу, на банковский расчетный счет, на банковский валютный счет; также направлены заемные средства на открытие аккредитива.

Дебет 60 Кредит 66 (67)

- направлен кредит (заем) на предоплату поставщику (либо на погашение задолженности перед поставщиком).

Дебет 68 Кредит 66 (67)

- произведены расчеты с бюджетом по налогам за счет полученных кредитов (без перевода заемных средств на банковский расчетный счет организации).

Дебет 76 Кредит 66 (67)

- произведены расчеты с арендодателем по аренде помещения (без перевода денежных средств на банковский расчетный счет организации).

## **Глава 2. Бухгалтерский учет в строительных организациях**

### **2.1. Внеоборотные активы**

Строительные организации при ведении бухгалтерского учета руководствуются действующим порядком, а также отраслевыми особенностями строительства. Рассмотрим более подробно особенности структуры, формирования и учета внеоборотных активов в строительных организациях.

Согласно Приказу Минфина РФ от 22 июля 2003 г. N 67н "О формах бухгалтерской отчетности

организаций", в состав внеоборотных активов организации включаются:

- основные средства;
- нематериальные активы;
- незавершенное строительство;
- доходные вложения в материальные ценности;
- долгосрочные финансовые вложения;
- отложенные налоговые активы;
- прочие внеоборотные активы.

### **Основные средства**

Организации учитывают основные средства в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утвержденным приказом Минфина РФ от 30 марта 2001 г. N 26н и Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденными приказом Минфина РФ от 13 октября 2003 г. N 91н.

К основным средствам согласно ПБУ 6/01 относятся здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и прочие соответствующие объекты. В составе основных средств учитываются также: капитальные вложения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы); капитальные вложения в арендованные объекты основных средств; земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы).

Для принятия к бухгалтерскому учету активов в качестве основных средств необходимо единовременное выполнение следующих условий:

а) использование в производстве продукции при выполнении работ или оказании услуг, либо для управленческих нужд организации, либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование.

б) использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

в) организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов;

г) способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

В составе производственных основных средств строительные организации наряду с предметами общего назначения учитывают специфические виды основных средств:

- строительные машины и механизмы, предназначенные для использования при производстве строительно-монтажных работ (землеройные машины и оборудование - экскаваторы, бульдозеры, скреперы и др.; подъемно-транспортное оборудование - башенные и стреловые краны на гусеничном и пневматическом ходу и др.; строительно-отделочные машины и оборудование - для малярных, штукатурных работ, устройства для отделки пола, мягких кровель и др.);

- временные титульные здания и сооружения, к которым относятся специально возводимые или приспособляемые на период строительства производственные, складские, вспомогательные, жилые и общественные здания и сооружения, необходимые для производства строительно-монтажных работ и обслуживания работников строительства (временные склады, производственные мастерские, конторы строительных участков, автомобильные и землевозные дороги и проезды и др.). Указанные объекты возводятся (приобретаются) за счет средств заказчиков, включаемых в сметную стоимость строительства;

- строительный механизированный инструмент, который согласно подп. "б" пункта 50 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. N 34н, учитывается в составе основных средств.

К этому виду основных средств относятся инструменты с электроприводом, пневмоприводом, гидроприводом и мотоприводом для сверления отверстий, шлифования и другой обработки поверхностей, разрушения конструкций и др. (рубанки, пилы, штукатурно-затирачные машины, сверлильные машины, перфораторы, трамбовки, отбойные молотки, бетоноломы и др.).

По степени использования основные средства подразделяются на находящиеся:

- в эксплуатации;
- в запасе (резерве);

- в ремонте;
- в стадии достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации и частичной ликвидации;
- на консервации.

Основные средства в зависимости от имеющихся у организации прав на них также подразделяются на:

- основные средства, принадлежащие на праве собственности (в том числе сданные в аренду, переданные в безвозмездное пользование, переданные в доверительное управление);
- основные средства, находящиеся у организации в хозяйственном ведении или оперативном управлении (в том числе сданные в аренду, переданные в безвозмездное пользование, переданные в доверительное управление);
- основные средства, полученные организацией в аренду;
- основные средства, полученные организацией в безвозмездное пользование;
- основные средства, полученные организацией в доверительное управление.

Формирование производственной базы основных средств производится в случаях: приобретения, сооружения и изготовления за плату; сооружения и изготовления самой организацией; поступления от учредителей в счет вкладов в уставный капитал; поступления от юридических и физических лиц безвозмездно; поступления в дочерние (зависимые) общества от головной организации; в других случаях.

В бухгалтерском учете поступление основных средств в организацию осуществляется по первоначальной стоимости, которой признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов.

Согласно пункту 18 ПБУ 6/01, начисление амортизации объектов основных средств производится одним из следующих способов:

- линейный способ;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Применение одного из способов начисления амортизации по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу.

Однако организации при исчислении амортизации в бухгалтерском учете также могут применять Классификацию основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденную постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. N 1 (данное Постановление было издано для определения сумм амортизации, принимаемых для исчисления налога на прибыль).

### **Обратите внимание**

Организации могут списывать на затраты на производство (расходы на продажу) по мере отпуска основных средств в производство или эксплуатацию, в случае, если стоимость основных средств не превышает 20 000 рублей за единицу, а также приобретенные книги, брошюры и т.п.

Годовая сумма амортизационных отчислений определяется:

- при линейном способе - исходя из первоначальной (восстановительной) стоимости объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта;
- при способе уменьшаемого остатка - исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента ускорения, установленного в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- при способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования - исходя из первоначальной (восстановительной) стоимости объекта основных средств и соотношения, в числителе которого число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе - сумма чисел лет срока полезного использования объекта.

В течение отчетного года амортизационные отчисления по объектам основных средств начисляются ежемесячно независимо от применяемого способа начисления в размере 1/12 годовой суммы.

По основным средствам, используемым в организациях с сезонным характером производства, годовая сумма амортизационных отчислений по основным средствам начисляется равномерно в течение периода работы организации в отчетном году.

Начисление амортизации начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем

принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и производится до полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета.

В течение срока полезного использования объекта основных средств начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев перевода его по решению руководителя организации на консервацию на срок более трех месяцев, а также в период восстановления объекта, продолжительность которого превышает 12 месяцев.

### **Нематериальные активы**

Нормативное регулирование бухгалтерского учета нематериальных активов осуществляется на основании Положения по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" ПБУ 14/2000, утвержденного приказом Минфина России от 16 октября 2000 г. N 91н. Для того, чтобы объект был отнесен к нематериальным активам, он должен:

- не иметь материально-вещественной (физической) структуры;
- может быть идентифицирован (выделен, отделен) от другого имущества;
- использоваться в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;
- использоваться в течение длительного времени, т.е. срок полезного использования или обычного операционного цикла превышает 12 месяцев (более 12 месяцев);
- не предназначаться для последующей перепродажи;
- обладать способностью приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;
- иметь надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и исключительное право у организации на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения патента, товарного знака)).

Таким образом, к нематериальным активам относятся:

- 1) исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;
- 2) исключительное авторское право на программы ЭВМ, базы данных;
- 3) имущественное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем;
- 4) исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров;
- 5) исключительное право патентообладателя на селекционные достижения;
- 6) деловая репутация организации;
- 7) организационные расходы.

К бухгалтерскому учету нематериальные активы принимаются по первоначальной стоимости, которая определяется в зависимости от способа их поступления.

Приобретение за плату - фактические расходы на приобретение; суммы, уплачиваемые продавцу; суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением актива; регистрационные сборы, патентные пошлины; невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением актива; вознаграждения посредническим организациям; иные расходы.

Создание самой организацией - сумма фактических расходов на создание, изготовление (за исключением НДС и иных возмещаемых налогов).

Внесение в счет вклада в уставный капитал - денежная оценка, согласованная учредителями.

Получение по договору дарения - рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Получение по договору мены - исходя из стоимости товаров, переданных или подлежащих передаче организацией.

Организационные расходы - в денежной оценке, согласованной учредителями.

Деловая репутация - разница между суммой, уплачиваемой продавцу, и суммой всех активов и обязательств по бухгалтерскому учету.

### **Незавершенное строительство**

Под незавершенным строительством понимаются капитальные затраты строительной организации по возведению объектов строительства с начала строительства до ввода объектов в эксплуатацию. Капитальное строительство включает в себя как работы по строительству новых объектов, так и работы по расширению, реконструкции и техническому перевооружению действующих



объектов основных средств.

Учет затрат незавершенного строительства осуществляется на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы" (субсчет "Строительство объектов основных средств") и ведется по объектам с начала строительства до сдачи в эксплуатацию. После этого они зачисляются в состав основных средств как отдельные инвентарные здания, сооружения и оборудование.

Затраты при строительстве объектов основных средств группируются по технологической структуре расходов, которая определяется сметной документацией.

Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденным письмом Минфина России от 30 декабря 1993 г. N 160 (данное Положение применяется в части, не противоречащей более поздним нормативным документам по бухгалтерскому учету), рекомендуется группировать расходы по статьям:

- строительные работы;
- приобретение оборудования, сданного в монтаж;
- монтаж оборудования;
- приобретение оборудования, не требующего монтажа; инструмента и инвентаря; оборудования, требующего монтажа, но предназначенного для постоянного запаса;
- прочие капитальные затраты.

При этом следует отметить, что в бухгалтерском учете оборудование, требующее монтажа, отражается на счете 07 "Оборудование к установке". Рассмотрим более подробно затраты, учитываемые на данном счете.

Термин "оборудование к установке" обусловлен особенностями технологии процесса капитального строительства и относится исключительно к данному виду деятельности. К оборудованию, требующему монтажа, относятся технологическое, энергетическое и производственное оборудование (включая оборудование для мастерских, опытных установок и лабораторий), требующее монтажа и предназначенное для установки в строящихся (реконструируемых) объектах, а также оборудование, вводимое в действие только после сборки его частей и прикрепления к фундаменту или опорам, к полу, междуэтажным перекрытиям и прочим несущим конструкциям зданий и сооружений, а также комплекты запасных частей такого оборудования. Оборудование, которое подлежит установке, является разновидностью материально-производственных запасов, используемых при осуществлении строительных работ. Следовательно, его стоимость относится на увеличение первоначальной стоимости объекта капитального строительства, на котором данное оборудование будет установлено.

Фактическая себестоимость приобретенного для установки оборудования должна формироваться с учетом требований Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов", утвержденного Приказом Минфина РФ от 9 июня 2001 г. N 44н (ПБУ 5/01). Порядок учета затрат, связанных с приобретением и установкой оборудования на объекте строительства, зависит от способа производства (подрядного или хозяйственного), а также от того, на кого возложена обязанность обеспечения стройки оборудованием. В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Положением N 160, оборудование, предназначенное для установки, заказчик учитывает на счете 07 "Оборудование к установке", а подрядная строительная организация - на соответствующем субсчете к счету 10 "Материалы".

Если обеспечение строительства оборудованием возложено на заказчика, бухгалтерский учет его приобретения, монтажа и ввода в эксплуатацию осуществляет только заказчик. В его учете оборудование, требующее монтажа, отражается на счете 08 по фактическим расходам, связанным с приобретением оборудования, с того месяца, в котором начаты работы по его установке на постоянном месте эксплуатации (прикрепление к фундаменту, полу, междуэтажному перекрытию или другим несущим конструкциям здания (сооружения)) или начата укрупнительная сборка оборудования.

Оборудование, полученное от заказчика для монтажа, подрядная строительная организация учитывает на забалансовом счете 005 "Оборудование, принятое для монтажа". Аналитический учет данного оборудования строительная организация ведет по заказчикам, видам оборудования в оценке, установленной в документах заказчика.

Завезенное заказчиком на строительную площадку оборудование подрядная строительная организация в бухгалтерском учете отражает следующим образом:

Дебет 005 "Оборудование, принятое для монтажа"

- отражена стоимость оборудования, переданного в монтаж;

Дебет 20 "Основное производство" Кредит 10 "Материалы", 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", 69 "Расчеты по социальному обеспечению и страхованию" и др.

- отражены затраты на монтаж полученного оборудования;

Кредит 005 "Оборудование, принятое для монтажа"

- списана с учета стоимость оборудования, переданного в монтаж.

Если в соответствии с договором строительного подряда поставку оборудования, предназначенного для установки на строящемся объекте, осуществляет заказчик, то стоимость такого оборудования формируется на счете 07 "Оборудование к установке". Данные хозяйственные операции в учете заказчика следует отражать следующими записями:

Дебет 07 "Оборудование к установке" Кредит 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", 10 "Материалы", 69 "Расчеты по социальному обеспечению и страхованию", 26 "Общехозяйственные расходы" и др.

- отражены заготовительно-складские расходы;

Дебет 07 "Оборудование к установке" Кредит 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"

- отражены транспортные услуги сторонних организаций, связанные с транспортировкой оборудования, предназначенного для установки на строящемся объекте.

Принятие к бухгалтерскому учету оборудования, внесенного учредителями в счет их вкладов в уставный (складочный) капитал организации, отражается записью:

Дебет 07 "Оборудование к установке" Кредит 75 "Расчеты с учредителями".

При получении заказчиком от инвестора оборудования, требующего установки, в качестве инвестиций его стоимость отражается:

Дебет 07 "Оборудование к установке" Кредит 86 "Целевое финансирование".

Следует отметить, что на счете 07 не учитывается оборудование, не требующее монтажа: транспортные средства, свободно стоящие станки, строительные механизмы, сельскохозяйственные машины, производственный инструмент, измерительные и другие приборы, производственный инвентарь и др. Если оборудование не требует монтажа, то затраты на его приобретение отражаются непосредственно на счете 08, субсчет "Приобретение отдельных объектов основных средств".

### Пример

Строительная организация, являющаяся заказчиком объекта капитального строительства, приобрела оборудование, предназначенное к установке. Стоимость оборудования составила 220 000,00 руб. (в том числе НДС 33 559,00 руб.). Стоимость услуг транспортной компании, связанных с доставкой оборудования, составила 28 000,00 руб. (в том числе НДС 4271,00 руб.). Сумма заработной платы складского персонала, приходящаяся на приобретенное оборудование, составила 3700,00 руб. В бухгалтерском учете указанная операция будет отражена следующим образом:

Дебет 07 Кредит 60

- 186 441,00 руб. - отражено поступление оборудования;

Дебет 19 Кредит 60

- 33 559,00 руб. - выделен НДС по приобретенному оборудованию;

Дебет 07 Кредит 76

- 23 729,00 руб. - отражены расходы транспортной организации;

Дебет 19 Кредит 76

- 4271,00 руб. - выделен НДС по оказанным транспортной компанией услугам;

Дебет 07 Кредит 70

- 3700,00 руб. - начислена заработная плата складского персонала, относящаяся к приобретенному для установки оборудованию.

Таким образом, по дебету счета 07 заказчиком формируется фактическая себестоимость приобретенного для установки на строящемся объекте оборудования. В данном примере она равна 213 870,00 руб.

В последующем заказчик передал данное оборудование строительству подрядной строительной организации. В учете была сделана запись:

Дебет 08 Кредит 07

- 213 870,00 руб. - отражена передача оборудования подрядной организации по фактической себестоимости.

Переданное заказчиком объекта строительства оборудование, требующее монтажа, подрядная строительная организация учитывает на счете 005 "Оборудование, принятое для монтажа". Следовательно, стоимость самого оборудования не включается в стоимость выполненных строительных работ, отражаемую в справке формы N КС-3, а указывается лишь стоимость выполненных подрядчиком монтажных работ. После сдачи объекта строительства подрядная строительная организация списывает установленное оборудование с забалансового счета 005.

Стоимость работ по монтажу оборудования в бухгалтерском учете заказчика отражается Дебет 08 Кредит 60.

Если оборудование, предназначенное к установке на строящемся объекте, приобретает подрядная строительная организацией, то фактическая ее стоимость формируется так же, как и у

заказчика, структура затрат аналогична. Отличие заключается в том, что приобретенное для установки на строящемся объекте оборудование подрядчик учитывает не на счете 07, а на счете 10. В этом случае стоимость оборудования, а также работ по его установке включается в справку формы N КС-3.

### **Пример**

Подрядная строительная организация приобрела оборудование для дальнейшей его установки на объекте капитального строительства, возводимом для заказчика. Стоимость оборудования составляет 283 200,00 руб. (в том числе НДС 43 200,00 руб.). Транспортные услуги сторонней организации по доставке оборудования составили 23 600,00 руб. (в том числе НДС 3600,00 руб.), себестоимость работ по установке оборудования - 48 000,00 руб. После сдачи работ заказчику выставлен счет согласно договору на сумму 380 000,00 руб.

В бухгалтерском учете подрядной строительной организации данная ситуация будет отражена следующим образом:

Дебет 10 Кредит 60

- 240 000,00 руб. - оприходовано приобретенное оборудование;

Дебет 19 Кредит 60

- 43 200,00 руб. - выделен НДС по приобретенному оборудованию;

Дебет 10 Кредит 76

- 20 000,00 руб. - отражены транспортные расходы, связанные с доставкой оборудования;

Дебет 19 Кредит 76

- 3600,00 руб. - выделен НДС по транспортным услугам;

Дебет 20 Кредит 10

- 260 000,00 руб. - списана фактическая стоимость приобретенного оборудования;

Дебет 20 Кредит 10, 70, 69 и т.д.

- 48 000,00 руб. - списаны на себестоимость работ затраты, связанные с установкой

оборудования;

Дебет 62 Кредит 90

- 380 000,00 руб. - отражена выручка, связанная со сдачей выполненных

строительно-монтажных работ;

Дебет 90 Кредит 20

- 308 000,00 руб. - списана себестоимость выполненных работ;

Дебет 90 Кредит 68

- 57 966,00 руб. - начислен НДС по выполненным и сданным работам.

Прочие капитальные затраты по незавершенному строительству, относящиеся к нескольким объектам, распределяются между объектами пропорционально сметной стоимости строительства. Также между объектами распределяются и общехозяйственные (накладные) расходы. Распределение общехозяйственных расходов в зависимости от порядка, закрепленного в учетной политике, может осуществляться пропорционально основной зарплате работников, которые заняты на объекте; численности работников на объекте; стоимости объекта по смете; материальным затратам на строительство; прямым затратам на строительство.

### **Обратите внимание**

Не все затраты заказчика по капитальному строительству формируют инвентарную стоимость объектов, вводимых в эксплуатацию (затраты по строительству, в размере которых объект вводится в состав основных средств). В связи с этим затраты по капитальному строительству предлагается рассматривать отдельно - как затраты, формирующие инвентарную стоимость объектов основных средств, и затраты по работам, не давшим результата.

Следует отметить, что согласно пункту 1 статьи 130 Гражданского Кодекса недостроенные объекты относятся к недвижимости. На это же указано и в пункте 16 постановления пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 25 февраля 1998 г. N 8. В нем отмечено, что не завершенные строительством объекты, не являющиеся предметом действующего договора строительного подряда, относятся к недвижимому имуществу.

Таким образом, при продаже объекта незавершенного строительства организация должна сначала расторгнуть договор подряда, а затем зарегистрировать право собственности на объект в соответствии с Федеральным законом от 21 июля 1997 г. N 122-ФЗ "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним".

## **Доходные вложения в материальные ценности**

На счете 03 "Доходные вложения в материальные ценности" организация отражает наличие и движение своих вложений в часть имущества, здания, помещения, оборудование и другие ценности, имеющие материально-вещественную форму и предоставляемые организацией за плату во временное владение и пользование (включая договоры финансовой аренды и проката).

Доходные вложения в материальные ценности (инвестиции в аренду имущества), как объект бухгалтерского учета, представляют собой инвестиции в приобретение активов (включая имущественные комплексы), предназначенные для сдачи в аренду как с переходом права собственности на арендуемое имущество (или с правом выкупа после окончания срока аренды и завершения арендных платежей), так и без изменения статуса собственника (без права выкупа).

Таким образом, организации на счете 03 "Доходные вложения в материальные ценности" учитывают имущество, которое планируется использовать в следующих целях:

- для сдачи в аренду;
- для сдачи в лизинг;
- для сдачи в прокат.

Материальные ценности, приобретенные организацией и предназначенные для предоставления за плату во временное пользование (временное владение и пользование) с целью получения дохода, принимаются к бухгалтерскому учету по дебету счета 03 "Доходные вложения в материальные ценности" по первоначальной стоимости исходя из фактических затрат на их приобретение, включая расходы по доставке, монтажу и установке. Такими затратами могут быть: суммы, уплаченные в соответствии с договором продавцу; суммы, уплаченные за доставку и монтаж; суммы, уплаченные за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением этого имущества; регистрационные сборы и иные аналогичные платежи, связанные с регистрацией прав организации на это имущество (например, расходы, связанные с регистрацией автомобиля в ГИБДД); другие затраты, непосредственно связанные с приобретением этого имущества.

Затраты на покупку имущества организация учитывает по дебету счета 08 "Вложения во внеоборотные активы". Принятие на учет имущества (ввод в эксплуатацию) отражается проводкой Дебет 03 Кредит 08.

Амортизация по такому имуществу начисляется в том же порядке, что и амортизация по основным средствам. Для учета амортизации имущества, предназначенного для предоставления во временное пользование (владение) другим организациям, на счете 02 можно открыть отдельный субсчет "Амортизация имущества, предназначенного для предоставления во временное пользование (владение)".

Передача имущества во временное пользование (владение) другим организациям, а также возврат такого имущества отражаются внутренними проводками по счету 03.

### **Пример**

Строительная организация приобрела по договору купли-продажи специализированную землеройную технику. Стоимость техники согласно договору составляет 9 600 000,00 руб. (в том числе НДС 1 464 407,00 руб.). За регистрацию автомобиля в ГИБДД (проведение технического осмотра, получение свидетельства о регистрации транспортного средства и номерных знаков) было заплачено 2700,00 руб. В последующем данная техника была передана подрядной организации по договору аренды, без права выкупа.

В бухгалтерском учете данная операция была отражена следующим образом:

Дебет 08 Кредит 60

- 8135 593,00 руб. - оприходована спецтехника;

Дебет 19 Кредит 60

- 1464 407,00 руб. - выделен НДС по приобретенной спецтехнике;

Дебет 60 Кредит 51

- 9600 000,00 руб. - произведена оплата за спецтехнику;

Дебет 71 Кредит 50

- 2700,00 руб. - выданы из кассы деньги подотчетному лицу для оплаты регистрационных сборов;

Дебет 08 Кредит 71

- 2700,00 руб. - плата за регистрацию учтена в балансовой стоимости автомобиля (на основании авансового отчета подотчетного лица).

Дебет 03-1 Кредит 08

- 8138 293,00 руб. - спецтехника зачислена в состав основных средств организации;

Дебет 68 Кредит 19

- 1464 407,00 руб. - осуществлен вычет по НДС;  
Дебет 03-2 Кредит 03-1
- 8138 293,00 руб. - спецтехника передана по договору аренды подрядной организации.

### **Долгосрочные финансовые вложения**

Правила формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации о финансовых вложениях организации установлены Положением по бухгалтерскому учету "Учет финансовых вложений", утвержденным Приказом Минфина РФ от 10 декабря 2002 г. N 126н (ПБУ 19/02).

Так, в составе долгосрочных финансовых вложений организация отражает вклады в ценные бумаги, вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, в договоры о совместной деятельности и суммы предоставленных займов. Необходимым условием отнесения указанных финансовых вложений к долгосрочным является их срок свыше одного года. Если этот срок не превышает год, то тогда указанные вложения относятся к краткосрочным финансовым вложениям.

Учет инвестиций организации в государственные ценные бумаги, акции, облигации и иные ценные бумаги других организаций, уставные (складочные) капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы осуществляется на счете 58 "Финансовые вложения".

К счету 58 "Финансовые вложения" могут быть открыты субсчета:

- 58-1 "Паи и акции";
- 58-2 "Долговые ценные бумаги";
- 58-3 "Предоставленные займы";
- 58-4 "Вклады по договору простого товарищества" и др.

### **Отложенные налоговые активы**

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль", утвержденным приказом Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. N 114н (ПБУ 18/02), под отложенным налоговым активом понимается та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

В бухгалтерском учете отложенный налоговый актив отражается на счете 09 "Отложенные налоговые активы".

Возникновение отложенных налоговых активов в отчетном периоде отражается записью Дебет 09 Кредит 68.

Отложенные налоговые активы увеличивают величину условного расхода по налогу на прибыль отчетного периода. Необходимым условием появления отложенного налогового актива является вероятность, что организация получит налогооблагаемую прибыль в последующих отчетных периодах.

По мере уменьшения или полного погашения отложенных налоговых активов составляется обратная запись Дебет 68 Кредит 09.

В этом случае уменьшается условный расход по налогу на прибыль отчетного периода. Если в текущем отчетном периоде отсутствует налогооблагаемая прибыль, то уменьшение отложенных налоговых активов не производится. Сумма отложенного налогового актива останется без изменения до возникновения в организации налогооблагаемой прибыли.

Величина отложенного налогового актива определяется как произведение вычитаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату:

$$\text{ОНА} = \text{ВВР} \times \text{С}, \text{ где}$$

- ОНА - отложенные налоговые активы;
- ВВР - вычитаемые временные разницы;
- С - ставка налога на прибыль.

Вычитаемые временные разницы представляют собой доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль - в другом или в других отчетных периодах. Причинами возникновения вычитаемых временных разниц являются различные моменты признания дохода (расхода), принимаемые для целей бухгалтерского учета и налогообложения прибыли.

Различают вычитаемые временные разницы четырех типов.

Вычитаемые временные разницы первого типа появляются тогда, когда доходы, учтенные для целей налогообложения в данном отчетном периоде, в системе бухгалтерского учета будут учтены в другом или в других отчетных периодах:

$$ВВР = НД > БД, \text{ где}$$

НД - налоговые доходы, учтенные в данном отчетном периоде;

БД - бухгалтерские доходы, не учтенные в данном отчетном периоде, которые будут учтены в следующем отчетном периоде.

Вычитаемые временные разницы второго типа появляются тогда, когда расходы, отраженные в системе бухгалтерского учета в данном отчетном периоде, для целей налогообложения будут учтены в другом или в других отчетных периодах. Такие вычитаемые временные разницы могут возникать и по причине превышения бухгалтерских расходов отчетного периода над налоговыми расходами этого же отчетного периода:

$$ВВР = БР > НР, \text{ где}$$

БР - бухгалтерские расходы, учтенные в данном отчетном периоде;

НР - налоговые расходы, учтенные в данном отчетном периоде или не учтенные в данном отчетном периоде, которые будут учтены в следующем отчетном периоде.

Вычитаемые временные разницы второго типа возникают также в связи с разными правилами начисления амортизации основных средств, способами оценки сырья и материалов при определении размера материальных расходов при их списании в производство, правилами признания расходов на НИОКР и других расходов.

Вычитаемые временные разницы могут образоваться прежде всего в отношении сумм амортизационных отчислений по основным средствам, определенным в бухгалтерском учете, и для целей налогообложения.

Вычитаемые временные разницы третьего типа появляются в случае превышения убытков, определенных по правилам бухгалтерского учета, над убытками, признаваемыми для целей налогообложения в данном отчетном периоде. Вычитаемые временные разницы третьего типа могут возникнуть в случае, когда бухгалтерские убытки, отраженные в данном отчетном периоде, будут учтены для целей налогообложения в другом или в других отчетных периодах:

$$ВВР = БУ > НУ, \text{ где}$$

БУ - бухгалтерские убытки, учтенные в данном отчетном периоде;

НУ - налоговые убытки, не учтенные в данном отчетном периоде, которые будут учтены в следующем периоде.

Вычитаемые временные разницы четвертого типа возникают в отношении расходов, принимаемых для целей налогообложения в пределах норм и нормативов. Размер данных расходов устанавливается исходя из сумм расходов на оплату труда и выручки от реализации, определяемых нарастающим итогом с начала налогового периода. В случае превышения бухгалтерских расходов над расходами, принимаемыми для целей налогообложения, по итогам каждого отчетного периода формируются вычитаемые временные разницы и отложенные налоговые активы. Отложенные налоговые активы подлежат списанию в течение года. Точная величина превышения фактических расходов над расходами, признаваемыми для целей налогообложения, определяется по окончании налогового периода и подлежит учету в качестве постоянных разниц и постоянных налоговых обязательств.

## **2.2. Себестоимость строительной продукции**

Себестоимость строительных работ, выполненных строительной организацией собственными силами, складывается из затрат, связанных с использованием в процессе производства материалов, топлива, энергии, основных средств, трудовых ресурсов, а также других затрат.

Перечень доходов и расходов, а также порядок их отражения в бухгалтерском учете в настоящее время регулируется ПБУ 9/99, ПБУ 10/99. Подобный перечень раньше приводился в Типовых методических рекомендациях по планированию и учету себестоимости строительных работ (утв. Минстроем РФ 4 декабря 1995 г. N БЕ-11-260/7), но в настоящее время отменен. Однако для практических целей отдельные положения Типовых методических рекомендаций могут быть

использованы в части, не противоречащей ПБУ 9/99, ПБУ 10/99 и другим документам системы нормативного регулирования бухгалтерского учета.

При формировании себестоимости строительной продукции в качестве основного используется допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности, то есть затраты на производство строительных работ включаются в себестоимость работ того календарного периода, к которому они относятся, независимо от времени их возникновения и независимо от времени оплаты - предварительной или последующей (арендная плата, плата за абонентское обслуживание, плата за подписку на периодические издания нормативно-технического характера и т.п.).

Основные положения к организации бухгалтерского учета затрат на производство строительных работ сформулированы в Положении по бухгалтерскому учету "Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство", утвержденном Приказом Минфина РФ от 20 декабря 1994 г. N 167 (2/94).

В зависимости от видов объектов учета затраты на производство строительных работ могут вестись по позаказному методу или методу накопления затрат за определенный период времени с применением элементов нормативной системы учета и контроля за использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов.

### **Обратите внимание**

Основным методом учета затрат на производство строительных работ является позаказный метод, при котором объектом учета является отдельный заказ, открываемый на каждый объект строительства (вид работ) в соответствии с договором, заключенным с заказчиком, на производство работ, по которому ведется учет затрат нарастающим итогом до окончания выполнения работ по заказу.

Строительная организация, выполняющая однородные специальные виды работ или осуществляющая строительство однотипных объектов с незначительной продолжительностью их строительства, может вести учет методом накопления затрат за определенный период времени по видам работ и местам возникновения затрат.

В этом случае себестоимость сданных заказчику строительных работ определяется расчетным путем исходя из процента, исчисленного как отношение фактических затрат по производству работ, находящихся в незавершенном производстве, к их договорной стоимости, и договорной стоимости сдаваемых работ или с помощью других экономически обоснованных методов, установленных организацией при формировании учетной политики.

При учете затрат по методу накопления финансовый результат может выявляться по отдельным завершенным работам на конструктивных элементах или этапах. В этом случае финансовый результат выявляется как разница между договорной стоимостью и себестоимостью выполненных работ на конструктивных элементах или этапах. Этот метод может быть использован с достаточной степенью эффективности только в условиях ритмичного финансирования и своевременной оплаты работ заказчиками. В иных условиях информация о финансовых результатах может быть существенно искажена.

Применение нормативного метода учета может быть затруднено тем обстоятельством, что при этом в строительной организации должна быть создана система прогрессивных норм и нормативов и на ее основе рассчитана калькуляция нормативной себестоимости работ. В условиях нестабильных рыночных цен как на строительную продукцию, так и на материально-производственные ресурсы, разработка такой системы вряд ли возможна.

Для осуществления группировки по статьям расходов в качестве типовых в строительстве традиционно рекомендуются следующие составляющие:

"Материалы";

"Расходы на оплату труда рабочих";

"Расходы по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов";

"Накладные расходы".

При выполнении строительной организацией в соответствии с заключенным договором на строительство собственными силами проектных работ, приобретения для стройки технологического и инженерного оборудования, не относящихся к строительным, в составе себестоимости общего объема работ, выполненного собственными силами, предусматривается дополнительная статья "Прочие производственные расходы", по которой отражается полная себестоимость этих видов работ.

### **Обратите внимание**

Приведенный перечень не является обязательным и исчерпывающим - строительная организация может исходя из принятых объектов учета и экономической целесообразности самостоятельно расширять номенклатуру статей затрат на производство строительных работ.

## Материалы

В статью "Материалы" включаются затраты на используемые непосредственно при выполнении строительных работ материалы, строительные конструкции, детали, топливо, электроэнергию, пар, воду и другие виды материальных ресурсов.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов", утвержденным Приказом Минфина РФ от 9 июня 2001 г. N 44н (ПБУ 5/01), материалы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости.

Фактическая стоимость зависит от способа их поступления в организацию. Они могут быть получены следующими способами:

- приобретены у других организаций или изготовлены за плату;
- изготовлены самой организацией;
- внесены в счет вклада в уставный (складочный) капитал;
- получены безвозмездно;
- приобретены по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами;

- получены в качестве вклада организации-товарища по договору простого товарищества и др.

Фактической себестоимостью материалов, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение (за исключением НДС и иных возмещаемых налогов).

К ним относятся:

- суммы, уплачиваемые по договору продавцу (поставщику);
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением материально-производственных запасов;
- таможенные пошлины и сборы;
- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением материалов. Случаи включения сумм НДС в первоначальную стоимость основных средств определены статьей 170 Налогового кодекса;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены материалы;
- затраты по заготовке и доставке материалов до места их использования, включая расходы по страхованию. Данные затраты включают, в частности, затраты по заготовке и доставке материалов;
- затраты по содержанию заготовительно-складского подразделения организации, затраты за услуги транспорта по доставке материалов до места их использования, если они не включены в цену материалов, установленную договором;
- начисленные проценты по кредитам, предоставленным поставщиками (коммерческий кредит);
- начисленные до принятия к бухгалтерскому учету материалов проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения этих запасов;
- затраты по доведению материалов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материалов.

Расходы по доведению материалов до состояния, в котором они пригодны для использования - это затраты по подработке, сортировке, фасовке и улучшению технических характеристик полученных запасов, не связанные с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг. Такие затраты учитываются в стоимости всех материалов, в том числе приобретенных по договорам мены, полученных безвозмездно, в счет вклада в уставный капитал и др. Работы могут быть выполнены собственными силами или сторонними организациями. Если эти работы выполнены сторонними организациями, то в расходы по доведению включаются и стоимость выполненных работ, и расходы по перевозке к месту выполнения работ и обратно, по погрузке и выгрузке, выполненным сторонними организациями.

Основная особенность, которую необходимо учитывать при учете поступления и списания материалов подрядными строительными организациями, связана с так называемыми "материалами поставки заказчика". Причем особенность связана только с расчетами по суммам стоимости этих материалов - в себестоимость строительной продукции фактическая себестоимость полученных материалов включается общим порядком.

Особенность расчетов связана с тем, что полученные материалы подрядчиком могут отдельно не оплачиваться, а учитываться при последующих взаиморасчетах с заказчиком строительства.

### Обратите внимание

Следует иметь в виду, что строительное производство отличается сравнительно высоким удельным весом возвратных материалов, а также тех видов материально-производственных запасов,



которые могут использоваться в строительном процессе неоднократно (опалубка, леса, подмости и т.п.), причем это использование может не ограничиваться одним заказом и даже совокупностью договоров с одним заказчиком. Возвратные материалы учитываются общим порядком - то есть исключаются из фактической себестоимости строительно-монтажных работ. Что касается запасов, которые могут быть использованы повторно, то, как правило, их стоимость оценивается и учитывается в проектно-сметной документации, а порядок расчетов по таким материалам отражается в договоре строительного подряда.

Синтетический учет материалов осуществляется на счете 10 "Материалы". К счету 10 могут быть открыты субсчета:

"Сырье и материалы";

"Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали";

"Топливо";

"Тара и тарные материалы";

"Запасные части";

"Прочие материалы";

"Материалы, переданные в переработку на сторону";

"Строительные материалы";

"Инвентарь и хозяйственные принадлежности" и другие, предназначенные для обобщения информации о наличии и движении принадлежащих организации разнородных материально-производственных запасов.

Аналитический учет по счету 10 ведется по местам хранения материалов и отдельным их наименованиям (видам, сортам, размерам и т.п.).

По дебету счета 10 отражается увеличение активов организации, связанное с поступлением материалов от поставщиков, учредителей (участников), в режиме безвозмездного получения и из других источников.

По кредиту счета 10 отражается выбытие материалов из хозяйственного оборота организации в связи с отпуском (списанием) их на производственные нужды, нужды управления организацией, продаж на сторону и другими направлениями выбытия.

Отражение в бухгалтерском учете хозяйственных операций по движению материалов производится на основании первичных документов по учету материалов. Первичные учетные документы должны содержать следующие обязательные реквизиты: наименование документа (формы), код формы; дата составления; наименование организации, от имени которой составлен документ; содержание, измерители (в натуральном и денежном выражении) хозяйственной операции; наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления, личные подписи и их расшифровки. Данные документы должны быть составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации по учету материалов, утвержденных постановлением Госкомстата России от 30 октября 1997 г. N 71а. К ним, в частности, относятся формы N М-2 и М-2а "Доверенность", N М-4 "Приходный ордер", N М-7 "Акт о приемке материалов", N М-8 "Лимитно-заборная карта", N М-11 "Требование-накладная", N М-15 "Накладная на отпуск материалов на сторону", N М-17 "Карточка учета материалов", N М-35 "Акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений".

Для ведения забалансового учета материальных оборотных средств, не принадлежащих организации на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления, предусматриваются счета 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение" и 003 "Материалы, принятые в переработку".

При отпуске материалов в производство и ином выбытии их оценка производится организацией одним из следующих способов:

1) по себестоимости каждой единицы;

2) по средней себестоимости;

3) по себестоимости первых по времени приобретения материалов (способ ФИФО).

Способы оценки материалов могут применяться в организациях при соблюдении двух ограничений:

1) выбранный способ закреплен в учетной политике и действует в течение всего отчетного (финансового) года;

2) способ должен быть единым для группы (вида) материалов (запасных частей, топлива и т.п.).

В зависимости от принятой организацией учетной политики поступление материалов может быть отражено с использованием счетов 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" и 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей" или без использования их.

Если организация использует счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" и 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей", на основании поступивших в организацию

расчетных документов поставщиков делается запись по дебету счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" и кредиту счетов 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 71 "Расчеты с подотчетными лицами", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами". Последнее зависит от того, откуда поступили те или иные ценности, и от характера расходов по заготовке и доставке материалов в организацию. При этом запись по дебету счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" и кредиту счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" производится независимо от того, когда материалы поступили в организацию - до или после получения расчетных документов поставщика.

Оприходование материалов, фактически поступивших в организацию, отражается записью по дебету счета 10 "Материалы" и кредиту счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей".

Счет 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" предназначен для обобщения информации о заготовлении и приобретении материально-производственных запасов, относящихся к средствам в обороте.

В дебет счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" относится покупная стоимость материально-производственных запасов, по которым в организацию поступили расчетные документы поставщиков. В кредит счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" в корреспонденции со счетом 10 "Материалы" относится стоимость фактически поступивших в организацию и оприходованных материально-производственных запасов.

Сумма разницы в стоимости приобретенных материально-производственных запасов, исчисленной в фактической себестоимости приобретения (заготовления) и учетных ценах, списывается со счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" на счет 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей".

Остаток по счету 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" на конец месяца показывает наличие материально-производственных запасов в пути.

Счет 15 может применяться, например, в следующих случаях:

- при применении учетных цен на материально-производственные запасы;

- при импорте материально-производственных запасов;

- при формировании цены приобретаемых запасов в течение продолжительного периода времени, а также в случае, когда источники формирования данной цены различны и т.д.

То есть фактическая себестоимость приобретенных материалов отражается по дебету счета 15, а учетная цена - по кредиту счета 15. Если же на счете 15 просто формируется (собирается) себестоимость материально-производственных запасов, то кредитовый оборот по счету 15 будет совпадать с дебетовым оборотом.

Учетная цена материалов устанавливается предприятием самостоятельно.

В соответствии с пунктом 80 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных Приказом Минфина РФ от 28 декабря 2001 г. N 119н, в качестве учетных цен на материалы применяются:

- цены поставщика (в этом случае другие расходы, входящие в фактическую себестоимость, учитываются отдельно в составе транспортно-заготовительных расходов);

- фактическая себестоимость материалов (в этом случае транспортно-заготовительные расходы отдельно не учитываются, т.к. они включаются непосредственно в учетные цены соответствующих МПЗ);

- планово-расчетные цены, которые разрабатываются и утверждаются организацией;

- средняя цена группы, которая устанавливается в тех случаях, когда производится укрупнение номенклатурных номеров МПЗ путем объединения в один номер нескольких размеров, сортов, видов однородных материалов, имеющих незначительные колебания в ценах.

### **Обратите внимание**

Если планово-расчетные или средние цены отклоняются от рыночных цен более чем на 10%, они должны быть пересмотрены.

В организациях, ведущих учет по планово-расчетным ценам, разрабатывается номенклатура-ценник. Он составляется в разрезе субсчетов по счету 10. Внутри субсчетов они подразделяются по группам (видам). Наименования МПЗ записываются с указанием марки, сорта, размера и т.д. Каждому такому наименованию присваивается номенклатурный номер (шифр). Далее указываются единица измерения, учетная цена и последующие изменения цен (новая цена и с какого времени она действует). Номенклатура-ценник может разрабатываться и в случаях, когда в организации применяются другие виды учетных цен.

Порядок определения учетных цен должен быть закреплен в учетной политике организации.

Счет 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей" предназначен для обобщения

информации о разнице в стоимости приобретенных материально-производственных запасов, исчисленной в фактической себестоимости приобретения (заготовления) и учетных ценах, а также о данных, характеризующих суммовые разницы. То есть счет 16 применяется только в случае применения учетных цен на материалы при утверждении данного метода учета в учетной политике организации.

Накопленные на счете 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей" разницы в стоимости приобретенных материально-производственных запасов, исчисленной в фактической себестоимости приобретения, и учетных ценах списываются (сторнируются - при отрицательной разнице) в дебет счетов учета затрат на производство (расходов на продажу) или других соответствующих счетов.

Таким образом, если счет 15 могут использовать организации, не ведущие учет по учетным ценам, для формирования себестоимости материалов, например, поступивших по импорту, то счет 16 используется исключительно предприятиями, отражающими стоимость материалов по учетным ценам. Для данных предприятий использование счета 15 обязательно. То есть счет 15 может использоваться отдельно, без применения счета 16, а счет 16 не может использоваться без счета 15.

Аналитический учет по счету 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей" ведется по группам материально-производственных запасов с приблизительно одинаковым уровнем этих отклонений.

Если учетная цена запасов превысила их фактическую себестоимость, на сумму превышения дается проводка Дебет 15 Кредит 16 на сумму списания превышения учетной цены запасов над их фактической себестоимостью.

Если учетная цена оказалась меньше их фактической себестоимости, делается запись Дебет 16 Кредит 15.

Дебетовое сальдо по счету 16 списывается в конце отчетного месяца на те счета, на которые были списаны израсходованные или проданные материально-производственные запасы, пропорционально стоимости отпущенных в производство или проданных запасов. Данные операции отражаются проводками:

Дебет 20, 23, 25, 26 Кредит 16

- списано отклонение в стоимости материалов, отпущенных в производство;

Дебет 91 Кредит 16

- списано отклонение в стоимости материалов, отпущенных на сторону.

Сумму отклонений, подлежащих списанию, можно рассчитать следующим образом.

1. Определяется сумма дебетового сальдо на счете 16 на начало месяца и дебетового оборота по счету 16 за месяц.

2. Определяется сумма дебетового сальдо на счете 10 на начало месяца и дебетового оборота по счету 10 за месяц.

3. Определяется кредитовый оборот по счету 10 за месяц.

4. Сумма отклонений рассчитывается по формуле: (пункт 1 : пункт 2 x пункт 3).

### Пример

Строительная организация отражает стоимость материалов по учетным ценам. Остаток материалов на 1 марта 2008 года составлял 1 360 000,00 руб., дебетовое сальдо по счету 16 - 82 000,00 руб.

В марте были оприходованы материалы по учетным ценам на сумму 2 150 000,00 руб. Фактическая себестоимость материалов составила 2 700 000,00 руб., включая НДС - 411 864,00 руб. В марте было списано на производство строительных работ материалов на сумму 1 720 000,00 руб. по учетным ценам.

В бухгалтерском учете данная операция будет отражена следующим образом:

Дебет 10 Кредит 15

- 2 150 000,00 руб. - оприходованы материалы по учетным ценам;

Дебет 15 Кредит 60

- 2 288 136,00 руб. - оприходованы материалы по фактической себестоимости;

Дебет 19 Кредит 60

- 411 864,00 руб. - выделен НДС;

Дебет 16 Кредит 15

- 138 136,00 руб. - отражено отклонение в стоимости материалов (2 288 136,00 руб. - 2 150 000,00 руб.);

Дебет 20 Кредит 10

- 1 720 000,00 руб. - списаны в производство материалы по учетным ценам.

Отклонение в стоимости материалов рассчитаем так:

$(138\,136,00 + 82\,000,00) : (1\,360\,000,00 + 2\,150\,000,00) \times 1\,720\,000,00 = 107\,873,00$  руб.

Дебет 20 Кредит 16

- 107 873,00 руб. - списано отклонение в стоимости материалов.

Кредитовое сальдо по счету 16 сторнируется в конце отчетного месяца в корреспонденции с теми счетами, на которые были списаны материально-производственные запасы, пропорционально стоимости отпущенных в производство или проданных запасов. Данные операции отражаются проводками Дебет 20, 23, 25, 26 Кредит 16.

В соответствии с пунктом 88 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, для облегчения расчетов можно применять следующие упрощенные варианты:

1. Если отклонения составляют не более 10% от стоимости МПЗ, их можно сразу списывать на счета учета затрат или на увеличение стоимости МПЗ.

2. Суммы отклонений могут округляться до целых единиц.

3. В течение текущего месяца суммы отклонений могут распределяться исходя из удельного веса, сложившегося на начало данного месяца, а в следующем месяце корректироваться.

4. Величины отклонений могут распределяться пропорционально их удельному весу (нормативу), закрепленному в плановых (нормативных) калькуляциях, к учетной стоимости МПЗ. В следующем месяце также производятся корректировки.

5. Отклонения могут ежемесячно (в отчетном периоде) полностью списываться на увеличение стоимости израсходованных (отпущенных) материалов, если их удельный вес к договорной (учетной) стоимости материалов не превышает 5%.

### **Расходы на оплату труда рабочих**

По статье "Расходы на оплату труда рабочих" отражаются все расходы по оплате труда производственных рабочих (включая рабочих, не состоящих в штате) и линейного персонала при включении его в состав работников участков (бригад), занятых непосредственно на строительных работах, исчисленные по принятым в строительной организации системам и формам оплаты труда. При определении правомерности списания на себестоимость строительно-монтажных работ того или иного вида выплат необходимо руководствоваться требованиями трудового законодательства, коллективных и индивидуальных трудовых договоров.

При согласовании цен на строительную продукцию затраты по оплате труда включаются в состав затрат по статьям "Расходы на оплату труда рабочих", "Расходы по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов" а также "Накладные расходы".

Затраты по статье "Расходы на оплату труда рабочих" определяются исходя из проектной потребности в затратах труда рабочих основного производства, тарифов, ставок, поощрительных выплат в соответствии с принятой в организации системой оплаты труда, гарантированных законодательством минимума заработной платы, льгот и компенсаций, финансовых возможностей организации, а также других действующих норм и законодательных актов по вопросам труда и заработной платы.

Затраты по статье "Расходы по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов" рассчитываются исходя из проектной потребности времени их работы (в том числе определенной и по проекту организации строительства) в машино-сменах (машино-часах) и плановых калькуляций стоимости машино-смен (машино-часов), включая затраты на оплату труда рабочих, занятых управлением и эксплуатацией машин и механизмов.

Затраты по статье "Накладные расходы" определяются на основе смет этих расходов на планируемый период в размерах, определяемых по принятой в строительной организации методике. При этом затраты на оплату труда административно-хозяйственного персонала и рабочих, занятых на работах, выполняемых за счет накладных расходов, определяются исходя из должностных окладов и тарифных ставок.

Порядок составления расчетов размера средств на оплату труда для учета в сметах и в свободных (договорных) ценах на строительную продукцию (работы, услуги) зависит от метода определения сметной стоимости строительно-монтажных работ, наличия исходной информации в конкретной строительно-монтажной организации, а также статистических данных.

В соответствии с действующим законодательством, установление размеров тарифных ставок и окладов, форм и систем оплаты труда - это право организаций, что указывается в коллективных договорах. При оплате труда физических лиц используется тарифная или бестарифная система оплаты труда.

### **Определение**

Тарифная система представляет собой совокупность нормативных документов (материалов), при помощи которых дифференцируется оплата труда в зависимости от сложности и условий работы, степени квалификации, качества труда работника и других факторов. В строительстве применяются две формы тарифной оплаты труда - повременная и сдельная.

При повременной оплате труда заработная плата рабочего или служащего определяется в соответствии с его квалификацией и количеством отработанного рабочего времени. Такая оплата труда применяется, как правило, в тех случаях, когда труд работника невозможно нормировать или выполняемые работы не поддаются обоснованному учету. Сфера распространения повременной оплаты труда - руководящий и административно-хозяйственный персонал, дежурный персонал (слесари, сантехники, электрики), рабочие на ремонте и обслуживании машин.

Работникам, переведенным на повременную оплату труда, в зависимости от присвоенного им разряда устанавливается должностной оклад (руководители, служащие, технические исполнители) или тарифная ставка (рабочие).

Начисление заработной платы отражается по кредиту счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" в корреспонденции со счетами исходя из того, в каком подразделении работает работник, которому начисляется зарплата, и какие работы он выполняет.

Начисление заработной платы рабочим основного (вспомогательного, обслуживающего) производства в учете отражается бухгалтерской записью Дебет 20, 23, 29 Кредит 70.

Начисление заработной платы работникам, обслуживающим основное (вспомогательное) производство, или управленческому персоналу отражается записью Дебет 25, 26 Кредит 70.

### **Расходы по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов**

Особым видом расходов, выделяемым в подрядных строительных организациях в отдельную статью, являются "Расходы по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов". Расходы по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов нормируются при составлении проектно-сметной документации. Разработка норм и нормативов и учет отклонений производятся как по времени использования строительных машин и механизмов, так и по затратам на их эксплуатацию. Использование строительных машин и механизмов сверх времени, предусмотренного проектом производства работ, а также использование их на работах или в условиях, не предусмотренных таким проектом, должно оформляться соответствующими документами, в которых указываются причины, вызвавшие использование машин и механизмов сверх времени, предусмотренного проектом производства работ, а также лица, по вине которых были допущены такие нарушения. Одновременно определяются меры и сроки по ликвидации и предупреждению допущенных отклонений.

Затраты по эксплуатации собственных и арендованных машин и механизмов в строительной организации (структурном подразделении) учитываются на счете 25 "Общепроизводственные расходы" по видам или группам машин и механизмов и ежемесячно списываются на соответствующие счета учета их использования (производства и др.). К счету 25 открывается дополнительный субсчет более низкого порядка для отражения именно этого вида затрат.

В состав этих расходов включаются:

- затраты по принятым в строительной организации системам и формам оплаты труда работников: рабочих, занятых управлением строительными машинами и механизмами (механиков, машинистов, мотористов и других рабочих профессий, занятых управлением машинами и механизмами) и линейного персонала при включении его в состав работников участков (бригад);

- амортизационные отчисления на полное восстановление строительных машин и механизмов, а также производственных приспособлений и оборудования, учитываемых в составе основных средств;

- арендная плата (включая лизинговые платежи) за пользование арендованными строительными машинами и механизмами в размерах, установленных договором;

- затраты на техническое обслуживание и диагностирование строительных машин и механизмов. Отражение в бухгалтерском учете зависит от того, как осуществляется техническое обслуживание и диагностирование. В том случае, когда для этого используются собственные производственные мощности и трудовые ресурсы, кредитуется счета учета производственных затрат, включая счета учета расчетов с работниками; если же привлекаются сторонние организации, кредитуется счета расчетов - 60 или 76;

- затраты на проведение всех видов ремонтов строительных машин и механизмов,

производственных приспособлений и оборудования; в случае образования резервов - отчисления в ремонтный фонд или в резерв на ремонт.

В данном случае возможны три варианта списания затрат.

1. Создание резерва на ремонт строительных машин и механизмов. Данный способ является наиболее удобным и позволяет минимизировать колебания уровня себестоимости строительной продукции в течение отчетного года.

В бухгалтерском учете даются проводки:

Дебет 25 Кредит 96

- на сумму отчислений в резерв;

Дебет 96 Кредит 23 (в том случае, когда ремонт производится специализированным подразделением) или 60 (когда для ремонта привлекаются сторонние организации)

- на сумму фактически осуществленных затрат по ремонту.

2. Фактически осуществленные расходы относятся на расходы будущих периодов для последующего равномерного списания на себестоимость:

Дебет 97 Кредит 23 (или 60)

- на сумму фактических расходов;

Дебет 25 Кредит 97

- на сумму расходов, списываемых ежемесячно по нормативу, определенному расчетным путем.

3. Расходы списываются непосредственно на затраты в месяце их возникновения:

Дебет 25 Кредит 23 (или 60)

- на сумму фактически произведенных расходов;

- затраты на содержание и ремонт рельсовых и безрельсовых путей. В этом случае и двух последующих расходы списываются со счетов их учета (10, 60, 69, 70, 76 и т.д.) в дебет счета 25;

- затраты на перевозку и перемещение материалов и строительных конструкций в пределах стройки (объекта), включая заработную плату рабочих, занятых на погрузке и разгрузке, а также затраты на вывоз и ввоз грунта.

Расходы на перевозку материалов и строительных конструкций в пределах стройки (объекта), включая расходы по оплате труда рабочих по погрузке и загрузке, а также затраты по вывозу и ввозу грунта осуществляются вспомогательными производствами или сторонними организациями. В зависимости от этого произведенные расходы ежемесячно списываются в дебет счета 25 с кредита соответствующих счетов:

Дебет 25 Кредит 23

- на сумму расходов, произведенных автотранспортным подразделением строительной организации или

Дебет 23 Кредит 76

- на сумму расходов, подлежащих оплате сторонним автотранспортным организациям;

- прочие затраты, связанные с эксплуатацией строительных машин и механизмов.

В конце отчетного периода или по сдаче заказчику законченных объектов или комплексов работ расходы на эксплуатацию строительных машин и механизмов подлежат распределению. При этом затраты на эксплуатацию строительных машин и механизмов, используемых на работах, выполняемых не по договорам на строительство, а также затраты на содержание строительных машин и механизмов, сданных в аренду, в себестоимость строительных работ не включаются.

### **Расходы будущих периодов**

К расходам будущих периодов в строительных организациях разрешается относить:

- затраты по неравномерно производимому ремонту основных средств, если строительной организацией не создается ремонтный фонд или резерв для ремонта основных средств, или затраты по ремонту превысили сумму образованных к этому времени фонда или резерва. В последнем случае вместо корректировки сумм ежемесячных отчислений в ремонтный фонд суммы затрат относятся на счет 97;

- затраты по проектированию объектов, предусмотренных в планах строительства будущих лет. Несмотря на то, что возможность осуществления таких затрат нормативными документами допускается, вряд ли она будет характерной для строительных организаций. Чаще всего проектированием занимаются специализированные проектные организации. Поэтому отражать в учетной политике возможность осуществления таких затрат имеет смысл (в том числе и правовой, и экономический) только в том случае, когда строительная организация располагает необходимыми возможностями (точнее говоря, если при организации создано специализированное структурное подразделение,

занимающееся исключительно проектированием);

- арендную плату за аренду отдельных объектов основных средств (или их отдельных частей).

Данный вид расходов относится на счет 97 только в том случае, когда арендная плата уплачивается авансом за ряд периодов (как правило, за квартал);

- расходы по переоборудованию и приспособлению зданий и сооружений для обслуживания строительства, включаемые в смету на строительство в составе средств на возведение временных (титulyных) зданий и сооружений, если строительная организация не образует резерв на покрытие указанных затрат. Предполагается, что такие затраты будут единовременными (по крайней мере, в течение одного отчетного года или квартала);

- затраты по перебазированию подразделений, а также строительных и дорожных машин и механизмов;

- затраты по консервации и содержанию машин и механизмов с сезонным характером их использования;

- расходы, связанные с организованным набором работников для строительства;

- расходы на рекламу строительства. Данные затраты имеет смысл относить в состав расходов будущих периодов только в том случае, когда они, будучи единовременно списанными на себестоимость строительной продукции, могут существенно увеличить ее уровень. В любом случае списание таких затрат на себестоимость продукции за пределами отчетного года вряд ли можно считать правомерным (хотя бы потому, что реальное действие рекламы не может превысить этого срока);

- расходы по подписке на периодические издания;

- расходы по оплате услуг телефонной и радиосвязи (в обоих случаях, как и в отношении арендной платы, затраты относятся на счет 97 только в том случае, если такая возможность закреплена в учетной политике и если расходы реально оплачиваются авансом).

Расходы, производимые строительной организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, учитываются предварительно на счете 97 "Расходы будущих периодов". Затем ежемесячно равными частями согласно утвержденному организацией расчету расходы включаются в себестоимость строительных работ в течение срока, к которому они относятся.

### **Резервы предстоящих расходов и платежей**

Резервы в строительных организациях создаются в целях равномерного включения предстоящих расходов в себестоимость строительных работ отчетного периода. Разница состоит в том, что на счете 97 учитываются уже произведенные затраты, а на счет 96 "Резервы предстоящих расходов" относятся планируемые.

Строительная организация может создавать резервы на:

- предстоящую оплату отпусков работников;

- выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет и по итогам работы за год;

- выплату премий за ввод объектов в эксплуатацию;

- возведение временных (титulyных) зданий и сооружений;

- ремонт основных средств, шин и агрегатов;

- на покрытие предвиденных потерь.

Резервирование тех или иных сумм отражается по кредиту счета 96 "Резервы предстоящих расходов" в корреспонденции со счетами учета затрат на производство и расходов на продажу.

Фактические расходы, на которые был ранее образован резерв, относятся в дебет счета 96 "Резервы предстоящих расходов" в корреспонденции, в частности, со счетами: 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" - на суммы оплаты труда работникам за время отпуска и ежегодного вознаграждения за выслугу лет; 23 "Вспомогательные производства" - на стоимость ремонта основных средств, произведенного подразделением организации, и др.

Правильность образования и использования сумм по тому или иному резерву периодически (а на конец года обязательно) проверяется по данным смет, расчетов и т.п. и при необходимости корректируется.

Аналитический учет по счету 96 "Резервы предстоящих расходов" ведется по отдельным резервам.

Резерв на предстоящую оплату отпусков работников определяется исходя из суммы затрат на оплату их труда, принимаемых при расчете отпускных сумм с учетом сумм единого социального налога. Резерв образуется ежемесячно по проценту, предусмотренному в плане, от фактически начисленной работникам заработной платы и определяемому как отношение годовой плановой суммы на оплату отпусков в отчетном году и отчислений в указанные выше фонды от этой суммы к плановому годовому фонду оплаты труда и сумме отчислений от него в указанные фонды.

Расходы по образованию резерва относятся на счета учета расходов по оплате труда соответствующих категорий работников (основного производства, вспомогательного и т.п.). То есть при производстве отчислений счет 96 кредитуется в корреспонденции со счетами 20, 23, 26, 29 и т.д.

Для покрытия затрат, связанных с ремонтом основных средств, организации могут создавать следующие виды резервов:

- ремонтный фонд образуется для покрытия затрат на проведение всех видов ремонтов и определяется исходя из балансовой стоимости основных производственных средств и нормативов отчислений, утверждаемых в стабильном в течение пяти лет размере в установленном порядке строительной организацией;

- резерв на капитальный ремонт отдельных видов основных производственных средств, в том числе арендуемых, если по условиям договора он производится за счет средств арендатора, и (или) на текущий и средний ремонты основных производственных средств;

- резерв на текущий и средний ремонты основных производственных средств образуется в том случае, если их проведение предусмотрено в течение или в конце отчетного года, и затраты на них составляют значительные суммы;

- резерв на капитальный ремонт отдельных видов основных производственных средств, в том числе арендуемых, образуется ежемесячно в течение года исходя из размера предполагаемых расходов.

Учет затрат по ремонту основных средств ведется строительной организацией на счете 23 "Вспомогательные производства". Это требование справедливо в том случае, когда в организации имеется структурное подразделение, позволяющее обеспечить проведение ремонта, в целях которого создается резерв. По завершении ремонтных работ затраты, связанные с их проведением, списываются за счет созданного резерва или относятся на соответствующие счета учета затрат по содержанию ремонтируемых объектов или расходы будущих периодов.

В бухгалтерском учете списание оформляется проводками:

Дебет 96 Кредит 23

- в том случае, когда ремонт проводится в самой организации;

Дебет 96 Кредит 76

- если ремонт осуществляет сторонняя организация.

### **Обратите внимание**

В связи с тем, что в строительных организациях имеется большое количество колесной техники, расходы, связанные с заменой шин и агрегатов, также могут существенно влиять на себестоимость строительной продукции. В целях равномерного отнесения таких затрат на себестоимость строительные организации могут создавать резерв на покрытие предстоящих расходов по восстановлению и ремонту шин и агрегатов, находящихся в эксплуатации. Резерв образуется путем ежемесячного начисления износа по шинам по утвержденным строительной организацией нормам с учетом фактического времени работы машин или пробега автотранспорта и предполагаемой стоимости ремонта агрегатов и отнесения данной суммы на себестоимость услуг вспомогательных производств (себестоимость перевозок в автотранспортных подразделениях).

Резерв на покрытие предвиденных потерь образуется строительной организацией для покрытия предполагаемых затрат, как предусматриваемых, так и не предусматриваемых в договорной цене объектов строительства.

К ним могут относиться резервы:

- на гарантийный ремонт введенных в эксплуатацию объектов (сданных работ);

- на покрытие расходов, связанных со свертыванием производства, консервацией производственных мощностей и выплатой выходных пособий уволенным работникам;

- на покрытие расходов, связанных с консервацией и содержанием машин и механизмов сезонного использования;

- на покрытие расходов по перебазированию строительных машин и механизмов, а также передислокации подразделений строительной организации;

- на покрытие расходов по обеспечению требуемого уровня технического и производственного потенциала по выполнению задач технического прикрытия объектов транспорта, образуемого в размере пяти процентов от объема выполняемых строительных работ.

Указанные средства образуются в размерах предполагаемых расходов по сметам, утверждаемым строительной организацией, и могут оставаться на балансе до истечения срока гарантии по конкретным объектам до накопления необходимых средств на осуществление капитальных вложений в предусмотренные сметой мероприятия, обеспечивающие требуемый уровень технического и производственного потенциала по выполнению задач технического прикрытия объектов транспорта, а по



другим видам - до окончания соответствующих работ и расчетов с работниками в пределах одного года с момента образования. По истечении установленных договорами и расчетами сроков неизрасходованные суммы присоединяются к финансовому результату соответствующего года.

### **Затраты вспомогательных производств**

В том случае, когда в строительной организации функционируют вспомогательные производства, не выделенные на отдельный баланс, учет доходов и расходов этих производств осуществляется на счете 23 "Вспомогательные производства". При этом продукция вспомогательных производств может носить характер работ (ремонтные работы), услуг (транспортные услуги, услуги связи и т.п.) и производства продукции (теплоэнергия или электроэнергия). Продукция, работы и услуги указанных производств, используемые строительной организацией при производстве строительных работ, включаются в себестоимость работ по фактической их себестоимости, а реализация продукции, работ и услуг сторонним организациям производится по договорным ценам.

По дебету счета 23 "Вспомогательные производства" отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием вспомогательных производств, и потери от брака. Прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, списываются на счет 23 "Вспомогательные производства" с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и др. Косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием вспомогательных производств, списываются на счет 23 "Вспомогательные производства" со счетов 25 "Общепроизводственные расходы" и 26 "Общехозяйственные расходы". При целесообразности расходы по обслуживанию производства могут учитываться непосредственно на счете 23 "Вспомогательные производства" (без предварительного накопления на счете 25 "Общепроизводственные расходы"). Потери от брака списываются на счет 23 "Вспомогательные производства" с кредита счета 28 "Брак в производстве".

По кредиту счета 23 "Вспомогательные производства" отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и оказанных услуг. Эти суммы списываются со счета 23 "Вспомогательные производства" в дебет счетов:

20 "Основное производство"

- при отпуске продукции (работ, услуг) основному производству;

29 "Обслуживающие производства и хозяйства"

- при отпуске продукции (работ, услуг) обслуживающим производствам или хозяйствам;

90 "Продажи"

- при выполнении работ и услуг для сторонних организаций;

40 "Выпуск продукции (работ, услуг)"

- при использовании этого счета для учета затрат на производство и др.

Остаток по счету 23 "Вспомогательные производства" на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства.

Аналитический учет по счету 23 "Вспомогательные производства" ведется по видам производств.

### **Накладные расходы**

Данная статья расходов является самой обширной по видам расходов калькуляционной статьей расходов, включаемых подрядчиками строительства в себестоимость строительно-монтажных работ.

#### **Определение**

Накладные расходы, как часть сметной себестоимости строительно-монтажных работ, представляют собой совокупность затрат, связанных с созданием общих условий строительного производства, его организацией, управлением и обслуживанием.

Отдельные виды расходов, включаемых в накладные расходы в пределах установленных норм, рассчитываемых от объемных показателей (на представительские расходы, рекламу, повышение квалификации), определяются в установленном порядке в целом по строительной организации с последующим распределением лимита по структурным подразделениям.

Синтетический учет накладных расходов ведется по счету 26 "Общехозяйственные (накладные) расходы" отдельно по накладным расходам, относящимся к основному производству, и по расходам,

относящимся к вспомогательным производствам.

Накладные расходы, связанные с содержанием непромышленной сферы, учитываются непосредственно на счете 29 "Обслуживающие производства и хозяйства".

Накладные расходы основного производства в строительных организациях ежемесячно пропорционально прямым затратам относятся к затратам по производству строительных работ, отражаемым на счете 20 "Основное производство".

Накладные расходы основного производства в трестах (структурных подразделениях) механизации ежемесячно распределяются пропорционально прямым затратам на счета учета строительных работ, выполненных для заказчиков по договорам подряда, и работ по эксплуатации строительных машин и механизмов, оказанных в качестве услуг.

Накладные расходы вспомогательных производств учитываются на данном счете отдельно от накладных расходов основного производства и относятся на себестоимость продукции, работ и услуг этих производств. В этих целях к счету 26 "Общехозяйственные расходы" рекомендуется открывать как минимум два субсчета.

Расходы на содержание аппарата управления строительной организации относятся на накладные расходы основного производства структурных подразделений.

Накладные расходы основного производства могут распределяться по объектам учета пропорционально прямым затратам, затратам на оплату труда рабочих или с использованием других методов, установленных при формировании учетной политики (например, пропорционально сметной стоимости выполненных строительно-монтажных работ или прямым затратам на их производство).

Накладные расходы вспомогательных производств распределяются по их видам пропорционально прямым затратам.

По видам продукции и услуг, выпускаемых (оказываемых) каждым производством, накладные расходы могут распределяться пропорционально прямым затратам, затратам на оплату труда рабочих, их численности или с применением других методов, обеспечивающих наиболее точное определение себестоимости по видам выпускаемой продукции и оказываемых услуг.

### **Обратите внимание**

Строительные организации, осуществляющие учет затрат на производство строительных работ методом накопления за определенный период времени, могут списывать постоянные накладные расходы непосредственно на счет учета реализации работ.

То есть, в зависимости от вида затрат и метода учета, используемого в организации, возможны следующие проводки (при позаказном методе учета затрат):

Дебет 20 Кредит 26

- на сумму накладных расходов основного производства;

Дебет 23 Кредит 26

- на сумму накладных расходов вспомогательных производств;

Дебет 30 Кредит 26

- на сумму накладных расходов, относящихся к некапитальным работам (распределяются пропорционально прямым затратам).

В аналитическом учете затраты распределяются между строящимися объектами.

При использовании метода накопления затрат:

Дебет 46 Кредит 26

- на всю сумму накладных расходов, подлежащих распределению. Характеристика перечня накладных расходов интересна с точки зрения бухгалтерских проводок, оформляемых при отнесении соответствующих затрат на себестоимость по этой статье. Рассмотрим наиболее распространенные виды накладных расходов.

Перечень статей затрат накладных расходов в строительстве разбит на пять крупных разделов.

### **I. Административно-хозяйственные расходы**

По статьям этого раздела учитываются:

1) расходы на оплату труда и единый социальный налог административно-хозяйственного персонала: работников аппарата управления (руководителей, специалистов и других работников, относящихся к служащим); линейного персонала: старших производителей работ (начальников участков), производителей работ, мастеров строительных участков, участковых механиков; рабочих, осуществляющих хозяйственное обслуживание работников аппарата управления (телефонистов, телеграфистов, радиооператоров, операторов связи, операторов электронно-вычислительных машин, дворников, уборщиц, гардеробщиков, курьеров);

2) почтово-телеграфные расходы, расходы на содержание и эксплуатацию телефонных станций, коммутаторов, телетайпов, установок диспетчерской, радио- и других видов связи,

используемых для управления и числящихся на балансе организации, расходы на аренду указанных средств связи или на оплату соответствующих услуг, предоставляемых другими организациями;

3) расходы на содержание и эксплуатацию вычислительной техники, которая используется для управления и числится на балансе организации, а также расходы на оплату соответствующих работ, выполняемых по договорам вычислительными центрами, машиносчетными станциями и бюро, не состоящими на балансе строительной организации. Расходы на типографские работы, на содержание и эксплуатацию машинописной и другой оргтехники;

4) расходы на приобретение канцелярских принадлежностей, бланков учета, отчетности и других документов, периодических изданий, необходимых для целей производства и управления им, на приобретение технической литературы, переплетные работы.

5) расходы на проведение всех видов ремонта (отчисления в ремонтный фонд или резерв на ремонт) основных фондов, используемых административно-хозяйственным персоналом;

6) расходы на служебные командировки, связанные с производственной деятельностью административно-хозяйственного персонала, включая работников, обслуживающих служебный легковой автотранспорт, исходя из норм, установленных законодательством;

7) отчисления, производимые структурными подразделениями, не являющимися юридическими лицами, на содержание аппарата управления строительной организации;

8) представительские расходы, связанные с коммерческой деятельностью организации, и расходы по проведению заседаний совета (правления) и ревизионной комиссии организации. Оплата консультационных, информационных и аудиторских услуг. Оплата услуг банка;

9) другие административно-хозяйственные расходы (оплата услуг, осуществляемых сторонними организациями по управлению производством в тех случаях, когда штатным расписанием строительной организации не предусмотрены те или иные функциональные службы, и т.п.).

## **II. Расходы на обслуживание работников**

По статьям данного раздела учитываются:

1) ЕСН от расходов на оплату труда рабочих, занятых на строительных работах, а также эксплуатации строительных машин и механизмов и на некапитальных работах, производимых за счет накладных расходов;

2) расходы по обеспечению санитарно-гигиенических и бытовых условий; расходы на охрану труда и технику безопасности.

## **III. Расходы на организацию работ на строительных площадках**

По статьям данного раздела учитываются:

1) износ и расходы по ремонту малоценных и быстроизнашивающихся инструментов и производственного инвентаря, используемых в производстве строительных работ и не относящихся к основным фондам.

После введения в действие нового Плана счетов такая категория имущества, как малоценные и быстроизнашивающиеся предметы, обособленно не учитывается, а сам термин МБП не используется. Тем не менее, схема учета, при которой в отчетном месяце на себестоимость работ списывается только часть стоимости материально-производственных запасов, находящихся в эксплуатации, может иметь место - в отношении имущества, относимого к категории специальной оснастки, специальной одежды или специального оборудования. Порядок учета такого имущества установлен Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды, утвержденными приказом Минфина РФ от 26 декабря 2002 г. N 135н.

Следует отметить, что отнесение части имущества к категории спецоснастки или спецодежды не является обязательным - право выбора остается за организацией. При составлении проектно-сметной документации данное обстоятельство должно быть учтено;

2) износ и расходы, связанные с ремонтом, содержанием и разборкой временных (нетитульных) сооружений, приспособлений и устройств. Под износом здесь понимается амортизация объектов, построенных как нетитульные, но по вводу отнесенные к категории основных средств;

3) содержание пожарной и сторожевой охраны; расходы, связанные с оплатой услуг военизированных горноспасательных частей при производстве подземных горно-капитальных работ; расходы на содержание производственных лабораторий;

4) расходы по нормативным работам: оплата проектно-технологическим трестам по организации и технической помощи строительству (оргтехстрой) и нормативно-исследовательским станциям за выполненные работы по распространению и внедрению передовых методов организации труда, нормированию труда и изданию нормативно-технической литературы о передовом опыте в строительстве; расходы по проектированию производства работ;

5) расходы по подготовке объектов строительства к сдаче.

### **Обратите внимание**

Существенное значение имеет перечень затрат, которые могут быть отнесены в состав накладных расходов по данной статье. Это расходы на оплату труда (с отчислениями на социальные нужды) дежурных слесарей-сантехников и электромонтеров, ключниц, а также рабочих по уборке мусора, мытью полов и окон; расходы на приобретение моющих средств и других материалов, расходуемых на уборку при сдаче объектов; расходы по вывозке строительного мусора с площадки после окончания строительства объекта; расходы на отопление в период сдачи объектов.

Кроме того, в этом же разделе учитываются следующие виды расходов, которые, как правило, не являются существенными и не отличаются характерными особенностями:

расходы, связанные с изобретательством и рационализаторством;  
расходы по геодезическим работам, осуществляемым при производстве строительных работ;  
расходы по благоустройству и содержанию строительных площадок;  
расходы по перебазированию линейных строительных организаций и их структурных подразделений в пределах стройки (за исключением расходов по перемещению строительных машин и механизмов, учтенных в стоимости машино-смен, а также расходов по перебазированию строительных организаций и их структурных подразделений на другие стройки).

### **IV. Прочие накладные расходы**

По статьям данного раздела учитываются следующие виды расходов:

1) платежи по обязательному страхованию имущества строительной организации, учитываемого в составе производственных средств, отдельных категорий работников, занятых в основном производстве, а также эксплуатацией строительных машин и механизмов и на некапитальных работах, и в других разрешенных законодательством страховых случаях;

2) платежи по кредитам банков;

3) расходы, связанные с рекламой.

### **V. Затраты, не учитываемые в нормах накладных расходов, но относимые на накладные расходы**

Эти расходы также учитываются на счете 26, но возмещаются заказчиком не в пределах сметных нормативов, а по фактически произведенным расходам (разумеется, с учетом ограничений, установленных действующим законодательством).

К ним относятся:

- пособия в связи с потерей трудоспособности из-за производственных травм, выплачиваемые работникам на основании судебных решений (в части, не возмещаемой из средств фонда социального страхования);

- налоги, сборы, платежи и другие обязательные отчисления, производимые в соответствии с установленным законодательством порядком (за исключением отчислений на социальные нужды);

- затраты на платежи (страховые взносы) по добровольному страхованию в соответствии с установленным законодательством Российской Федерации средств транспорта (водного, воздушного, наземного), имущества гражданской ответственности организаций - источников повышенной опасности, гражданской ответственности перевозчиков, профессиональной ответственности, по добровольному страхованию от несчастных случаев и болезней, а также медицинскому страхованию;

- отчисления в резерв на возведение временных (титульных) зданий (сооружений) в тех случаях, когда средства на их возведение предусмотрены в свободной (договорной) цене строительства;

- затраты по перевозке работников, проживающих от места работы на расстоянии более 3 километров, к месту работы и обратно автомобильным транспортом (собственным или арендованным), если коммунальный или пригородный транспорт не в состоянии обеспечить их перевозку и нет возможности организовать перевозку путем организации специальных маршрутов городского пассажирского транспорта; дополнительные затраты, связанные с привлечением на договорной основе с местными органами исполнительной власти средств строительной организации для покрытия расходов по перевозке работников маршрутами наземного, городского пассажирского транспорта общего пользования (кроме такси), сверх сумм, определенных исходя из действующих тарифов на соответствующие виды транспорта;

- дополнительные затраты, связанные с осуществлением подрядных работ вахтовым методом;

- затраты на перебазирование строительных организаций и их подразделений на другие стройки;

- предусмотренные законодательством Российской Федерации затраты, связанные с набором рабочей силы, включая оплату выпускникам средних профессионально-технических училищ и молодым специалистам, окончившим высшее или среднее специальное учебное заведение, проезда к месту работы, а также отпуска перед началом работы;

- дополнительные расходы, связанные с использованием на строительстве объектов

студенческих отрядов, военно-строительных частей и других контингентов (производимые в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации);

- расходы на проведение специальных мероприятий по обеспечению нормальных условий труда (по борьбе с радиоактивностью, силикозом, малярией, гнусом, энцефалитным клещом и др.);

- затраты, связанные с командированием рабочих для выполнения строительных, монтажных и специальных строительных работ. Для целей налогообложения указанные затраты принимаются в размерах, установленных законодательством Российской Федерации;

- текущие затраты, связанные с содержанием и эксплуатацией фондов природоохранного назначения (очистных сооружений, золоуловителей, фильтров и других природоохранных объектов), очисткой сточных вод и другими видами текущих природоохранных затрат;

- другие расходы, возмещаемые заказчиками в соответствии с действующими постановлениями и положениями.

### **Расходы, не включаемые в сметную стоимость строительно-монтажных работ**

Помимо перечисленных видов затрат, в себестоимость строительно-монтажных работ также могут быть включены следующие виды затрат, которые при составлении сметной документации не учитываются (не планируются):

- потери от брака и переделок некачественно выполненных строительных работ;

- затраты на гарантийный ремонт (отчисления в резерв) сданных заказчику объектов в течение периода гарантийной эксплуатации, если это предусмотрено договором на строительство;

- потери от простоев по внутрипроизводственным причинам (работников, строительных машин и механизмов);

- потери от недостач материальных ценностей в производстве и на складах при отсутствии виновных лиц;

- затраты по возмещению вреда, причиненного работникам увечьем, профессиональным заболеванием либо иным повреждением здоровья, связанным с использованием ими трудовых обязанностей, при осуществлении выплат по возмещению указанного вреда в порядке и на условиях, предусмотренных законодательством РФ;

- выплаты работникам, высвобождаемым из строительной организации в связи с ее реорганизацией, сокращением численности работников и штатов.

Фактическая себестоимость строительно-монтажных работ в бухгалтерском учете формируется на счете 20 "Основное производство".

### **2.3. Выручка от реализации строительно-монтажных работ и финансовые результаты**

Предметом договора строительного подряда могут быть вводимые в действие объекты, виды, комплексы строительно-монтажных работ, а также части возводимого объекта или отдельные объемы строительно-монтажных работ. Порядок учета финансового результата в значительной степени зависит от выбора предмета договора.

В соответствии со статьей 740 Гражданского кодекса РФ заказчик становится собственником объекта строительства после его принятия от подрядчика на основании акта приемки, а также регистрации в установленном порядке. Моментом перехода права собственности по выполненным строительным работам может быть:

- момент принятия готовой строительной продукции заказчиком;

- момент оплаты, т.е. поступления денежных средств подрядчику.

Если момент перехода права собственности не определен в договоре строительного подряда, то предполагается, что им будет момент реализации, т.е. подписания соответствующего акта.

При сдаче выполненных этапов незавершенных работ, а также законченных конструктивных элементов оформляется акт приемки выполненных работ по форме N КС-2.

Основанием для расчетов заказчика с подрядчиком является Справка о стоимости выполненных работ и затрат (форма N КС-3). На основании данной Справки заказчик и генподрядчик отражают у себя в учете объем выполненных и сданных строительных работ. Она составляется отдельно по работам, выполненным самой организацией, и по тем, которые выполнили субподрядные организации.

В настоящее время для учета работ в капитальном строительстве применяются следующие

формы первичных документов, утвержденные Постановлением Российского статистического агентства от 11 ноября 1999 г. N 100 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ":

- акт о приемке выполненных работ (форма N КС-2);
- справка о стоимости выполненных работ и затрат (форма N КС-3);
- общий журнал работ (форма N КС-6);
- журнал учета выполненных работ (форма N КС-6а);
- акт о сдаче в эксплуатацию временного (нетитульного) сооружения (форма КС-8);
- акт о разборке временных (нетитульных) сооружений (форма КС-9);
- акт об оценке подлежащих сносу (переносу) зданий, строений, сооружений и насаждений (форма N КС-10);
- акт приемки законченного строительством объекта (форма N КС-11);
- акт приемки законченного строительством объекта приемочной комиссией (форма N КС-14);
- акт о приостановлении строительства (форма N КС-17);
- акт о приостановлении проектно-изыскательских работ по неосуществленному строительству (форма N КС-18).

Ведение первичного учета по вышеуказанным унифицированным формам первичной учетной документации распространяется на юридические лица всех организационно-правовых форм и форм собственности, осуществляющие деятельность в отраслях экономики.

Первичные учетные документы могут составляться на бумажных и машинных носителях.

### **Обратите внимание**

Следует отметить, что в соответствии с Порядком применения унифицированных форм первичной учетной документации, утвержденным постановлением Госкомстата России от 24 марта 1999 г. N 20, в унифицированные формы первичной учетной документации организация при необходимости может вносить дополнительные реквизиты. При этом все реквизиты, утвержденные Госкомстатом России, остаются без изменения (включая код, номер формы, наименование документа). Удаление отдельных реквизитов из унифицированных форм не допускается.

Нас в данном разделе интересуют документы, подтверждающие выполнение и сдачу работ заказчику. То есть акт о приемке выполненных работ (форма N КС-2), общий журнал работ (форма N КС-6), журнал учета выполненных работ (форма N КС-6а), справка о стоимости выполненных работ и затрат (форма N КС-3) и акт приемки законченного строительством объекта (форма N КС-11).

Акт о приемке выполненных работ (форма N КС-2) применяется для приемки выполненных подрядных строительно-монтажных работ производственного, жилищного, гражданского и других назначений. Акт составляется на основании данных Журнала учета выполненных работ (форма N КС-6а) в необходимом количестве экземпляров. Акт подписывается уполномоченными представителями сторон, имеющих право подписи (производителя работ и заказчика (генподрядчика)). На основании данных Акта о приемке выполненных работ заполняется Справка о стоимости выполненных работ и затрат (форма N КС-3).

Общий журнал работ (форма N КС-6) применяется для учета выполнения строительных работ и является основным первичным документом, отражающим технологическую последовательность, сроки, качество выполнения, а также условия осуществления строительства. Он ведется производителем работ (руководителем смены), ответственным за строительство здания или сооружения на строительстве отдельных или группы однотипных одновременно строящихся объектов, расположенных в пределах одной строительной площадки. По окончании работ специальный журнал передается генеральной подрядной строительной организации. Титульный лист заполняется до начала строительства генеральной подрядной строительной организацией с участием проектной организации и заказчика. Стоимость работ в Общем журнале указывается в договорных ценах. Данный первичный документ содержит список инженерно-технического персонала, занятого на строительстве объекта, а также сведения о производстве работ с начала и до их завершения. Описание работ должно производиться по конструктивным элементам здания или сооружения с указанием осей, рядов, отметок, этажей, ярусов, секций и помещений, где выполнялись работы. В Общем журнале также приводятся краткие сведения о методах производства работ, применяемых материалах, готовых изделиях и конструкциях, вынужденных простоях строительных машин (с указанием принятых мер), испытаниях оборудования, систем, сетей и устройств (опробование вхолостую или под нагрузкой, подача электроэнергии, испытания на прочность и герметичность и др.), отступлениях от рабочих чертежей (с указанием причин) и их согласовании, изменении расположения охранных, защитных и сигнальных ограждений, переносе транспортных и пожарных проездов, прокладке, перекладке и разборке временных инженерных сетей, наличии и выполнении схем операционного контроля качества,

исправлениях или переделках выполненных работ (с указанием виновных), а также о метеорологических и других особых условиях производства работ. Приводятся замечания работников, контролирующего производство и безопасность работ в соответствии с предоставленными им правами, а также уполномоченных представителей проектной организации или ее авторского надзора. Общий журнал должен быть пронумерован, прошнурован, оформлен всеми подписями на титульном листе и скреплен печатью строительной организации, выдавшей его. При сдаче законченного строительством объекта в эксплуатацию Общий и Специальный журналы работ предъявляются рабочей комиссии и после приемки объекта передаются на постоянное хранение заказчику или, по поручению заказчика, эксплуатационной организации.

Журнал учета выполненных работ (форма N КС-6а) применяется для учета выполненных работ и является накопительным документом. Журнал учета выполненных работ ведет исполнитель работ по каждому объекту строительства на основании замеров выполненных работ и единых норм и расценок по каждому конструктивному элементу или виду работ.

Справка о стоимости выполненных работ и затрат (форма N КС-3) применяется для расчетов с заказчиком за выполненные работы. Заполняется в двух экземплярах: первый экземпляр - для подрядчика, второй - для заказчика (застройщика, генподрядчика). Третий экземпляр в адрес финансирующего банка представляется только по требованию этого банка. Справка по форме N КС-3 составляется ежемесячно специалистом организации, выполнявшей в отчетном периоде строительные и монтажные работы, работы по капитальному ремонту зданий и сооружений, другие подрядные работы, и представляется генподрядчиком заказчику (застройщику), субподрядчиком - генподрядчику. Стоимость работ и затрат в Справке отражается в договорных ценах, по которым осуществляются расчеты заказчика с подрядчиком, где, в частности, указываются:

- стоимость работ и затрат нарастающим итогом с начала проведения работ;
- стоимость работ и затрат за отчетный месяц в целом по стройке, а также по каждому входящему в ее состав объекту;
- сведения по каждому виду оборудования, к монтажу которого приступили в отчетном месяце, наименование и марка оборудования, а в графах - данные о выполненных монтажных работах;
- дополнительные затраты, связанные с производством работ и входящие в стоимость этих работ (рост стоимости материалов, заработной платы, тарифов, расходов на эксплуатацию машин и механизмов, дополнительные затраты при производстве работ в зимнее время, средства на выплату надбавок за подвижной и разъездной характер работ и др.);
- затраты, не включаемые в стоимость работ.

Акт приемки законченного строительством объекта приемочной комиссией (форма N КС-11) применяется для приемки законченного строительством объекта производственного и жилищно-гражданского назначения всех форм собственности (зданий, сооружений, их очередей, пусковых комплексов, включая реконструкцию, расширение и техническое перевооружение) при его полной готовности в соответствии с утвержденным проектом, договором строительного подряда (контрактом). Данный акт является основанием для окончательной оплаты всех выполненных исполнителем работ в соответствии с договором (контрактом), составляется в необходимом количестве экземпляров и подписывается представителями исполнителя работ (генерального подрядчика) и заказчика или другими лицами, уполномоченными на это инвестором соответственно для исполнителя работ (генерального подрядчика) и заказчика. Оформление приемки осуществляется заказчиком на основе результатов проведенных им обследований, проверок, контрольных испытаний и измерений, документов исполнителя работ, подтверждающих соответствие принимаемого объекта утвержденному проекту, нормам, правилам и стандартам, а также заключений органов надзора.

Так как условия договора строительного подряда могут быть различными, то учет выручки от реализации продукции и финансового результата деятельности строительной организации необходимо организовать, исходя из конкретной ситуации. В этой связи возможны 2 варианта:

1) незавершенный объект строительства может учитываться по производственной себестоимости на балансе подрядной строительной организации до момента его полного завершения, а право собственности на объект переходит к заказчику по мере окончания всех работ;

2) подрядчик списывает стоимость выполненных работ со счета 20 "Основное производство" на счет 46 "Выполненные этапы по незавершенным работам" и формирует финансовый результат по мере их сдачи заказчику; при этом право собственности на указанные работы переходит к заказчику после их сдачи ему подрядчиком.

Если используется вариант, при котором незавершенный объект строительства учитывается на балансе подрядчика до момента его полного завершения, а право собственности на него переходит к заказчику по мере окончания всех работ, расходы подрядчика формируются с учетом всех фактически имевших место расходов, связанных с осуществлением строительных работ по договору строительного подряда. Расходы формируются по объектам учета с начала исполнения договора строительного

подряда до момента завершения работ, то есть до полного расчета по законченному объекту строительства и передачи его заказчику. В соответствии с Приказом Минфина РФ от 20 декабря 1994 г. N 167 "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство", подрядная организация может применять два метода определения финансового результата за отчетный период:

- по стоимости объекта строительства в целом;
- по стоимости отдельных выполненных работ по мере их готовности.

Подрядная организация, определяющая финансовый результат по стоимости объекта строительства в целом, ведет учет произведенных затрат в составе незавершенного производства на счете 20 "Основное производство" до момента сдачи объекта строительства заказчику.

При учете финансового результата по стоимости отдельных выполненных работ по мере их готовности применяется счет 46 "Выполненные этапы по незавершенным работам". Практика показывает, что в тех случаях, когда процесс выполнения работ выходит за рамки одного отчетного (налогового) периода, целесообразно учет финансовых результатов подрядной строительной организации вести по стоимости отдельных выполненных работ по мере их готовности с применением счета 46. Это вызвано длительным производственным циклом процесса изготовления строительной продукции, в связи с чем формирование финансового результата строительной организации может происходить неравномерно.

В соответствии с ПБУ 2/94 выявить финансовый результат по отдельным этапам строительных работ подрядная организация может в том случае, если ситуация отвечает следующим требованиям:

- этапы строительных работ четко обозначены в договоре;
- этапы имеют самостоятельное значение, т.е. результат одного этапа может использоваться независимо от того, закончены ли другие этапы строительных работ;
- организация может оценить объем выполненных работ и приходящиеся на него расходы.

В момент сдачи заказчику отдельных этапов работ подрядчик отражает выручку. Необходимость этого обусловлена тем, что право собственности на выполненные этапы строительных работ переходит к заказчику.

#### **Пример**

В декабре 2007 года строительная организация заключила с заказчиком договор строительного подряда на строительство комплекса производственных зданий. В соответствии с договором сдача работ должна производиться в четыре этапа (по соответствующим кварталам). Общая стоимость работ по договору равна 236 000 000,00 руб. (включая НДС 36 000 000,00 руб.), в том числе: 1-й этап - 59 000 000,00 руб.

(в том числе НДС 9 000 000,00 руб.); 2-й этап - 70 800 000,00 руб.

(в том числе НДС 10 800 000,00 руб.); 3-й этап - 76 700 000,00 руб.

(в том числе НДС 11 700 000,00 руб.); 4-й этап - 29 500 000,00 руб.

(в том числе НДС 4 500 000,00 руб.). Себестоимость строительных работ составила: 1-й этап - 47 000 000,00 руб.; 2-й этап - 55 800 000,00 руб.; 3-й этап - 62 700 000,00 руб.; 4-й этап - 22 000 000,00 руб.

Накладные расходы составили соответственно 1 400 000,00 руб., 2 940 000,00 руб., 1 500 000,00 руб. и 830 000,00 руб. В январе 2008 года согласно условиям договора строительная организация получила от заказчика на расчетный счет аванс на выполнение строительных работ в сумме 92 000 000,00 руб., в том числе НДС. В бухгалтерском учете в I квартале 2008 года будут даны следующие записи:

Дебет 51 Кредит 62

- 92 000 000,00 руб. - получен аванс от заказчика;

Дебет 62 Кредит 68

- 14 033 898,00 руб. - начислен НДС с суммы полученного аванса;

Дебет 46 Кредит 90

- 59 000 000,00 руб. - сдан 1-й этап строительных работ;

Дебет 90 Кредит 20

- 47 000 000,00 руб. - списаны расходы, относящиеся к выполнению 1-го этапа работ;

Дебет 90 Кредит 68

- 9000 000,00 руб. - начислен НДС со стоимости работ, относящихся к 1-му этапу;

Дебет 68 Кредит 62

- 9000 000,00 руб. - предъявлена к вычету сумма НДС с аванса, относящаяся к 1-му этапу работ;

Дебет 90 Кредит 26

- 1400 000,00 руб. - списаны накладные расходы за отчетный период;

Дебет 90 Кредит 99



- 1600 000,00 руб. - выявлен финансовый результат.

Аналогичным образом отражается сдача последующих этапов сданных заказчику строительных работ, после чего счет 46 закрывается в корреспонденции со счетом 62. После сдачи всего комплекса строительных работ и закрытия счета 46 осуществляется окончательный расчет за выполненные работы, который в учете отражается следующим образом:

Дебет 62 субсчет "Авансы полученные" Кредит 62 субсчет "Расчеты с заказчиками"

- зачтена сумма аванса, полученная от заказчика;

Дебет 51 Кредит 62

- поступили на расчетный счет денежные средства от заказчика.

Конечный финансовый результат деятельности строительной организации складывается из финансового результата от сдачи заказчику объектов, работ и услуг, предусмотренных договорами, реализации на сторону основных средств и иного имущества строительной организации, продукции и услуг подсобных и вспомогательных производств, находящихся на балансе строительной организации, а также доходов от прочих операций, уменьшенных на сумму расходов по этим операциям (прочих доходов, уменьшенных на сумму прочих расходов).

Перечень доходов и расходов, а также порядок их отражения в бухгалтерском учете в настоящее время регулируется Приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. N 32н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99" и Приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. N 33н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99".

Прибыль (убыток) от сдачи заказчику объектов, выполненных строительных и других работ, предусмотренных договором на строительство, определяется как разница между выручкой от реализации указанных работ и услуг, выполненных собственными силами, по ценам, установленным в договоре, без налога на добавленную стоимость и других вычетов, предусмотренных законодательством, и затратами на их производство и сдачу.

В бухгалтерском учете прибыль или убыток от реализации (продажи) строительной продукции определяется порядком, аналогичным для определения прибыли от реализации (продажи) продукции (работ, услуг) организаций других отраслей сферы материального производства:

Дебет 90 Кредит 20

- на сумму фактической себестоимости сданных строительно-монтажных работ;

Дебет 62 Кредит 90

- на сумму договорной стоимости сданных строительно-монтажных работ;

Дебет 90 Кредит 99

- на сумму прибыли от реализации (продажи) строительно-монтажных работ или

Дебет 99 Кредит 90

- на сумму полученного убытка.

При определении прибыли от реализации основных средств и иного имущества строительной организации учитывается разница (превышение) между продажной ценой, без налога на добавленную стоимость и других вычетов, предусмотренных законодательством Российской Федерации, и первоначальной (восстановительной) или остаточной стоимостью этих средств и имущества. При этом остаточная стоимость имущества применяется к основным средствам и нематериальным активам.

В бухгалтерском учете формирование прибыли по этой группе операций отражается проводками:

Дебет 91 Кредит 01

- на сумму стоимости реализуемых объектов основных средств. С кредита счета 01 списывается уже остаточная стоимость реализуемых объектов, которая формируется на этом счете (субсчете);

Дебет 91 Кредит счетов учета производственных затрат

- на сумму стоимости расходов, связанных с реализацией объектов основных средств;

Дебет 62 Кредит 91

- на сумму договорной стоимости реализованных (проданных) объектов основных средств;

Дебет 91 Кредит 99

- на сумму полученной прибыли

или

Дебет 99 Кредит 91

- на сумму полученного убытка.

Финансовый результат от реализации прочих активов организации (включая объекты нематериальных активов) отражается аналогичным порядком.

Прибыль от реализации сторонним организациям продукции и услуг подсобных и вспомогательных производств определяется как разница между стоимостью этой продукции (услуг) по продажным ценам без налога на добавленную стоимость и других вычетов, предусмотренных

законодательством Российской Федерации, и ее себестоимостью.

В бухгалтерском учете финансовый результат от указанных операций оформляется проводками:

Дебет 90 Кредит 23

- на сумму фактической себестоимости работ и услуг вспомогательных производств;

Дебет 62 Кредит 90

- на сумму договорной стоимости проданных работ и услуг;

Дебет 90 Кредит 99

- на сумму полученной прибыли

или

Дебет 99 Кредит 90

- на сумму полученного убытка.

Прочие доходы учитываются по кредиту счета 91.

В состав прочих доходов включаются:

- доходы, полученные на территории Российской Федерации и за ее пределами от долевого участия в деятельности других предприятий, дивиденды по акциям и доходы по облигациям и другим ценным бумагам, приобретенным строительной организацией.

В бухгалтерском учете начисление средств отражается проводкой:

Дебет 76 Кредит 91

- доходы от сдачи имущества в аренду;

Дебет 51 Кредит 91

- суммы, поступившие в погашение дебиторской задолженности, списанной в прошлые годы в убыток как безнадежной к получению;

Дебет 76 Кредит 91

- присужденные или признанные должником штрафы, пени, неустойки и другие виды санкций за нарушение условий хозяйственных договоров, а также по возмещению причиненных убытков;

Дебет счетов учета неучтенных поступлений Кредит 91

- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;

Дебет счетов учета поступлений Кредит 91

- другие доходы от операций, непосредственно не связанных с производством и реализацией продукции (работ, услуг).

Прочие расходы учитываются соответственно по дебету счета 91. В состав прочих расходов включаются:

Дебет 91 Кредит 20

- затраты по расторгнутым договорам на строительство, по аннулированным производственным заказам, а также затраты на производство, не давшее продукции;

Дебет 91 Кредит счетов учета производственных затрат (20, 23, 69, 70 и т.д.)

- затраты на содержание законсервированных производственных мощностей и объектов;

Дебет 91 Кредит 94

- не компенсируемые виновниками потери от простоев по внешним причинам;

Дебет 91 Кредит 10, 60

- убытки по операциям с тарой;

Дебет 91 Кредит 60, 76

- судебные издержки и арбитражные расходы;

Дебет 91 Кредит 60, 76

- присужденные или признанные штрафы, пени, неустойки и другие виды санкций за нарушение условий хозяйственных договоров, а также расходы по возмещению причиненных убытков;

Дебет 91 Кредит 63

- суммы сомнительных долгов по расчетам с другими предприятиями, а также отдельными лицами, подлежащие резервированию в соответствии с законодательством;

Дебет 91 Кредит 62, 76

- убытки от списания дебиторской задолженности, по которой срок исковой давности истек, и других долгов, нереальных для взыскания;

Дебет 91 Кредит счетов учета произведенных расходов

- убытки по операциям прошлых лет, выявленные в текущем году;

Дебет 99

Кредит счетов учета имущества и производственных затрат

- не компенсируемые потери от стихийных бедствий (уничтожение и порча производственных запасов, готовой продукции и других материальных ценностей, потери от остановки производства и прочее), включая затраты, связанные с предотвращением или ликвидацией последствий стихийных

бедствий (кроме строительных организаций, образующих резервный фонд в установленном законодательством порядке или получающих на эти цели специальные средства); некомпенсируемые убытки в результате пожаров, аварий, других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;

Дебет 91 Кредит 94

- убытки от хищений, виновники которых по решениям суда не установлены;

Дебет 91 (99) Кредит 68

- другие расходы по оплате отдельных видов налогов и сборов, уплачиваемых в соответствии с установленным законодательством порядком за счет финансовых результатов, а также по операциям, связанным с получением внереализационных доходов.

## 2.4. Особенности учета расчетов по налогу на прибыль

Организация и ведение бухгалтерского учета налога на прибыль в настоящее время регулируется ПБУ 18/02. Выполнение требований ПБУ 18/02 предполагает внесение изменений в организацию бухгалтерского учета и в учетную политику организации.

ПБУ 18/02 приближает российские правила ведения бухгалтерского учета к Международным стандартам бухгалтерского учета и имеет целью сделать бухгалтерскую отчетность организации более понятной для всех пользователей этой информации. Как в МСФО, так и в US GAAP, помимо текущих обязательств по налогу на прибыль, предусмотрено признание и раскрытие в финансовой отчетности отложенных налоговых обязательств и активов. С принятием ПБУ 18/02 пользователи бухгалтерской отчетности российских организаций смогут получить информацию не только о текущих, но и о предполагаемых в последующие периоды (отложенных) обязательствах и требованиях по налогу на прибыль.

### Условный расход (доход) по налогу на прибыль

Бухгалтерская прибыль (убыток) формируется по правилам, предусмотренным ПБУ 9/99 "Доходы организации", ПБУ 10/99 "Расходы организации" и др. Показатель "Прибыль (убыток) до налогообложения", отражаемый по строке 140 формы N 2 "Отчет о прибылях и убытках", соответствует "бухгалтерской" прибыли (убытку). При этом учитываются все доходы и расходы отчетного периода, отраженные на бухгалтерских счетах 90, 91 и 99.

**Налогооблагаемая прибыль (убыток)** - налоговая база по налогу на прибыль организаций, рассчитанная в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах (статья 247 Налогового кодекса). В налоговом учете расходами признаются лишь те суммы, которые уменьшают налогооблагаемую прибыль. Бухгалтерская и налогооблагаемая прибыль различаются вследствие несоответствия подходов к признанию доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете. Указанные несоответствия порождают разницы между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью.

Налог на прибыль, рассчитанный на основании бухгалтерской прибыли (убытка), сформированной в отчетном периоде, по-другому называется условным расходом (доходом) по налогу на прибыль. Для его расчета используется формула:

$$\text{Условный расход (доход) по налогу на прибыль (УР/УД)} = \text{Бухгалтерская прибыль (убыток) отчетного периода (БП/БУ)} \times \text{Ставка налога на прибыль}$$

По итогам отчетного периода, рассчитав сумму налога на бухгалтерскую прибыль, необходимо осуществить проводку:

Дебет 99 Кредит 68

- начислен условный расход по налогу на прибыль или (при наличии бухгалтерского убытка)

Дебет 68 Кредит 99

- начислен условный доход по налогу на прибыль.

Далее организации необходимо выявить разницы между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью (убытком), которые образуются в результате различных правил учета доходов и расходов по правилам бухгалтерского учета и Налогового кодекса. С учетом разницы организация корректирует начисленный условный доход (расход) по налогу на прибыль. Разницы при этом могут быть постоянными и временными.

## **Постоянные разницы (ПР), постоянные налоговые активы (ПНА) и обязательства (ПНО)**

### **Определение**

**Постоянные разницы (ПР)** - это доходы (расходы), которые формируют бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода, но никогда не учитываются при расчете налогооблагаемой прибыли ни в текущем отчетном, ни в последующих отчетных периодах.

Постоянные разницы возникают в результате:

1) превышения фактических расходов, учитываемых при формировании бухгалтерской прибыли (убытка), над расходами, принимаемыми для целей налогообложения, по которым предусмотрены ограничения по расходам.

В частности, к таким видам расходов относятся представительские расходы в суммах, превышающих 4 процента расходов налогоплательщика на оплату труда; суммы страховых взносов по страхованию, превышающих размеры, установленные статьей 255 Налогового кодекса; суммы отчислений в научные фонды и т.п.;

2) непризнания для целей налогообложения расходов, связанных с передачей на безвозмездной основе имущества (товаров, работ, услуг), в сумме стоимости имущества (товаров, работ, услуг) и расходов, связанных с этой передачей.

В данном случае разница возникает в связи с тем, что для целей налогообложения стоимость безвозмездно переданных активов не учитывается, а в бухгалтерском учете они отражаются по дебету счета 91 "Прочие доходы и расходы" (то есть учитываются в составе балансовой прибыли). В основной деятельности строительных организаций подобные разницы возникают крайне редко;

3) непризнания для целей налогообложения убытка, связанного с появлением разницы между оценочной стоимостью имущества при внесении его в уставный (складочный) капитал другой организации и стоимостью, по которой это имущество отражено в бухгалтерском балансе у передающей стороны.

Подобные разницы возникают только при создании дочерних организаций или осуществлении операций по договору простого товарищества. При отношениях по договору строительного подряда подобные операции имеют весьма опосредованное значение;

4) образования убытка, перенесенного на будущее, который по истечении определенного времени согласно законодательству Российской Федерации о налогах и сборах уже не может быть принят в целях налогообложения как в отчетном, так и в последующих отчетных периодах;

5) прочих аналогичных различий.

Большая часть таких различий может возникать при отражении в бухгалтерском учете сумм расходов, не принимаемых к налоговому учету, в соответствии со статьей 270 НК РФ.

Перечисленные расходы являются постоянными разницами, которые исключаются из налоговой базы текущего и последующего отчетного периода.

Одновременно в бухгалтерском учете существуют доходы, которые не учитываются при расчете налога на прибыль. В частности, к таким доходам относятся:

- доходы в виде сумм процентов, полученных в соответствии с требованиями статей 78, 79, 176 и 203 Налогового кодекса из бюджета (внебюджетного фонда) (подпункт 12 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса);

- доходы в виде сумм кредиторской задолженности налогоплательщика перед бюджетами разных уровней (подп. 21 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса), списанной или уменьшенной в соответствии с законодательством Российской Федерации или по решению Правительства РФ.

Если подобные операции возникли у организации, следовательно, "бухгалтерская" прибыль стала больше налоговой. Поэтому для ее уменьшения эту разницу умножают на ставку налога на прибыль и результат отражают проводкой Дебет 68 Кредит 99.

Таким образом, постоянные разницы - это:

- доходы (расходы), формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) и не принимающие участия в формировании налоговой базы по налогу на прибыль,

- доходы (расходы), формирующие налоговую базу по налогу на прибыль и не принимающие участия в формировании бухгалтерской прибыли (убытка).

Постоянные разницы могут приводить к увеличению или к уменьшению налогооблагаемой прибыли по сравнению с бухгалтерской.

На основе постоянных разниц (ПР) рассчитывается показатель "постоянное налоговое обязательство" (ПНО), под которым понимается сумма налога на прибыль, которую необходимо "доплатить" в бюджет в связи с тем, что часть расходов не может быть учтена для целей налогообложения. Это увеличение налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде по

сравнению с суммой налога, рассчитанной исходя из "бухгалтерской" прибыли (пункт 7 ПБУ 18/02).

### **Определение**

**Обратный показатель** - "постоянный налоговый актив" (ПНА). Это сумма налога на прибыль, на которую нужно уменьшить задолженность бюджету по налогу на прибыль в отчетном периоде по сравнению с суммой налога, которая рассчитывается исходя из "бухгалтерской" прибыли в связи с тем, что часть доходов не учитывается для целей налогообложения.

Величина постоянного налогового обязательства (ПНО) или актива (ПНА) рассчитывается по формуле:

ПНО (ПНА) = ПР x Ставка налога на прибыль, где

ПР - постоянные разницы.

## **Временные разницы**

### **Определение**

В отличие от постоянных, временные разницы возникают, когда моменты признания расходов (доходов) в бухгалтерском и налоговом учете не совпадают. То есть в бухгалтерском учете суммы признаются в одном отчетном периоде, а в налоговом учете - в другом, со сдвигом во времени. Суммы, которые в бухгалтерском и налоговом учете признаются в разные периоды, называются временными разницами (пункт 8 ПБУ 18/02).

Это может происходить при применении различных способов начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учетах. Например, для целей бухгалтерского учета пунктом 18 ПБУ 6/01 установлено, что начисление амортизации объектов основных средств производится одним из следующих способов:

- линейный способ;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования.

А в соответствии с главой 25 "Налог на прибыль организаций" Налогового кодекса налогоплательщики вправе использовать для некоторых амортизационных групп основных средств не только линейный, но и нелинейный способ амортизации, почти удваивающий суммы амортизационных начислений. Возможно также применение специальных коэффициентов для оборудования, являющегося предметом лизинга, и основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности.

Другими словами, временные разницы возникают из-за того, что расходы (доходы), которые вы признали в бухучете, при налогообложении учитываются в том же объеме, но в других отчетных периодах. Так, первоначальная стоимость основных средств в бухгалтерском и налоговом учете совпадает, то есть общая сумма амортизационных отчислений будет одинаковой. Но в данном отчетном периоде отчисления могут различаться.

Аналогично временные разницы возникают при выборе различных способов списания товаров и материалов в производство в бухгалтерском учете и для целей налогообложения.

Временные разницы, в зависимости от их влияния на налогооблагаемую прибыль (убыток), делятся на:

- вычитаемые;
- налогооблагаемые.

## **Вычитаемые временные разницы (ВВР) и отложенные налоговые активы (ОНА)**

### **Определение**

Вычитаемые временные разницы (ВВР) возникают, если расходы в бухгалтерском учете признают раньше, чем в налоговом, а доходы - позже, со сдвигом во времени.

Вычитаемые временные разницы образуются в результате:

- 1) применения разных способов расчета амортизации для целей бухгалтерского учета и целей

определения налога на прибыль.

Расчет разницы, как правило, трудностей не вызывает. Разумеется, подобная разница возможна только тогда, когда для целей бухгалтерского и налогового учета применяются различные методы начисления амортизации, либо амортизация начисляется по разным нормам;

2) применения разных способов признания коммерческих и управленческих расходов в себестоимости проданной строительной продукции в отчетном периоде для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения.

Следует отметить, что система нормативного регулирования бухгалтерского учета допускает списание коммерческих и управленческих расходов одним из двух способов - включение в полном размере в состав расходов, списываемых в Дебет 90, или распределение с отнесением сумм расходов в дебет счетов учета затрат. Из этого следует, что временные разницы, описанные в данном подпункте, могут возникать только в тех строительных организациях, в учетной политике которых закреплено распределение коммерческих и управленческих расходов с включением их части в состав незавершенного производства;

3) излишне уплаченного налога, сумма которого не возвращена в организацию, а принята к зачету при формировании налогооблагаемой прибыли в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах;

4) убытка, перенесенного на будущее, неиспользованного для уменьшения налога на прибыль в отчетном периоде, но который будет принят в целях налогообложения в последующих отчетных периодах, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации о налогах и сборах;

5) применения, в случае продажи объектов основных средств, разных правил признания для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения остаточной стоимости объектов основных средств и расходов, связанных с их продажей.

Данный вид временных разниц может возникнуть только при реализации объектов основных средств. Другие причины выбытия (ликвидация, безвозмездная передача и т.п.) к образованию временных разниц не приводят, так как в перечисленных случаях убыток признается одновременно в бухгалтерском и налоговом учете, либо не признается в налоговом учете. В последнем случае возникают постоянные разницы, а не временные.

Объектом реализации в подрядных строительных организациях является стоимость выполненных строительно-монтажных работ (не законченных строительством объектов основных средств). Следовательно, такие разницы могут возникать только при осуществлении деятельности, не связанной с основной;

6) наличия кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги) при использовании кассового метода определения доходов и расходов в целях налогообложения, а в целях бухгалтерского учета - исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

Этот вид временных разниц может возникнуть только тогда, когда для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения применяются разные методы определения выручки от реализации строительной продукции;

7) прочих аналогичных различий.

Перечень прочих различий является весьма обширным и требует отдельного рассмотрения. В части расходов ими, например, могут являться различия в учете расходов на ремонт объектов основных средств, в учете резервов предстоящих расходов и платежей и т.п.

Наиболее характерными примерами различий являются:

- отражение в бухгалтерском и налоговом учете расходов на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы.

В бухгалтерском учете допускается включение в себестоимость строительной продукции стоимости НИОКР пропорционально объему продукции (ПБУ 17/02), а в налоговом - только линейным способом (пропорционально сроку использования результатов НИОКР). Кроме того, в том случае, когда прекращается дальнейшее использование результатов НИОКР, в бухгалтерском учете не списанная часть стоимости со счета 04 списывается в дебет счета 91 одновременно на момент принятия соответствующего решения (пункт 15 ПБУ 17/02), а налоговым законодательством установлена сложная схема списания, растянутая на три года;

- создание резерва сомнительных долгов.

В бухгалтерском учете размер резерва определяется на основании расчета, для которого может приниматься только общая сумма сомнительных долгов, а в налоговом - сумма долга, включаемого в резерв, зависит от срока образования задолженности;

- при создании резервного фонда, а также резерва на ремонт особо сложной техники главой 25 Налогового кодекса также установлена довольно сложная схема определения и списания сумм резерва. Документами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета ограничений не установлено,

за исключением указания на то, что размер резерва должен быть подтвержден расчетом.

#### **Определение**

**Вычитаемая временная разница** - это доходы или расходы, которые учитываются при формировании "бухгалтерской" прибыли в текущем отчетном периоде, а налогооблагаемой прибыли - в следующих отчетных периодах. Иными словами, это сумма, на которую текущая налогооблагаемая прибыль больше "бухгалтерской" (однако в последующие периоды это различие исчезнет).

Такие временные разницы приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который ведет к уменьшению суммы налога на прибыль в будущих отчетных периодах.

Если вычитаемую временную разницу умножить на ставку налога, получится та сумма налога на прибыль будущих периодов, которую вы оплатили сейчас, но зачете в будущем. Она носит название "отложенный налоговый актив" (ОНА).

#### **Определение**

**Отложенный налоговый актив** - это положительная разница между реальным, текущим налогом на прибыль и условным расходом по налогу, исчисленным из балансовой прибыли. Он показывает, на сколько можно будет уменьшить сумму этого "условного" налога в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Отложенный актив представляет собой произведение ставки налога на вычитаемую временную разницу:

$$\text{ОНА} = \text{ВВР} \times \text{Ставка налога на прибыль}$$

Аналог ОНА - НДС, который учитывается на счете 19. При выполнении всех необходимых согласно Налоговому кодексу условий он будет принят к вычету, будет уменьшать обязательства перед бюджетом. Аналогично будет учитываться и ОНА по налогу на прибыль, но только на счете 09 "Отложенный налоговый актив".

Организация признает отложенные налоговые активы в том отчетном периоде, когда возникают вычитаемые временные разницы, если есть вероятность получения в будущем налогооблагаемой прибыли.

По мере уменьшения или полного погашения вычитаемых временных разниц сумма отложенных налоговых активов будет уменьшаться или полностью погашаться.

### **Налогооблагаемые временные разницы (НВР) и отложенные налоговые обязательства (ОНО)**

Налогооблагаемые временные разницы возникают, если расходы в бухгалтерском учете признают позже, чем в налоговом, а доходы - раньше. Это приводит к тому, что в отчетном периоде налогооблагаемая прибыль оказывается меньше бухгалтерской. Однако в следующих периодах ситуация изменится, и бухгалтерская прибыль станет меньше налоговой. Расхождения между данными бухгалтерского и налогового учета согласно ПБУ 18/02 называются налогооблагаемыми временными разницами.

Налогооблагаемые временные разницы образуются в результате:

1) применения разных способов расчета амортизации для целей бухгалтерского учета и целей определения налога на прибыль.

Здесь разница может иметь место в том случае, когда норма амортизации для целей бухгалтерского учета превышает норму амортизации, определенную в соответствии с нормами главы 25 Налогового кодекса;

2) признания выручки от продажи строительной продукции в виде доходов от обычных видов деятельности отчетного периода, а также признания процентных доходов для целей бухгалтерского учета, исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности, а для целей налогообложения - по кассовому методу;

3) отсрочки или рассрочки по уплате налога на прибыль;

4) применения различных правил отражения процентов, уплачиваемых организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов) для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;

5) прочих аналогичных различий.

В категорию прочих аналогичных различий могут попасть некоторые доходы (прежде всего внереализационные), например, при восстановлении сумм неиспользованного остатка ранее созданного резерва на ремонт основных средств. Также налогооблагаемая временная разница может возникнуть по суммам дохода, получаемого в рамках договора простого товарищества. Пункт 3 статьи 278 Налогового кодекса жестко устанавливает порядок распределения доходов пропорционально размеру вкладов, хотя участниками договора может использоваться иной принцип определения доли, причитающейся каждому участнику.

Налогооблагаемые временные разницы (НВР) рассчитываются так же, как и вычитаемые, но будут иметь противоположный знак. Они отражаются в аналитике бухгалтерского учета соответствующего счета учета активов и обязательств, в оценке которых возникли.

Эти разницы приводят к увеличению сумм налога на прибыль в последующих периодах. При этом сумма налога на прибыль, которую вы должны будете "доплатить" в последующих периодах, называется отложенным налоговым обязательством (ОНО).

#### **Определение**

**Отложенное налоговое обязательство (ОНО)**, таким образом, - это отрицательная разница между реальным текущим налогом на прибыль и условным расходом по налогу, исчисленным с балансовой прибыли. Отложенное обязательство показывает, насколько нужно будет увеличить сумму этого "условного" налога в следующем за отчетным периоде (в последующих отчетных периодах).

Отложенное налоговое обязательство признается в том отчетном периоде, когда возникают налогооблагаемые временные разницы, и рассчитывается по формуле:

$ОНО = НВР \times \text{Ставка налога на прибыль}$ , где

НВР - налогооблагаемые временные разницы.

Чтобы четче уяснить его суть, можно вспомнить отложенный НДС с выручки при признании момента возникновения обязательств перед бюджетом "по оплате". Такой НДС давно учитывается на счете 76 как предстоящие обязательства перед бюджетом. Аналогично будет учитываться и отложенный налог на прибыль на счете 77 "Отложенное налоговое обязательство".

Как и по правилам начисления отложенного НДС, по мере уменьшения или полного погашения налогооблагаемых временных разниц будут постепенно погашаться и отложенные налоговые обязательства.

### **Текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток)**

#### **Определение**

**Текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток)** - это сумма фактического налога, который следует уплатить в бюджет за отчетный период. Она определяется исходя из величины условного дохода/расхода и его корректировок на суммы постоянных налоговых обязательств, отложенных налоговых активов и обязательств отчетного периода.

Текущий налог на прибыль равен величине налога на прибыль, отраженной в декларации по налогу на прибыль организации и подлежащей уплате в бюджет за отчетный период.

Текущий налог на прибыль (ТН) рассчитывается по формуле:

$ТН = УР (УД) + ПНО - ПНА + ОНА - ОНО$ , где

УР (УД) - условный расход (доход) по налогу на прибыль, ПНО, ПНА - величина постоянного налогового обязательства (ПНО) и актива (ПНА),

ОНА, ОНО - величина отложенного налогового актива (ОНА) и отложенного налогового обязательства (ОНО).

Схема расчета текущего налога на прибыль приведена в пункте 21 ПБУ 18/02.

Чтобы убедиться в правильности расчета текущего налога, можно выполнить альтернативный расчет следующим образом:

Текущий налог на прибыль = Налогооблагаемая прибыль отчетного периода x Ставка налога на прибыль



Если у предприятия отсутствует постоянное налоговое обязательство (активы), то абсолютная разница между "условным налогом на прибыль", исчисленным с "бухгалтерской" прибыли, и "текущим налогом на прибыль" будет равна абсолютной разнице между отложенными налоговыми активами и отложенными налоговыми обязательствами. Ведь именно эта величина (корректировка) в данном случае и окажет влияние на размер текущих налоговых обязательств по налогу на прибыль.

Чистая прибыль (убыток) без учета временных разниц будет определяться по формуле:

$$\text{ЧП} = \text{БП} - \text{УР} - \text{ПНО} + \text{ПНА}, \text{ где}$$

БП - бухгалтерская прибыль,

УР - условный расход по налогу на прибыль,

ПНО, ПНА - величина постоянного налогового обязательства (ПНО) и актива (ПНА).

Структуре Отчета о прибылях и убытках соответствует следующая формула определения чистой прибыли с учетом временных разниц:

$$\text{ЧП} = \text{БП} + \text{ОНА} - \text{ОНО} - \text{ТНП}, \text{ где}$$

БП - бухгалтерская прибыль,

ОНА, ОНО - величина отложенного налогового актива (ОНА) и отложенного налогового обязательства (ОНО), ТНП - текущий налог на прибыль.

Здесь имеются в виду начисленные или зачтенные ОНА, ОНО, отраженные бухгалтерскими проводками:

Дебет 09 Кредит 68,

Дебет 68 Кредит 09,

Дебет 68 Кредит 77,

Дебет 77 Кредит 68,

которые корректируют сумму налога на прибыль. К чистой прибыли эти проводки отношения не имеют.

Но в некоторых случаях ОНА и ОНО должны быть списаны на счет прибылей и убытков. Тогда они окажут влияние на чистую прибыль и убыток.

### **Применение норм ПБУ 18/02 при формировании себестоимости строительной продукции (строительно-монтажных работ)**

Себестоимость выполненных строительно-монтажных работ формируется посредством сложения сумм стоимости затрат, принимаемых для целей налогообложения и сумм налоговых разниц (временных и постоянных). Размер отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств на размер себестоимости работ не влияет.

Рассмотрим образование постоянных и временных налоговых разниц при осуществлении затрат, относящихся к отдельным элементам себестоимости продукции (работ, услуг).

В соответствии с пунктами 11 и 12 ПБУ 18/02 в результате применения разных способов расчета амортизации для целей бухгалтерского учета и целей определения налога на прибыль могут образовываться как вычитаемые, так и налогооблагаемые временные разницы. Причиной образования разниц является различие в нормах амортизации, применяемых для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения.

Примерами таких различий могут быть: использование для целей бухгалтерского учета способов начисления амортизации, отличных от способа, при котором амортизация начисляется пропорционально сроку полезного использования, или, напротив, когда для целей бухгалтерского учета используется указанный способ, а для целей налогообложения выбирается использование нелинейного метода начисления амортизации.

В первом случае возникает положительная разница (амортизация для целей бухгалтерского учета выше, чем для целей налогообложения), называемая вычитаемой временной разницей. Во втором - отрицательная, которая называется налогооблагаемой временной разницей.

#### **Пример**

Учетной политикой в организации предусмотрено начисление амортизации по группе основных средств по сумме чисел лет срока полезного использования. Срок полезного использования - 5 лет. Общая стоимость группы объектов основных средств составляет 350 000 руб. Для упрощения примера допустим, что все объекты группы используются первый год.

В этом случае норма амортизации для целей бухгалтерского учета будет равна 116 667 руб. (350 000 руб.  $\times$  5 : (5 + 4 + 3 + 2 + 1)), или 9722 руб. в месяц.

Для целей налогообложения используется линейный способ, и соответственно норма амортизации будет равна 70 000,00 руб. = 350 000,00 руб. : 5, или 5833 руб. в месяц.

Вычитаемая временная разница будет равна 3889 руб. (ежемесячно). В бухгалтерском учете данная операция будет отражена следующим образом:

Дебет 20 Кредит 02

- 5833,00 руб. - сумма амортизации, принимаемой для целей налогообложения;

Дебет 20 Кредит 02 субсчет "Вычитаемые временные разницы по суммам амортизации"

- 3889,00 руб.;

Дебет 09 Кредит 68 субсчет "Налог на прибыль"

- 933 руб. (3889 руб.  $\times$  24%).

### **Обратите внимание**

Следует отметить, что сумма отложенных налоговых активов по амортизации, начисляемой по данной группе объектов основных средств, будет увеличиваться в течение двух лет, еще один год (третий) она будет оставаться неизменной (так как на третий год нормы амортизации для целей налогообложения и для целей бухгалтерского учета будут равны), а в последующие два года - уменьшаться до нуля.

Рассмотрим далее образование постоянных и временных налоговых разниц при осуществлении затрат, относящихся к отдельным элементам себестоимости продукции (работ, услуг).

#### **По материальным расходам**

При принятии к бухгалтерскому учету материально-производственные запасы оцениваются по фактической себестоимости приобретения или заготовления, а при их отпуске в производство могут использоваться различные виды оценки. То есть временные разницы и соответственно отложенные налоговые активы или обязательства могут возникать только в том случае, когда для целей налогообложения и для целей бухгалтерского учета выбираются (и закрепляются в учетной политике организации) разные методы оценки списываемых в производство одноименных материально-производственных запасов. Однако такая ситуация представляется маловероятной.

#### **По расходам на оплату труда**

По текущим расходам вероятность возникновения расхождений между данными бухгалтерского и налогового учета мала, поскольку соответствующие статьи главы 25 Налогового кодекса содержат нормы, отсылающие к трудовому законодательству.

Также в соответствии с НК РФ формируется и себестоимость строительно-монтажных работ (в части расходов на оплату труда) для целей бухгалтерского учета.

Предположительно может создаться ситуация, когда возникновение временных разниц (как вычитаемых, так и налогооблагаемых) будет обусловлено разными методами списания расходов на оплату отпусков и вознаграждения за выслугу лет.

При осуществлении расходов по обязательному страхованию работников (которые в соответствии с подпунктом 16 пункта 1 статьи 255 Налогового кодекса также учитываются в составе расходов на оплату труда) могут возникать только постоянные разницы.

Следует отметить, что налоговым законодательством установлены ограничения по размерам следующих расходов:

- по совокупной сумме платежей (взносов) работодателей, выплачиваемой по договорам долгосрочного страхования жизни работников, пенсионного страхования и (или) негосударственного пенсионного обеспечения работников, - учитывается в целях налогообложения в размере, не превышающем 12 процентов от суммы расходов на оплату труда;

- по взносам по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников, - включаются в состав расходов в размере, не превышающем 3 процентов от суммы расходов на оплату труда;

- по взносам по договорам добровольного личного страхования, заключаемым исключительно на случай наступления смерти застрахованного работника или утраты застрахованным работником трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей, - включаются в состав расходов в размере, не превышающем десяти тысяч рублей в год на одного застрахованного работника.

#### **По прочим расходам**

По данному элементу затрат вычитаемые временные разницы могут возникать преимущественно в случае применения разных способов признания коммерческих и управленческих расходов в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг в отчетном периоде для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения.

Кроме того, перечень ситуаций, когда могут возникать вычитаемые временные разницы, установленный пунктом 11 ПБУ 18/02, не является закрытым - последним подпунктом этого перечня значатся "прочие аналогичные различия".

Наиболее характерными примерами подобных различий являются:

- отражение в бухгалтерском и налоговом учете расходов на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы;

- при создании резервного фонда, а также резерва на ремонт особо сложной техники главой 25 Налогового кодекса также установлена довольно сложная схема определения и списания сумм резерва. Документами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета ограничений не установлено, за исключением указания на то, что размер резерва должен быть подтвержден расчетом.

При формировании накладных расходов более часто будут возникать постоянные разницы и, соответственно, постоянные налоговые обязательства. Это связано с тем, что ряд расходов, относящихся к накладным, для целей налогообложения принимается в ограниченном размере. Это командировочные расходы, представительские расходы, в некоторых случаях (отсутствие лицензии и т.п.) оплата услуг образовательных учреждений.

## **2.5. Особенности учета у заказчика-застройщика**

Работами по строительству любого объекта руководит заказчик. Именно он должен создать подрядчику условия для выполнения работ, принять эти работы и оплатить их. При этом строительная организация может совмещать функции заказчика и подрядчика, то есть строить хозяйственным способом. Однако таким способом можно строить только небольшие объекты. В строительстве же сложных объектов принимают участие иногда несколько десятков организаций. Но все затраты учитывает только одна организация - застройщик.

Заказчик-застройщик может строить объект на собственные средства. Он может также брать для строительства кредиты и займы или привлекать соинвесторов (дольщиков). И наконец, заказчик-застройщик может вести строительство только за счет привлеченных средств. Это так называемые специализированные организации-застройщики.

Свои затраты на строительство заказчик-застройщик отражает на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы" (субсчет "Строительство объектов основных средств"). На этот счет списываются стоимость использованных материалов, зарплата, начисленная работникам, ЕСН, амортизация строительной техники, затраты на обеспечение техники безопасности на стройке и т.д.

Принимая работы у подрядчика, заказчик-застройщик подписывает Акт о приемке выполненных работ (форма N КС-2) и Справку о стоимости выполненных работ и затрат (форма N КС-3). На основе этих документов заказчик-застройщик отражает стоимость принятого этапа работ в составе незавершенного строительства (Дебет 08 субсчет "Строительство объектов основных средств" Кредит 60).

Если заказчик-застройщик ведет строительство только за счет привлеченных средств, то на счете 08 он будет отражать затраты на свое содержание, которые предусмотрены инвестором в смете (оплата труда рабочих, ЕСН, амортизация оборудования, услуги сторонних организаций и т.д.).

Заказчик-застройщик может привлечь для строительства заемные средства. При этом, если средства взяты на срок, не превышающий 12 месяцев, то их отражают на счете 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам". Если же средства привлечены на более длительный срок, их учет ведется на счете 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам".

Как правило, строительство ведется достаточно долго, поэтому заемные средства привлекаются обычно на длительный срок. Когда до погашения долгосрочной задолженности останется 365 дней, организация может перевести ее в состав краткосрочной или же так и оставить в составе долгосрочной, пока она не будет погашена. Оба варианта разрешены пунктом 6 Положения по бухгалтерскому учету "Учет займов и кредитов и затрат на их обслуживание", утвержденного приказом Минфина России от 2 августа 2001 г. N 60н (ПБУ 15/01).

### **Обратите внимание**

Заказчик-застройщик также может привлечь для финансирования строительства другие организации, то есть соинвесторов. Тогда они будут иметь право на часть построенного объекта. Средства, полученные от этих лиц, являются для заказчика-застройщика целевым финансированием и отражаются в учете на счете 86. Так же отражают средства, полученные от инвесторов, и специализированные организации-застройщики.

После того, как все строительные и отделочные работы завершены, заказчик-застройщик

принимает построенный объект. При этом оформляется Акт приемки законченного строительством объекта (форма N КС-11). После этого построенный объект нужно зарегистрировать в местных органах исполнительной власти. Регистрацию проводит та организация, которой объект принадлежит. Зарегистрировав объект, эта организация включает его в состав основных средств. При этом в учете делается проводка:

Дебет 01

Кредит 08 субсчет "Строительство объектов основных средств"

- учтен построенный объект как основное средство.

Если строительство объекта финансировали несколько организаций, то каждая из них отражает у себя в учете свою часть объекта. А заказчик-застройщик списывает затраты на строительство, которые приходятся на долю каждого соинвестора, за счет поступивших от них денег, учтенных на счете 86.

В учете заказчика-застройщика при этом делается такая проводка:

Дебет 86

Кредит 08 субсчет "Строительство объектов основных средств"

- списаны расходы по строительству, приходящиеся на долю соинвесторов.

Специализированные организации-застройщики (которые не вкладывают своих денег в строительство) все затраты на строительство списывают за счет целевого финансирования. Финансовый результат такие организации рассчитывают как разницу между средствами на свое содержание, которые заложены в сметах инвесторов на строительство, и своими фактическими затратами. А если заказчик-застройщик рассчитывается с инвестором за сданный объект по договорной стоимости, то в финансовый результат включается разница между этой стоимостью и фактическими затратами на строительство (включая затраты на содержание застройщика).

## **2.6. Особенности бухгалтерского учета строительства, осуществляемого хозяйственным способом**

Строительство, как форма осуществления капитальных вложений, производится двумя способами:

- подрядным - при котором строительные-монтажные работы производятся специализированной подрядной организацией, а функции заказчика осуществляются либо непосредственно инвестором, либо также специализированной организацией;

- хозяйственным - при котором и функции заказчика, и функции подрядчика выполняются самим инвестором. При этом в организации, осуществляющей капитальные вложения, могут создаваться специализированные структурные подразделения (отделы капитального строительства).

В соответствии с пунктом 8 ПБУ 6/01 при осуществлении капитальных вложений хозяйственным способом затраты относятся на дебет счета 08 с кредита счетов учета производственных затрат (02 "Износ основных средств", 10 "Материалы", 23 "Вспомогательные производства", 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению", 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" и др.).

В общем случае учет затрат на производство строительных работ в зависимости от видов объектов учета может быть организован по заказному методу или методу накопления затрат за определенный период времени с применением элементов нормативной системы учета и контроля за использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов, причем основным методом учета затрат является позаказный метод. Однако в данном случае целесообразно вести учет методом накопления затрат за определенный период времени по видам работ и местам возникновения затрат.

Все расходы, связанные со строительством объекта, заносятся в Журнал учета выполненных работ (форма N КС-6а). Он ведется отдельно по каждому объекту, а затем на его основе заполняется Общий журнал выполненных работ (форма N КС-6).

Построенный объект должен быть принят специальной комиссией. Когда такая комиссия принимает построенный объект, то составляется Акт приемки законченного строительством объекта приемочной комиссией (форма N КС-14).

### **Пример**

Организация построила собственными силами склад для хранения готовой продукции. На строительство были использованы материалы стоимостью 118 000,00 руб. (в том числе НДС - 18 000,00 руб.). "Входной" НДС по приобретенным материалам из бюджета не возмещали. Заработная плата рабочих, которые строили склад, с учетом ЕСН и взносов на страхование от несчастных случаев на производстве составила 45 000,00 руб. (в том числе ЕСН). Амортизация основных средств, которые были использованы при строительстве, была начислена в размере 15 000,00 руб.

За государственную регистрацию права собственности на построенный склад предприятие заплатило 7000,00 руб.

В бухгалтерском учете данная операция будет отражена следующим образом:

Дебет 10 Кредит 60

- 100 000,00 руб. - оприходованы материалы;

Дебет 19 Кредит 60

- 18 000,00 руб. - выделен НДС по материалам;

Дебет 60 Кредит 51

- 118 000,00 руб. - оплачены материалы поставщику;

Дебет 08 субсчет "Строительство объектов основных средств" Кредит 10

- 100 000,00 руб. - отпущены материалы на строительство склада для хранения готовой продукции;

Дебет 08 субсчет "Строительство объектов основных средств" Кредит 70 (69)

- 45 000,00 руб. - начислена заработная плата рабочим с учетом ЕСН и взносов на страхование от несчастных случаев на производстве;

Дебет 08 субсчет "Строительство объектов основных средств" Кредит 02

- 15 000,00 руб. - начислена амортизация основных средств, использованных на строительстве склада для хранения готовой продукции;

Дебет 08 субсчет "Строительство объектов основных средств" Кредит 76

- 7000,00 руб. - отражены расходы на государственную регистрацию права собственности на склад для хранения готовой продукции;

Дебет 01 Кредит 08 субсчет "Строительство объектов основных средств"

- 167 000,00 руб. - введен в эксплуатацию построенный склад для хранения готовой продукции.

## **2.7. Особенности бухучета в строительных фирмах, работающих на "упрощенке"**

Ведение бухгалтерского и налогового учета в упрощенной системе налогообложения имеет свои особенности для организаций и индивидуальных предпринимателей. Рассмотрим их подробнее.

### **2.7.1. Учет в организациях**

Как известно, организации обязаны вести два вида учета - налоговый и бухгалтерский. Налогоплательщики, которые перешли на упрощенную систему налогообложения, находятся в более выгодном положении.

Так, для налогового учета им не нужно разрабатывать специальные регистры, так как налоговый учет ведется в специальной Книге учета доходов и расходов. Форма Книги учета доходов и расходов утверждена приказом Минфина России от 30 декабря 2005 г. N 167н.

Что касается бухгалтерского учета, то строительные организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, от его ведения освобождаются согласно статье 4 Федерального закона от 1 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете".

Однако, несмотря на такую привилегию, строительным организациям все же необходимо учитывать основные средства и нематериальные активы по правилам бухгалтерского учета (п. 3 ст. 4 Федерального закона от N 129-ФЗ).

Во-первых, для учета основных средств необходимо выполнять требования ПБУ "Учет основных средств" (ПБУ 06/01), утвержденного приказом МНС России от 30 марта 2001 г. N 26н и Методических рекомендаций по учету основных средств, утвержденных приказом Минфина России от 13 октября 2003 г. N 91н. Для учета нематериальных активов необходимо выполнять требования ПБУ "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/2000), утвержденного приказом МНС России от 16 октября 2000 г. N 91н.

Во-вторых, необходимо составлять первичные документы по учету этих объектов и, наконец, вести бухгалтерские регистры по учету основных средств и нематериальных активов.

Однако на практике не все так привлекательно, как предполагали законодатели. В своем письме от 11 марта 2004 г. N 04-02-05/3/19 "О порядке расчета чистой прибыли организациями, применяющими упрощенную систему налогообложения" специалисты Минфина России утверждают, что организациям, применяющим упрощенную систему налогообложения, необходимо вести бухгалтерский учет в полном объеме. К счастью, такие рекомендации касаются не всех организаций, а только тех из них, которые выплачивают дивиденды по итогам работы за год.

Напомним, что дивиденды - это та часть прибыли после налогообложения, которая распределяется между акционерами (участниками) предприятия пропорционально их доле в уставном (складочном) капитале (ст. 43 Налогового кодекса РФ). Аналогичным образом дивиденды определяются и в бухгалтерском учете.

По законодательству дивиденды выплачиваются за счет чистой прибыли организации (п. 2 ст. 42 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. N 208-ФЗ "Об акционерных обществах"; п. 1 ст. 28 Федерального закона от 8 февраля 1998 г. N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью"). Показатель чистой прибыли формируется в бухгалтерской отчетности организации. На основании бухгалтерского баланса и Отчета о прибылях акционеры или участники общества утверждают сумму чистой прибыли и принимают решение о ее направлении на выплату дивидендов.

Кроме того, существуют случаи, когда организация не имеет права выплачивать дивиденды. Например, если:

- не полностью оплачен уставный капитал предприятия;
- налицо все признаки банкротства организации;
- стоимость чистых активов фирмы меньше уставного капитала и резервного фонда.

**Чистые активы** - это балансовая стоимость имущества организации, уменьшенная на сумму его обязательств. Порядок расчета чистых активов утвержден приказом Минфина России и ФКЦБ России от 29 января 2003 г. N 10н/03-6/пз. Правила расчета чистых активов, которые установлены для акционерных обществ, должны применяться и обществами с ограниченной ответственностью.

Согласно пункту 3 Закона РФ от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" организации, которые перешли на упрощенную систему налогообложения, освобождаются от обязанности ведения бухгалтерского учета, ограничиваясь лишь учетом основных средств и нематериальных активов.

Следовательно, организации, применяющие упрощенную систему, не составляют бухгалтерской отчетности, в которой была бы указана величина чистой прибыли, полученной за отчетный период. Кроме того, они не могут определить величину своих чистых активов, так как у них нет баланса.

Что же делать в этой ситуации?

Минфин считает, что для расчета чистых активов организации и выплаты дивидендов бухгалтеру необходимо вести бухгалтерский учет в полном объеме. Например, предприятие, которое использует упрощенную систему налогообложения, получило по итогам 2003 года прибыль. Собственники предприятия решили выплатить дивиденды. Для того, чтобы осуществить это решение, сначала нужно восстановить бухгалтерский учет хозяйственных операций за прошедший год, составить все необходимые регистры бухгалтерского учета и сформировать бухгалтерскую отчетность.

Следует напомнить, что при упрощенной системе налогообложения организации все равно обязаны представлять статистическую отчетность и соблюдать Порядок ведения кассовых операций в РФ, утвержденный решением Совета директоров Банка России от 22 сентября 1993 г. N 40.

Принимать наличные деньги от населения или от юридических лиц за проданные товары, работы, услуги предприятие (предприниматель), которое использует упрощенную систему налогообложения, может только с применением контрольно-кассовой техники. Это значит, что в момент оплаты товара наличными денежными средствами организация (предприниматель), использующая упрощенную систему налогообложения, должна выдать покупателю кассовый чек, отпечатанный на контрольно-кассовой технике согласно Федеральному закону от 22 мая 2003 г. N 54-ФЗ.

В заключение хотелось бы отметить следующее. Хотя Налоговый кодекс и освобождает строительную компанию от штрафов (а с 2007 года и пеней), если она следовала письменным разъяснениям чиновников (п. 3 ст. 111 Налогового кодекса РФ), не стоит забывать, что мнение Минфина - это лишь мнение, и только. И оно может поменяться. Ведь еще пару лет назад финансисты выражали абсолютно противоположную точку зрения.

## 2.7.2. Учет у предпринимателей

Предпринимателям, которые перешли на упрощенную систему налогообложения, не нужно вести Книгу учета доходов и расходов по форме, которая утверждена совместным приказом Минфина России и МНС России от 13 августа 2002 г. N 86/БГ-3-04/430. Ведь эта книга нужна предпринимателю только для того, чтобы рассчитать налог на доходы физических лиц. Те предприниматели, которые уплачивают единый налог, от налога на доходы физических лиц освобождены (п. 3 ст. 346.11 и п. 4 ст. 346.26 Налогового кодекса РФ).

Таким образом, предприниматели, работающие на "упрощенке", обязаны вести только Книгу учета доходов и расходов по форме, утвержденной приказом Минфина России от 30 декабря 2005 г. N 167н.

Однако специалисты Минфина считают, что таким предпринимателям нужно изучить правила бухгалтерского учета.

Согласно пункту 4 статьи 346.13 Налогового кодекса РФ, налогоплательщики - организации и предприниматели - теряют право на применение упрощенной системы налогообложения, если остаточная стоимость находящихся в их собственности основных средств и нематериальных активов превысила 100 млн руб. При этом остаточная стоимость указанных внеоборотных активов должна определяться в соответствии с законодательством о бухгалтерском учете.

По мнению специалистов Минфина России, при расчете остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов нельзя пользоваться приказом Минфина России и МНС России от 13 августа 2002 г. N 86н/БГ-3-04/430. Порядок учета доходов и расходов индивидуальных предпринимателей, который утвержден этим приказом, используется только для расчета налоговой базы по налогу на доходы физических лиц (п. 2 Порядка).

Следовательно, делают вывод специалисты Минфина России, индивидуальные предприниматели должны вести учет основных средств и нематериальных активов в целях подтверждения права на применение упрощенной системы налогообложения по правилам бухгалтерского учета.

Для этого предпринимателям необходимо ознакомиться с ПБУ 06/01 и ПБУ 14/2000.

Однако позиция Минфина России более чем спорна.

Начнем с того, что ПБУ 06/01 и ПБУ 14/2000 устанавливают правила формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах и нематериальных активах организаций (п. 1 ПБУ 06/01 и п. 1 ПБУ 14/2000). Под организациями понимаются юридические лица. Следовательно, на предпринимателей порядок учета этих внеоборотных активов не распространяется, даже если они применяют упрощенную систему налогообложения.

Кроме того, закон "О бухгалтерском учете" обязывает организации вести бухгалтерский учет. На предпринимателей его действие не распространяется (ст. 1 Закона N 129-ФЗ).

Получается, что нет никаких оснований требовать от предпринимателей ведения бухгалтерского учета, в том числе в отношении основных средств и нематериальных активов.

Следовательно, в пункте 4 статьи 346.12 Налогового кодекса РФ имеется ошибка. Определять остаточную стоимость основных средств и нематериальных активов в соответствии с законодательством по бухгалтерскому учету должны не все налогоплательщики, а только организации. Ведь законодательство по бухгалтерскому учету распространяется только на них.

Кроме того, в подпункте 16 пункта 3 статьи 346.12 Налогового кодекса РФ сказано следующее. Если остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, определяемая в соответствии с законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, превышает 100 миллионов рублей, использовать упрощенную систему налогообложения не могут только организации. Это для них установлен максимальный предел остаточной стоимости внеоборотных активов. Для индивидуальных предпринимателей такого ограничения нет. Это означает, что они могут перейти на упрощенную систему налогообложения, даже если остаточная стоимость их активов превышает указанный предел.

Таким образом, несмотря на уверения Минфина РФ, на наш взгляд, вести учет основных средств и нематериальных активов по правилам бухгалтерского учета предпринимателю не нужно.

### **2.7.3. Бухгалтерский и налоговый учет основных средств**

Поскольку порядок бухгалтерского и порядок налогового учета основных средств не совпадают, мы рассмотрим их поочередно.

#### **Бухгалтерский учет основных средств**

Как уже было сказано выше, строительные организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, освобождаются от ведения бухгалтерского учета (ст. 4 Федерального закона N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете"). Это положение не касается основных средств, бухгалтерский учет которых ведется непрерывно: до перехода на упрощенную систему налогообложения, в период применения "упрощенки", после возврата на общий режим налогообложения.

Правила бухгалтерского учета основных средств предусматривают:

- выполнение требований ПБУ 6/01;
- составление первичных учетных документов по основным средствам;
- ведение бухгалтерских регистров по учету основных средств.

Кроме первоначальной стоимости основных средств и сумм начисленной амортизации, никаких

других показателей отражать в бухгалтерском учете не нужно. Поэтому и проводки методом двойной записи бухгалтерам этих предприятий делать не придется.

### **Требования ПБУ 06/01**

Положение по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" (ПБУ 06/01), утвержденное приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. N 26н, устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах. По этим правилам предприятия, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, в целях бухгалтерского учета должны:

- формировать первоначальную стоимость основных средств;
- устанавливать срок их полезного использования;
- начислять амортизацию одним из четырех способов (кроме объектов, перечисленных в пункте 17 ПБУ 06/01).

#### **Обратите внимание**

Основные средства, стоимость которых не превышает 20 000 руб. или иного лимита, установленного в приказе об учетной политике, можно учесть в составе материально-производственных запасов и списать сразу по мере отпуска в эксплуатацию.

Согласно пункту 15 ПБУ 06/01, предприятие может один раз в год проводить переоценку группы однородных объектов основных средств. Переоценка проводится по текущей стоимости путем индексации или прямого пересчета по рыночным ценам, которые необходимо подтвердить документально.

Строительное предприятие, перешедшее на "упрощенку", может провести модернизацию или реконструкцию основных средств. Если после этого срок полезного использования основного средства, его мощность, качество применения и другие показатели увеличиваются, то затраты на восстановление объекта увеличивают его первоначальную стоимость (п. 27 ПБУ 06/01).

Таким образом, в бухгалтерском учете первоначальная стоимость основного средства может увеличиться в результате переоценки, модернизации или реконструкции.

При этом необходимо помнить следующее. Если остаточная стоимость всех основных средств предприятия, по данным бухгалтерского учета, превысит 100 млн руб., то предприятие потеряет право на применение упрощенной системы (подп. 16 п. 3 ст. 346.13 Налогового кодекса РФ). Величина остаточной стоимости проверяется на конец каждого квартала. Если обнаружится превышение установленного лимита, то предприятие автоматически переводится на обычную систему налогообложения с начала этого квартала.

По тем основным средствам, которые предприятие приобрело до перехода на "упрощенку", сохраняется порядок бухгалтерского учета, который применялся в период общего режима налогообложения. Иными словами, бухгалтер продолжает ежемесячно начислять амортизацию, исходя из первоначальной стоимости основного средства и установленного срока службы.

Если основное средство было приобретено в период применения "упрощенки", то начислять амортизацию в бухгалтерском учете предприятие будет с 1-го числа месяца, который следует за месяцем принятия этого объекта к учету (п. 21 ПБУ 06/01). При этом первоначальная стоимость объекта и срок его полезного использования определяются в соответствии с ПБУ 06/01.

При выбытии основного средства начисление амортизации прекращается с 1-го числа месяца, который следует за месяцем списания основного средства с бухгалтерского учета.

### **Первичные документы по учету основных средств**

Все хозяйственные операции, которые проводит строительная организация, оформляются первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

В бухгалтерском учете основных средств необходимо использовать унифицированные формы, которые приведены в постановлении Госкомстата РФ от 21 января 2003 г. N 7.

Поступление основных средств в организацию оформляется актом, составленным по форме N ОС-1 "Акт о приемке-передаче объектов основных средств", N ОС-1а "Акт о приемке-передаче здания (сооружения)" или N ОС-1б "Акт о приемке-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений)".

Для учета объектов основных средств предназначены Инвентарные карточки (формы N ОС-6 и ОС-6а). Малые предприятия могут использовать форму N ОС-6б "Инвентарная книга учета объектов



основных средств". В этих формах указываются первоначальная стоимость основного средства, срок его полезного использования, а также сумма начисленной амортизации.

Внутренние перемещения основных средств оформляются накладной по форме N ОС-2, а передача отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов основных средств - по форме НОС-3.

При выбытии основных средств бухгалтер должен оформить Акт о списании по форме:

- N ОС-4 - при списании одного объекта основных средств, кроме автотранспортных;
- N ОС-4а - при списании автотранспортных средств;
- N ОС-4б - при списании группы объектов основных средств.

### **Бухгалтерские регистры учета основных средств**

На основании первичных документов по учету основных средств составляются бухгалтерские регистры. Унифицированных форм этих регистров нет. Поэтому бухгалтеры составляют журналы-ордера или специальные ведомости как вручную, так и с помощью компьютера.

### **Модернизация, реконструкция и ремонт основных средств**

Строительное предприятие может проводить модернизацию или реконструкцию основных средств. Модернизация и реконструкция предполагают улучшение (повышение) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств.

Обычно понятие "реконструкция" используется по отношению к недвижимости (зданиям и помещениям), а термин "модернизация" употребляют в отношении движимых основных средств - оборудования, транспортных средств и прочих аналогичных объектов. В бухгалтерском учете на стоимость работ по модернизации и реконструкции необходимо увеличить первоначальную стоимость основных средств (п. 14 ПБУ 6/01).

Согласно подпункту 3 пункта 1 статьи 346.16 Налогового кодекса РФ расходы на ремонт основных средств уменьшают налоговую базу по единому налогу организации.

В то же время расходы на реконструкцию зданий и сооружений, а также модернизация оборудования к ремонтным работам не относятся и поэтому не учитываются при расчете единого налога. Об этом в один голос говорят как налоговики (письмо МНС России от 26 января 2004 г. N 22-1-14/111, письмо УМНС по г. Москве от 5 февраля 2004 г. N 24-14/07183), так и специалисты финансового ведомства (письмо Минфина России от 9 июня 2004 г. N 03-02-05/2/31).

О том, что считать ремонтом, а что модернизацией или реконструкцией, в Налоговом кодексе РФ не говорится. В этом случае можно использовать определения, которые применяются в строительстве (п. 1 ст. 11 Налогового кодекса РФ), в частности в письме Главной инспекции государственного архитектурно-строительного надзора от 28 апреля 1994 г. N 18-14/63.

Согласно этому письму, основное отличие ремонта от реконструкции состоит в том, что реконструкция приводит к изменению назначения или основных технико-экономических показателей здания - изменяется количество помещений, объем и общая площадь здания, вместимость, пропускная способность и т.д.

При ремонте этого не происходит.

Таким образом, если, например, организация переоборудовала торговый зал в несколько офисных помещений - это реконструкция, а если просто заменила пол и потолочные перекрытия - капитальный ремонт.

Следовательно, если у работ, которые проводит строительная организация, нет явных признаков реконструкции, то их следует отнести к ремонтным работам. При этом во всех первичных документах, начиная с договора и кончая платежными поручениями, эти работы должны называться именно ремонтными.

### **Переоценка основных средств**

После проведения переоценки основного средства его первоначальная стоимость изменяется в сторону увеличения или уменьшения в зависимости от того, была произведена дооценка или же уценка основного средства (п. 14 ПБУ 06/01).

При расчете единого налога результаты переоценки объектов основных средств не учитываются.

## **Налоговый учет основных средств, приобретенных до перехода на "упрощенку"**

Вести учет основных средств в целях налогообложения придется строительным предприятиям, которые выбрали в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов.

Если же объектом налогообложения предприятие выбрало доходы, то вести учет основных средств в целях налогообложения ему не нужно. При продаже основных средств выручка от их реализации у таких предприятий учитывается в составе доходов и облагается по ставке 6%.

Включаем в расходы стоимость "старых" основных средств. На момент перехода на упрощенную систему строительное предприятие должно определить остаточную стоимость всех приобретенных к этому моменту основных средств по правилам главы 25 Налогового кодекса РФ.

### **Обратите внимание**

Речь идет обо всех основных средствах, право собственности на которые уже перешло к строительному предприятию, даже если эти объекты переданы в безвозмездное пользование, переведены на консервацию продолжительностью свыше 3 месяцев, находятся на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев или же еще не введены в эксплуатацию.

Например, право собственности на основное средство перешло к строительному предприятию в декабре 2007 года, а введено в эксплуатацию оно было в январе 2008 года, при том, что предприятие перешло на упрощенную систему налогообложения с 1 января 2008 года. В этом случае считается, что объект был приобретен до перехода на упрощенную систему налогообложения.

Остаточную стоимость по данным налогового учета предприятие может учесть в расходах в зависимости от срока полезного использования объектов. Напомним, что срок полезного использования определяется на основании Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, которая утверждена постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. N 1.

Если же имущество не указано в этой Классификации, то организация должна установить срок его службы самостоятельно. При этом ориентироваться надо на технические условия и рекомендации предприятия-изготовителя.

Если срок службы основного средства не превышает трех лет, то его стоимость списывают на расходы в течение одного года применения упрощенной системы налогообложения. Остаточная стоимость основного средства распределяется равными долями по отчетным (налоговым) периодам (п. 3 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ).

Предприятия, применяющие упрощенную систему налогообложения, ведут учет доходов и расходов в специальной Книге. Расходы на приобретение основных средств отражаются в Книге учета доходов и расходов в последний день отчетного квартала (п. 2 ст. 346.17 Налогового кодекса РФ). Подробнее о порядке ведения Книги учета читайте в разделе 6.

### **Пример**

В 2007 году строительная организация ООО "Правда" платила налоги в общеустановленном порядке. Амортизацию по основным средствам предприятие начисляло линейным способом.

С 1 января 2008 года ООО "Правда" перешло на упрощенную систему налогообложения. Единый налог организация уплачивает с разницы между доходами и расходами.

В марте 2008 года организация приобрела инструменты для деревообрабатывающего станка. Первоначальная стоимость инструментов по данным как бухгалтерского, так и налогового учета составила 16 800 руб. Согласно Классификации основных средств инструмент относится к первой амортизационной группе (код ОКОФ 14 2894000) со сроком полезного использования от 1 года до 2 лет. Срок полезного использования инструментов был установлен в размере 24 месяцев (2 года). Сумма ежемесячной амортизации составляет 700 руб. (16 800 руб. : 24 мес.).

За 2006 год амортизация была начислена в размере 6300 руб. (700 руб. x 9 мес.).

Остаточная стоимость инструмента на 1 января 2007 года составила 10 500 руб. (16 800 руб. - 6300 руб.).

Так как срок службы инструмента не превышает трех лет, его остаточная стоимость включается в состав расходов в течение одного года. Ежеквартально в расходы необходимо включать 2625 руб. (10 500 руб. : 4 кв.). Запись в Книгу учета доходов и расходов бухгалтер ООО "Правда" сделает 31 марта, 30 июня, 30 сентября и 31 декабря 2007 года. В бухгалтерском учете ООО "Правда" будет продолжать начислять амортизацию по 700 руб. в месяц по март 2009 года включительно.

Если основное средство служит от 3 лет 1 месяца до 15 лет, то его остаточная стоимость

списывается на расходы в течение 3 лет применения упрощенной системы налогообложения. Причем в первый год включаются в расходы 50% его стоимости, во второй год - 30%, а в третий год - 20%. Расходы учитываются равными долями поквартально.

#### **Пример**

В августе 2007 года строительное предприятие "Правда" приобрело компьютер и сразу стало его использовать. Первоначальная стоимость этого основного средства по данным как бухгалтерского, так и налогового учета составила 30 000 руб.

Согласно Классификации основных средств компьютер относится к третьей амортизационной группе (код ОКОФ 14 3020000) со сроком полезного использования от 3 до 5 лет. Срок полезного использования по компьютеру был установлен в размере 60 месяцев (5 лет). Сумма ежемесячной амортизации составила 500 руб. (30 000 руб. : 60 мес.). За период с сентября по декабрь 2007 года была начислена амортизация в размере 2000 руб. (500 руб. x 4 мес.). Остаточная стоимость компьютера на 1 января 2007 года составила 28 000 руб. (30 000 - 2000).

Срок службы компьютера превышает 3 года. Поэтому его оставшуюся стоимость необходимо списать на расходы в течение трех лет:

- в 2008 году - 14 000 руб. (28 000 руб. x 50%), ежеквартально включать в расходы 3500 руб. (14 000 руб. : 4 кв.);

- в 2009 году - 8400 руб. (28 000 руб. x 30%), ежеквартально включать в расходы 2100 руб. (8400 руб. : 4 кв.);

- в 2010 году - 5600 руб. (28 000 руб. x 20%), ежеквартально включать в расходы 1400 руб. (5600 руб. : 4 кв.).

В бухгалтерском учете ООО "Правда" будет начислять амортизацию по компьютеру в прежнем порядке - по 500 руб. в месяц по август 2011 года включительно.

Стоимость основных средств, срок службы которых превышает 15 лет, включается в расход равными долями в течение 10 лет (п. 3 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ).

#### **Пример**

В июне 2007 года строительная организация "Правда" приобрела деревообрабатывающий станок. Его первоначальная стоимость по данным как бухгалтерского, так и налогового учета составила 192 000 руб. Согласно Классификации основных средств деревообрабатывающий станок относится к седьмой амортизационной группе (код ОКОФ 14 2922645) со сроком полезного использования от 15 до 20 лет. Срок полезного использования был установлен по станку в размере 240 месяцев (20 лет). Сумма ежемесячной амортизации составляет 800 руб. (192 000 руб. : 240 мес.).

За 2007-2008 годы амортизация была начислена в размере 14 400 руб. (800 руб. x 18 мес.). Остаточная стоимость станка на 1 января 2007 года составила 177 600 руб. (192 000 - 14 400). Так как срок службы инструмента превышает 15 лет, его остаточная стоимость включается в состав расходов в течение десяти лет. Ежеквартально в расходы необходимо включать 4440 руб. (177 600 руб. : 10 лет : 4 кв.).

В бухгалтерском учете бухгалтер ООО "Правда" будет продолжать начислять амортизацию по 800 руб. в месяц.

### **Учет основных средств, полученных безвозмездно**

Представьте такую ситуацию. В то время, когда строительная организация использовала общий режим налогообложения, учредитель передал ей безвозмездно основное средство. Бухгалтер отразил в учете рыночную стоимость полученного объекта и начислил на нее налог на прибыль (п. 8 ст. 250 Налогового кодекса РФ).

К сожалению, после того как организация перешла на упрощенную систему налогообложения, уменьшить доходы на стоимость безвозмездно полученного основного средства она не сможет. Это связано с тем, что при "упрощенке" в составе расходов учитываются затраты на приобретение основных средств (ст. 346.16 Налогового кодекса РФ). А при безвозмездном получении основных средств организация не понесла никаких расходов.

Кроме того, организация не сможет учесть в составе расходов и те затраты прошлого года, которые связаны с доставкой основного средства и доведением его до состояния, в котором оно пригодно для использования. Ведь глава 26.2 Налогового кодекса РФ не предусматривает возможность частичного учета стоимости основного средства.

## **Продажа основных средств**

У строительного предприятия может возникнуть необходимость продать основное средство еще до того, как его стоимость будет полностью включена в расходы. Налоговый кодекс не уточняет, можно ли после продажи такого объекта уменьшать доходы предприятия на его стоимость, однако и не запрещает это делать.

Однако, по мнению специалистов налоговых органов, учесть при расчете единого налога остаточную стоимость основного средства после его продажи нельзя (письмо МНС России от 9 февраля 2004 г. N 22-1-15/200). Эта часть расходов предприятия просто пропадает.

Поэтому предприятию, применяющему упрощенную систему налогообложения, очень невыгодно продавать основные средства, остаточная стоимость которых еще не включена в расходы.

Более того, когда основные средства, приобретенные (сооруженные, изготовленные), продают до того момента, как истекли три года с момента учета расходов на их приобретение, сооружение и изготовление (в отношении основных средств со сроком полезного использования свыше 15 лет - до истечения 10 лет), при расчете эффекта от сделки необходимо учесть следующее. Пункт 3 статьи 346.16 Налогового кодекса РФ обязывает пересчитать налоговую базу за весь период пользования такими основными средствами с момента их приобретения (сооружения, изготовления) до даты реализации (передачи) с учетом положений главы 25 Налогового кодекса РФ и уплатить дополнительную сумму налога и пени. Такой порядок действует с 1 января 2006 года.

## **Учет основных средств после возврата на общий режим налогообложения**

После того, как предприятие возвращается с "упрощенки" на общую систему налогообложения, бухгалтеру необходимо отразить в налоговом учете остаточную стоимость основных средств (п. 3 ст. 346.25 Налогового кодекса РФ). Для этого стоимость объектов на момент перехода на "упрощенку" нужно уменьшить на сумму произведенных за период применения упрощенной системы налогообложения расходов, определенных в порядке, предусмотренном подпунктом 3 пункта 3 статьи 346.16 Налогового кодекса РФ.

## **Налоговый учет основных средств, приобретенных после перехода на "упрощенку"**

После перехода на упрощенную систему расходы на приобретение основного средства включаются в расходы с того момента, как объект вводится в эксплуатацию (п. 3 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ), но только при условии, что приобретенное основное средство полностью оплачено (п. 2 ст. 346.17 Налогового кодекса РФ). Стоимость основных средств, которые были переданы предприятию учредителями в качестве вклада в уставный капитал или безвозмездно, учесть в составе расходов нельзя. Ведь в этих случаях факта оплаты не было.

## **Приобретение основного средства**

Приобретая основное средство, предприятие может уменьшить свои доходы на сумму:

- денежных средств, уплаченных поставщику (подп. 1 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ);
- процентов по заемным средствам, которые использовались на приобретение основных средств (подп. 9 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ);
- таможенных платежей, уплаченных организацией-упрощенцем при ввозе основного средства из-за границы (подп. 11 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ).

Строительные организации, применяющие упрощенную систему, могут учесть в составе расходов затраты на приобретение основных средств, которые были оплачены за счет непогашенного банковского кредита. Причем сделать это можно с момента ввода в эксплуатацию указанных объектов.

Стоимость основных средств, купленных налогоплательщиком в период применения упрощенной системы налогообложения, включается в расходы не сразу, а частями равномерно в течение года. При этом чиновники Минфина ссылаются на новую редакцию пункта 3 статьи 346.16 Налогового кодекса РФ. В ней сказано, что расходы в отношении приобретенных (сооруженных, изготовленных) основных средств в период применения упрощенной системы налогообложения принимаются с момента ввода этих основных средств в эксплуатацию. А ниже сказано, что "при этом в течение налогового периода расходы принимаются за отчетные периоды равными долями".

Это подтверждает и новый порядок заполнения раздела II Книги учета доходов и расходов. В частности, в пункте 3.16 указанного Порядка сказано, что в графе 12 отражается сумма расходов на приобретение (сооружение, изготовление, создание самим налогоплательщиком) объекта основных средств или нематериальных активов, включаемая в состав расходов, учитываемых при исчислении налоговой базы по налогу за каждый квартал налогового периода.

При этом по объектам основных средств или нематериальных активов, приобретенным (сооруженным, изготовленным, созданным самим налогоплательщиком) и введенным в эксплуатацию (принятым к бухгалтерскому учету) в период применения упрощенной системы налогообложения, данная сумма определяется как произведение граф 6 (первоначальная стоимость) и 11 (доля стоимости объекта основных средств, принимаемая в расходы за каждый квартал налогового периода), деленное на 100. При покупке основного средства организация-покупатель оплачивает его стоимость вместе с налогом на добавленную стоимость. Однако возместить из бюджета сумму "входного" НДС предприятие, применяющее упрощенную систему налогообложения, не может. Эта сумма НДС, фактически перечисленного поставщикам, включается в состав расходов при расчете единого налога в том же порядке, что и стоимость самих основных средств, к которым налог относится (подп. 8 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ).

### **Пример**

Строительная организация ЗАО "Купец" с 1 января 2007 года применяет упрощенную систему налогообложения. Единый налог предприятие уплачивает с разницы между доходами и расходами. В июне 2007 года ЗАО "Купец" приобрело офисную мебель. Ее стоимость составила 11 000 руб., а расходы на доставку - 800 руб., в том числе НДС - 18%.

Чтобы уменьшить доходы на всю сумму, потраченную на приобретение и доставку мебели, бухгалтер ЗАО "Купец" попросила продавца включить доставку в стоимость покупки. В том же месяце мебель была установлена в офисе. Оплата за мебель была перечислена в июле 2007 года. В этом месяце бухгалтер ЗАО "Купец" отразил в составе расходов: - сумму НДС, уплаченную поставщику мебели, в размере 1800 руб.; - расходы на приобретение мебели в размере 10 000 руб.

В случае приобретения объекта недвижимости право собственности на него необходимо зарегистрировать в установленном порядке. Расходы на государственную регистрацию можно учесть в составе расходов на основании подпункта 22 пункта 1 статьи 346.16 Налогового кодекса РФ.

По мнению налоговиков, строительные организации могут включить в состав расходов стоимость приобретенной и оплаченной недвижимости только после того, как будет получено свидетельство о регистрации права собственности на нее.

Поэтому, чтобы избежать возможных разногласий с налоговой инспекцией, дождитесь окончания госрегистрации, тем более что процедура регистрации занимает всего лишь месяц.

## **Продажа основных средств**

Основные средства, приобретенные после перехода на упрощенную систему налогообложения, имеет смысл продавать только в том случае, если истек период использования этих основных средств, установленный Налоговым кодексом (п. 3 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ). Для объектов со сроком службы свыше 15 лет этот период составляет 10 лет, а для основных средств со сроком службы до 15 лет - 3 года с момента их приобретения.

В случае продажи указанных основных средств строительная организация должна пересчитать налоговую базу по единому налогу за весь период эксплуатации такого объекта. Для этого из налоговой базы того периода, в котором основное средство было введено в эксплуатацию и оплачено, надо вычесть всю сумму расходов на его приобретение. А за весь срок фактического использования основного средства придется начислить амортизацию по правилам главы 25 Налогового кодекса РФ (п. 3 ст. 346 Налогового кодекса РФ).

Прежде всего необходимо определить первоначальную стоимость проданного основного средства по правилам главы 25 Налогового кодекса РФ. Для этого к расходам на приобретение основного средства нужно прибавить расходы на его доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования.

Если основное средство было приобретено за границей, в его первоначальную стоимость нужно включить таможенные пошлины и сборы, уплаченные при ввозе объекта на территорию РФ. В Налоговом кодексе РФ нет прямого указания об этом. Однако, по мнению налоговиков, первоначальная стоимость амортизируемого имущества должна определяться с учетом таможенных платежей.

Потом бухгалтеру необходимо установить срок полезного использования основного средства на основании Классификации основных средств (постановление Правительства РФ от 1 января 2002 г. N 1).

А затем он может выбирать, каким способом начислять амортизацию по проданным основным средствам.

### **Пример**

Используем условия предыдущего [примера](#).

Предположим, что строительная организация ЗАО "Купец" продала офисную мебель в январе 2007 года. С момента приобретения мебели прошло всего 7 месяцев.

Согласно Классификации основных средств, офисная мебель относится к четвертой амортизационной группе. Срок полезного использования ЗАО "Купец" установило - 61 месяц (5 лет и 1 месяц). Сумма ежемесячной амортизации, рассчитанной по правилам главы 25 Налогового кодекса РФ, составляет 164 руб. (10 000 руб. : 61 мес.). Доходы предприятия за III квартал 2006 года бухгалтер ЗАО "Купец" должен увеличить на 10 000 руб. и уменьшить на 492 руб. (164 руб. x 3 мес.), а за IV квартал - уменьшить на 492 руб. (164 руб. x 3 мес.). Таким образом, предприятию необходимо доплатить единый налог за 2006 год в размере 1352 руб. ((10 000 руб. - 492 руб. - 492 руб.) x 15%) и соответствующую сумму пеней.

Расходы на приобретение офисной мебели составили 10 000 руб., а в составе расходов в целях налогообложения было учтено лишь 984 руб. (сумма амортизации). Остальная часть расходов на покупку основного средства при расчете единого налога не учитывается.

### **Как сократить убытки от реализации основного средства**

В целях налогообложения начислять амортизацию по основным средствам организация может одним из двух способов: линейным и нелинейным (п. 1 ст. 259 Налогового кодекса РФ). Причем нелинейный способ амортизации можно использовать по всем основным средствам, за исключением зданий, сооружений и передаточных устройств, которые входят в 8-ю-10-ю амортизационные группы и имеют срок полезного использования свыше 20 лет (п. 3 ст. 259 Налогового кодекса РФ).

Никаких других ограничений по выбору метода начисления амортизации главой 25 Налогового кодекса РФ не установлено.

Напомним, что начислять амортизацию в целях налогообложения нужно с 1-го числа месяца, следующего за месяцем ввода в эксплуатацию. А с 1-го числа месяца, который следует за месяцем выбытия основного средства, начисление амортизации прекращается.

Сумма ежемесячной амортизации при линейном способе определяется путем умножения первоначальной стоимости основного средства на норму амортизации, которая рассчитывается по формуле:

$$K = 1/p \times 100\%, \text{ где}$$

п - срок полезного использования объекта в месяцах.

А величина амортизации при нелинейном способе ежемесячно рассчитывается путем умножения остаточной стоимости основного средства на норму амортизации, установленную по формуле:

$$K = 2/p \times 100\%.$$

В результате такого пересчета сумма единого налога, подлежащая уплате в бюджет за время эксплуатации проданного основного средства, увеличится. Предприятию придется доплатить единый налог и начислить пени на сумму доплаты.

Напомним, что пени начисляются за каждый день просрочки уплаты единого налога, начиная с 26-го числа месяца, следующего за отчетным периодом, и по день перечисления в бюджет недоимки по этому налогу включительно. Сумма пеней рассчитывается исходя из 1/300 ставки рефинансирования Банка России, действующей в этот период (ст. 75 Налогового кодекса РФ).

Уменьшить свои потери, возникшие в результате продажи основного средства, организация может двумя способами. Во-первых, она должна установить по этому объекту минимально возможный срок полезного использования, который допускается Классификацией. И, во-вторых, для расчета амортизации нужно использовать нелинейный способ.

### **Пример**

Строительная организация применяет упрощенную систему налогообложения с 1 января 2007 года. В качестве объекта налогообложения организация выбрала доходы, уменьшенные на сумму

расходов. В январе этого же года она приобрела компьютер стоимостью 37 000 руб. В том же месяце компьютер был оплачен и введен в эксплуатацию.

А в последний день марта затраты на приобретение компьютера были включены в состав расходов.

В ноябре 2007 года компьютер был продан. Следовательно, налоговая база по единому налогу за IV квартал 2007 года должна быть увеличена на 37 000 руб., а сумма налога - на 5550 руб. (37 000 руб. x 15%). Согласно Классификации основных средств компьютер относится к третьей амортизационной группе. Бухгалтер организации установил минимально возможный срок полезного использования компьютера - 37 месяцев.

#### **Вариант 1.**

Было решено начислять амортизацию по компьютеру линейным способом. В этом случае норма ежемесячной амортизации составляет 2,7027% ( $1/37 \times 100\%$ ), а сумма амортизационных отчислений - 1000 руб. (37 000 руб. x 2,7027%).

Амортизацию бухгалтер начислил с февраля по ноябрь 2007 года, то есть за 10 месяцев фактической эксплуатации компьютера. Налоговая база по единому налогу должна быть уменьшена: - за I квартал - на 2000 руб. (1000 руб. x 2 мес.); - за 1 полугодие - на 5000 руб. (1000 руб. x 5 мес.); - за 9 месяцев - на 8000 руб. (1000 руб. x 8 мес.). Соответственно сумма единого налога должна быть уменьшена: - за I квартал - на 300 руб. (2000 руб. x 15%); - за 1 полугодие - на 750 руб. (5000 руб. x 15%); - за 9 месяцев - на 1200 руб. (8000 руб. x 15%). В общей сложности организация должна доплатить единый налог в размере 4350 руб. (5550 - 1200).

Амортизацию за октябрь и ноябрь в размере 2000 руб. организация сможет включить в состав расходов IV квартала, в результате чего сумма авансового платежа по единому налогу за этот период уменьшится на 300 руб.

Предположим, что организация доплатила единый налог 30 ноября 2007 года. Сумму пеней за несвоевременную уплату налога рассчитают исходя из ставки рефинансирования Банка России.

#### **Вариант 2.**

Было решено начислять амортизацию по компьютеру нелинейным способом. За 10 месяцев фактической эксплуатации сумма амортизации составила 15 774,16 руб.

Налоговая база по единому налогу должна быть уменьшена: - за I квартал - на 3891,89 руб. (2000 + 1891,89); - за 1 полугодие - на 8975,80 руб. (3891,89 + 1789,63 + 1692,89 + 1601,39); - за 9 месяцев - на 13 279,04 руб. (8975,80 + 1514,82 + 1432,94 + 1355,48).

Соответственно сумма единого налога должна быть уменьшена: - за I квартал - на 584 руб. (3891,89 руб. x 15%); - за 1 полугодие - на 1346 руб. (8975,8 руб. x 15%); - за 9 месяцев - на 1992 руб. (13 279,04 руб. x 15%). В общей сложности организация должна доплатить единый налог в размере 3558 руб. (5550 - 1992).

Амортизацию за октябрь и ноябрь в размере 2495,12 руб. (1282,21 + 1212,91) организация сможет включить в состав расходов IV квартала, в результате чего сумма авансового платежа за этот период уменьшится на 374 руб.

Предположим, что организация доплатила единый налог 30 ноября 2007 года. Сумму пеней за несвоевременную уплату налога будут рассчитывать исходя из действующей ставки рефинансирования ЦБ. Таким образом, общая сумма платежей в первом варианте составит 4530 руб., а во втором - 3558 руб.

Мы хотели бы обратить ваше внимание еще на два момента.

1. Как мы видим из приведенного примера, начислять амортизацию нелинейным способом по проданному основному средству организации гораздо выгоднее. В нашем примере расходы на приобретение основного средства составили 37 000 руб., а сумма экономии при начислении амортизации нелинейным способом - почти 843 руб.

Чем больше организация потратит денег на приобретение основного средства, которое в дальнейшем будет продано, тем больше будет сумма экономии от применения нелинейного способа. Это значит, что если бы затраты на приобретение основного средства были в 10 раз больше (370 000 руб.), то и сумма экономии оказалась тоже в 10 раз больше и составила бы 8430 руб.

2. Привлекательность второго варианта уменьшается в зависимости от срока фактической эксплуатации проданного основного средства. Чем дольше объект используется, тем менее выгодным становится использование нелинейного способа начисления амортизации. Дело в том, что сумма амортизации, рассчитываемой нелинейным способом, сначала почти вдвое превышает амортизацию, начисленную линейным способом, а потом от месяца к месяцу становится все меньше и меньше.

Если бы организация продавала компьютер не в ноябре 2007 года (через 10 месяцев фактической эксплуатации), а в ноябре 2009 года (через 34 месяца фактической эксплуатации), то картина была бы совсем иная.

Начиная с марта 2009 года сумма амортизации, начисляемой нелинейным способом, стала бы

меньше суммы ежемесячной амортизации, рассчитанной линейным способом, то есть меньше, чем 1000 руб. А в июле 2009 года (через 30 месяцев фактической эксплуатации) суммы амортизации, начисленной линейным и нелинейным способами, были бы приблизительно одинаковыми. Следовательно, в случае продажи компьютера во втором полугодии 2009 года способ начисления амортизации уже не имел бы никакого значения.

### **Возврат на обычный режим налогообложения**

После того как предприятие возвращается с "упрощенки" на общую систему налогообложения, бухгалтеру необходимо отразить в налоговом учете остаточную стоимость основных средств (п. 3 ст. 346.25 Налогового кодекса РФ). Она определяется путем уменьшения остаточной стоимости этих основных средств и нематериальных активов, определенной на момент перехода на упрощенную систему налогообложения, на сумму произведенных за период применения упрощенной системы налогообложения расходов, определенных в порядке, предусмотренном подпунктом 3 пункта 3 статьи 346.16 Налогового кодекса РФ.

### **Строительство основных средств**

Затраты по строительству объектов основных средств и затраты на приобретение и достройку объектов незавершенного строительства включают в состав расходов, уменьшающих налоговую базу по единому налогу.

Ведь в пункте 1 статьи 346.16 Налогового кодекса РФ сказано, что единый налог можно уменьшать на расходы по сооружению и изготовлению основных средств.

### **2.7.4. Нематериальные активы**

#### **Бухгалтерский учет**

Несмотря на то, что строительные организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, освобождены от ведения бухгалтерского учета, они обязаны учитывать нематериальные активы по правилам бухгалтерского учета.

Это значит, что им необходимо выполнять требования ПБУ 14/2000, составлять первичные документы по учету нематериальных активов и вести бухгалтерские регистры по учету нематериальных активов.

Положение по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/2000) утверждено приказом Минфина России от 16 октября 2000 г. N 91н. Согласно этому документу организация должна при поступлении нематериального актива определить его первоначальную стоимость, срок полезного использования, а также выбрать один из трех способов начисления амортизационных отчислений.

По нематериальным активам, которые предприятие приобрело до перехода на "упрощенку", сохраняется тот порядок бухгалтерского учета, который применялся в период общего режима налогообложения. Иными словами, бухгалтер продолжает ежемесячно начислять амортизацию, исходя из первоначальной стоимости нематериального актива и установленного срока полезного использования.

Если нематериальный актив был приобретен в период применения "упрощенки", то начислять амортизацию в бухгалтерском учете предприятие будет с 1-го числа месяца, который следует за месяцем принятия этого объекта к учету (п. 18 ПБУ 14/2000). При этом первоначальная стоимость объекта и срок его полезного использования определяются в соответствии с ПБУ 14/2000.

При выбытии нематериального актива начисление амортизации прекращается с 1-го числа месяца, который следует за месяцем списания этого объекта с бухгалтерского учета (п. 20 ПБУ 14/2000).

Для нематериальных активов Госкомстат предусмотрел только один унифицированный бланк - карточку учета нематериальных активов (форма N НМА-1). При поступлении и выбытии таких активов первичные документы нужно составлять в произвольной форме, взяв за основу типовые бланки, предусмотренные для учета основных средств.

На основании первичных документов организации ведут бухгалтерские регистры. Никаких унифицированных форм для учета нематериальных активов не предусмотрено. Поэтому для обобщения данных первичного учета можно использовать журналы-ордера и специальные ведомости.



## Налоговый учет

Те строительные организации, которые платят единый налог с разницы между доходами и расходами, могут учесть в составе расходов затраты на приобретение нематериальных активов, а также расходы на их создание самим налогоплательщиком (подп. 2 п. 1 ст. 346.16 НК РФ). Правда, это возможно только в том случае, если эти расходы фактически оплачены, документально подтверждены и экономически обоснованы.

При расчете единого налога в расходы включается стоимость приобретенных, созданных или изготовленных нематериальных активов. При этом расходы на покупку таких активов в период применения упрощенной системы определяются по данным бухгалтерского учета. Но вот только нематериальными активами для целей главы 26.2 Налогового кодекса РФ признаются те, которые являются амортизируемым имуществом в соответствии с главой 25 Налогового кодекса РФ. Списываются они равномерно, в течение года, в котором их оплатили и ввели в эксплуатацию.

Нематериальные активы, приобретенные или созданные до того момента, как предприниматель перешел на упрощенную систему налогообложения, можно будет включить в расходы (до этого момента этого сделать было нельзя). При этом исключительные права со сроком полезного использования до трех лет включительно можно списать полностью в течение одного года.

Нематериальные активы, срок службы которых составляет от трех до пятнадцати лет включительно, относятся на расходы в течение трех лет. При этом во время первого года списывают 50 процентов остаточной стоимости нематериальных активов. В течение второго года - 30 процентов. А в течение третьего года предприниматель спишет оставшиеся 20 процентов стоимости нематериальных активов.

Что касается нематериальных активов со сроком службы более пятнадцати лет, их можно будет списать равномерно в течение десяти лет.

Для тех нематериальных активов, что предприниматель купил (изготовил, соорудил) уже будучи на упрощенной системе, но продал менее чем через три года (а по нематериальным активам со сроком службы более пятнадцати лет - ранее чем через десять лет) также предусмотрен особый порядок списания. А именно: предприниматель должен пересчитать налоговую базу за время, в течение которого служил нематериальный актив. То есть по исключительному праву нужно рассчитать амортизацию по правилам 25-й главы Налогового кодекса РФ. Полученный результат - это та сумма, которую предприниматель может учесть в расходах. Остальную часть первоначальной стоимости нематериального актива нужно из затрат исключить. Также фирме придется заплатить в бюджет недоимку и пени.

### Глава 3. Налоговый учет в строительных организациях

#### 3.1. Налог на добавленную стоимость

В соответствии со статьей 146 части второй Налогового кодекса РФ, объектом налогообложения признаются следующие операции:

1) реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав. При этом передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе признается реализацией товаров (работ, услуг);

2) передача на территории Российской Федерации товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций;

3) выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;

4) ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Таким образом, в общем случае у участников строительной деятельности объектами налогообложения являются:

у подрядной строительной организации - объем выполненных строительно-монтажных работ, принятых заказчиком по договорным ценам;

у заказчика строительства - вознаграждение;

у инвестора - объект налогообложения НДС на этапе строительства и приемки законченного

строительством объекта в эксплуатацию не возникает (если инвестор не выступает одновременно в роли заказчика и подрядчика). Объект налогообложения может возникнуть лишь позднее - при перепродаже законченного строительством промышленного объекта или его части.

Предприятия могут не платить НДС, продавая квартиры и жилые дома, а также доли в них. Такая льгота предусмотрена в Налоговом кодексе РФ - в подпункте 22 пункта 3 статьи 149. Обратите внимание, речь идет именно о реализации готового жилья. Если организация продает имущественное право на получение квартиры в строящемся доме, НДС платить придется. Ведь такая операция носит инвестиционный характер, и в силу подпункта 4 пункта 3 статьи 39 Налогового кодекса РФ реализацией товаров не считается. А вот подрядчики и заказчики-застройщики, выполняющие на деньги инвесторов строительно-монтажные работы в жилых домах, НДС по-прежнему должны уплачивать. На такие работы новые льготы не распространяются.

В процессе выполнения и сдачи заказчику строительно-монтажных работ плательщиком НДС является только одна сторона договора строительного подряда - подрядчик. Так как ни заказчик строительства, ни инвестор продавцами (поставщиками) работ или услуг не выступают, то и плательщиками налога они не являются. Подобные обязанности могут выступать только в том случае, когда инвестор, заказчик и подрядчик являются одним юридическим лицом - другими словами, при выполнении строительно-монтажных работ хозяйственным способом.

### **Особенности налогообложения у инвестора**

Как уже указывалось выше, у инвестора объекта налогообложения НДС на этапе строительства и приемки законченного строительством объекта в эксплуатацию не возникает (если только инвестор не выступает одновременно в роли заказчика и подрядчика). Объект налогообложения у инвестора может возникнуть лишь позднее - при перепродаже законченного строительством объекта или его части.

В то же время инвестор имеет право на вычет сумм налога, уплаченных заказчиками-застройщиками подрядным организациям и поставщикам материалов (работ, услуг), использованных при выполнении строительно-монтажных работ.

НДС, предъявленный подрядными организациями, проводившими капитальное строительство, а также сборку (монтаж) основных средств, можно принимать к вычету по мере постановки на учет построенных или смонтированных объектов.

Что касается "входного" налога по материалам, работам и услугам, использованным при строительстве, то его можно будет принять к вычету сразу же, как только эти материалы (работы, услуги) будут приняты на учет. Такое изменение вносится в пункт 5 статьи 172.

Пункт 5 статьи 172 Налогового кодекса РФ гласит, что "входной" НДС, предъявленный подрядными организациями, а также по материалам, купленным для строительства, нужно принять к вычету только в том месяце, с которого по построенному объекту начали начислять амортизацию в налоговом учете.

НДС можно принять к вычету без его уплаты подрядчику. Для вычета будет достаточно получить счет-фактуру, учесть объект строительства и использовать его в деятельности, облагаемой НДС.

При сдаче объекта оформляется акт реализации инвестиционного договора. Средства, перечисленные инвестором, могут превышать фактическую стоимость объекта. Часто по условиям договора эта сумма остается в распоряжении заказчика-застройщика как дополнительное вознаграждение за реализацию инвестиционного проекта. Тогда оно включается в налоговую базу по НДС (подп. 2 п. 1 ст. 162 Налогового кодекса РФ).

#### **Пример**

Инвестор заключил с заказчиком-застройщиком договор на реализацию инвестиционного проекта по строительству склада. 15 марта 2006 года инвестор перечислил заказчику целевое финансирование в размере 7 080 000,00 руб., что является общей сметной стоимостью работ по договору.

Согласно сводному сметному расчету затраты на содержание заказчика-застройщика составляют 354 000,00 руб. (в том числе НДС - 54 000 руб.).

Для реализации проекта заказчик-застройщик заключил со строительно-монтажной организацией договор строительного подряда на сумму 6 726 000,00 руб. (в том числе НДС - 1 026 000 руб.). Строительство началось 1 марта. По условиям договора, ежемесячно подрядчик выставляет счета и акты приемки выполненных работ. Первый акт на сумму 1 180 000 руб. (в том числе НДС - 180 000 руб.) был подписан 31 июня 2006 года. Деньги заказчик подрядчику не перечислял.

В бухгалтерском учете у инвестора данная операция будет отражена следующим образом:

15 марта 2007 года:

Дебет 76

- 7080 000,00 руб. - отражена сумма денежных средств, перечисленных заказчику;

31 марта 2007 года:

Дебет 08 Кредит 76

- 1080 000 руб. - отражена сумма принятых по акту работ;

Дебет 19 Кредит 76

- 180 000 руб. - показана сумма НДС, уплаченного подрядной организации заказчиком;

Дебет 08 Кредит 76

- 59 000 руб. - отражена сумма вознаграждения заказчика;

Дебет 19 Кредит 76

- 9000 руб. - показана сумма НДС с вознаграждения заказчика;

Дебет 68 субсчет "Расчеты по НДС" Кредит 19

- 189 000 руб. (180 000 + 9000) - осуществлен налоговый вычет по НДС.

### **Особенности налогообложения у заказчика**

Денежные средства, поступающие от инвестора на финансирование строительства в части стоимости работ, выполняемых сторонними организациями, являются для заказчика-застройщика средствами целевого финансирования. Они не рассматриваются как средства, связанные с реализацией работ, и, следовательно, в налоговую базу по НДС у заказчика-застройщика не включаются (подп. 1 п. 2 ст. 146 Налогового кодекса РФ).

В бухгалтерском учете заказчика полученные от инвестора суммы отражаются следующим образом:

Дебет 51 "Расчетные счета"

Кредит 86 "Целевое финансирование"

- на сумму поступивших денежных средств;

Дебет 10 "Материалы"

Кредит 86 "Целевое финансирование"

- на сумму стоимости полученных материально-производственных запасов.

Однако при получении от инвестора денежных средств в части сметной стоимости услуг по организации строительства, оплаченных авансом, заказчик-застройщик обязан исчислить и уплатить в бюджет НДС (подп. 1 п. 1 ст. 162 Налогового кодекса РФ). При этом суммы налога на добавленную стоимость, исчисленные с авансов, подлежат вычетам лишь после выполнения работ (п. 6 ст. 172 Налогового кодекса РФ).

При реализации инвестору своих услуг заказчик-застройщик начисляет к уплате в бюджет НДС (подп. 1 п. 1 ст. 146 Налогового кодекса РФ). Сумма этого налога подлежит вычету у инвестора.

Заказчик-застройщик оплачивает выполненные подрядные работы за счет средств инвестора. Сумма НДС, предъявленная подрядчиком, учитывается по дебету счета 19 "Налог по приобретенным ценностям" субсчет "НДС по товарам, работам, услугам, приобретенным для строительства объекта, подлежащего передаче инвестору". Если собственником объекта в соответствии с договором является инвестор, организация, выполняющая функции заказчика-застройщика, построенный объект к себе на учет в составе основных средств не принимает. Соответственно заказчик-застройщик не имеет права на вычет НДС, предъявленного подрядчиком за счет средств инвестора. Такой вычет будет произведен инвестором.

При сдаче подрядной строительной организацией выполненных работ заказчику у последнего в учете такая операция будет отражена следующим образом:

Дебет 08 "Вложения во внеоборотные активы" субсчет "Строительство объектов основных средств" Кредит 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"

- на сумму стоимости принятых от подрядчика строительно-монтажных работ;

Дебет 19 "Налог по приобретенным ценностям" субсчет "НДС по товарам, работам, услугам, приобретенным для строительства объекта, подлежащего передаче инвестору" Кредит 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"

- на сумму НДС, указанную в расчетных документах, предъявленных подрядчиком.

Передача законченного строительством объекта инвестору у заказчика будет отражена проводками:

Дебет 86 "Целевое финансирование" Кредит 08 "Вложения во внеоборотные активы" субсчет "Строительство объектов основных средств"

- на сумму инвентарной стоимости законченного строительством объекта (сумма, указанная в

акте приемки-передачи);

Дебет 86 "Целевое финансирование" Кредит 19 "Налог по приобретенным ценностям" субсчет "НДС по товарам, работам, услугам, приобретенным для строительства объекта, подлежащего передаче инвестору"

- по суммам налога, предъявленным подрядными строительными организациями, а также поставщиками материально-производственных запасов, работ и услуг.

Разумеется, для получения инвестором права на производство налогового вычета необходимо наличие счетов-фактур, а также выполнение прочих условий. Это прямо вытекает из требований статей 169 и 172 Налогового кодекса. Поскольку счет-фактура должен выписываться в адрес организации, непосредственно осуществляющей оплату работ, подрядчик может их выписывать только с указанием заказчика в качестве плательщика. Полученные счета-фактуры заказчик в книге покупок не регистрирует, но хранит в журнале учета полученных счетов-фактур.

В последующем заказчик от своего имени на основании счетов-фактур подрядной строительной организации составляет и направляет инвестору сводный счет-фактуру. Для подтверждения предъявленной суммы налога можно передать инвестору счета-фактуры подрядных строительных организаций.

Следует отметить, что в случае превышения у заказчика сумм целевого финансирования, полученных от инвестора, над суммами фактически произведенных расходов заказчик с суммы превышения обязан исчислить НДС и увеличить свою прибыль.

### Пример

Согласно заключенному договору строительного подряда инвестор должен перечислить заказчику для финансирования строительства

7 000 000,00 руб. Сметная стоимость строительства с учетом НДС в текущих ценах (включая расходы по содержанию организации заказчика) составляет 6 685 000,00 руб.

8 процессе осуществления строительства заказчиком были произведены следующие расходы: перечислены денежные средства подрядной строительной организации за выполненные строительно-монтажные работы - 5 100 000,00 руб., в том числе НДС - 777 966,00 руб.;

оплачены собственные расходы заказчика на сумму 1 015 000,00 руб., из них - начислена заработная плата (с начислениями) - 840 000,00 руб., приобретены материалы - 100 000,00 руб. (в том числе НДС), оплачены услуги сторонних организаций - 75 000,00 руб. (в том числе НДС);

оплачено оборудование поставки заказчика - 580 000,00 руб. (в том числе НДС).

В бухгалтерском учете заказчика вышеуказанная операция будет отражена следующим образом:

Дебет 51 Кредит 86

- 7000 000,00 руб. - получены денежные средства от инвестора на финансирование строительства;

Дебет 08 Кредит 60

- 4322 034,00 руб. - приняты строительно-монтажные работы, выполненные подрядной строительной организацией;

Дебет 19 Кредит 60

- 777 966,00 руб. - отражена сумма НДС по стоимости выполненных строительно-монтажных работ;

Дебет 60 Кредит 51

- 5100 000,00 руб. - оплачены выполненные строительно-монтажные работы;

Дебет 07 Кредит 60

- 491 525,00 руб. - отражено приобретение оборудования;

Дебет 19 Кредит 60

- 88 475,00 руб. - отражен НДС по приобретенному оборудованию;

Дебет 60 Кредит 51

- 580 000,00 руб. - перечислены денежные средства в оплату приобретенного оборудования;

Дебет 08 Кредит 07

- 491 525,00 руб. - оборудование передано в монтаж;

Дебет 08 Кредит 70 (69)

- 840 000,00 руб. - отражены расходы по начислению заработной платы и ЕСН;

Дебет 10 Кредит 60

- 84 746,00 руб. - отражено приобретение материалов;

Дебет 19 Кредит 60

- 15 254,00 руб. - отражен НДС по приобретенным материалам;

Дебет 08 Кредит 10

- 84 746,00 руб. - списание использованных заказчиком материалов при выполнении им своих функций;

Дебет 08 Кредит 60

- 63 559,00 руб. - отражены услуги сторонних организаций;

Дебет 19 Кредит 60

- 11 441,00 руб. - отражен НДС по услугам сторонних организаций;

Дебет 86 Кредит 08

- 5801 864,00 руб. - передан инвестору объект на сумму инвентарной стоимости законченного строительством объекта;

Дебет 86 Кредит 19

- 893 136,00 руб. - передана сумма НДС, оплаченная подрядным строительным организациям и поставщикам материально-производственных запасов;

Дебет 86 Кредит 91

- 305 000,00 руб. - отражено превышение целевых поступлений над суммами фактических расходов;

Дебет 91 Кредит 68

- 46 525,00 руб. - начислен НДС по сумме превышения целевых поступлений над суммами произведенных расходов.

Следует отметить, что в случае, когда в качестве объекта строительства выступают жилые здания или иные объекты основных средств, освобожденные от налогообложения, налоговый вычет не производится, а сумма уплаченного НДС включается в инвентарную стоимость объекта. То есть заказчик в учете не отражает бухгалтерскую запись Дебет 19 Кредит 60, а всю сумму стоимости принятых работ с учетом НДС относит в Дебет 08.

### **Особенности налогообложения у подрядчика**

У подрядной строительной организации объектом налогообложения является объем выполненных строительно-монтажных работ, принятых заказчиком по договорным ценам.

В бухгалтерском учете подрядчика факт сдачи заказчику выполненных работ и начисления НДС отражается следующим образом:

Дебет 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" Кредит 90 "Продажи", субсчет "Выручка"

- на сумму договорной стоимости выполненных строительно-монтажных работ. Для учета расчетов по выполненным работам подрядчики также могут использовать счет 46 "Выполненные этапы по незавершенным работам";

Дебет 90 "Продажи", субсчет "Себестоимость продаж" Кредит 20 "Основное производство"

- на сумму себестоимости выполненных строительно-монтажных работ.

При этом в Дебет 20 могут аккумулироваться как собственные затраты подрядчика, так и расходы по оплате работ и услуг сторонних организаций, использованных при выполнении работ по строительству и монтажу:

Дебет 90 "Продажи", субсчет "Налог на добавленную стоимость" Кредит 68 "Расчеты по налогам и сборам"

- на сумму НДС по договорной стоимости сданных заказчику работ.

При этом подрядная строительная организация осуществляет налоговые вычеты по НДС в общем порядке. Основные вычеты при выполнении строительных работ у подрядчика производятся по материально-производственным запасам, использованным при производстве работ.

По материалам, приобретенным и использованным подрядной строительной организацией, используется общий принцип осуществления налоговых вычетов - сумма НДС, предъявленного поставщиком материально-производственных запасов, принимается к вычету после их оприходования (при обязательном наличии счета-фактуры). Иными словами, используется счет 10 "Материалы", а на счете 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" выделяется НДС. "Входной" налог можно принять к вычету без его уплаты поставщику.

В том случае, когда подрядная строительная организация использует материалы поставки заказчика на давальческих условиях (без перехода права собственности на материалы к подрядчику) для выполнения строительно-монтажных работ, то в этом случае при передаче заказчиком материальных ценностей на давальческих условиях подрядной организации для строительства объекта стоимость таких материальных ценностей в объем выполненных работ, облагаемый НДС, у подрядчика не включается. При этом заказчик при наличии счета-фактуры сможет принять к вычету НДС по таким материалам после того, как они будут оприходованы.

При использовании материалов заказчика подрядчик учет давальческих материалов ведет на

забалансовом счете 003 "Материалы, принятые в переработку" по цене, предусмотренной в договоре с заказчиком.

Подрядчик обязан использовать материалы заказчика экономно и расчетливо и по окончании работ представить заказчику отчет об их расходовании. Остаток необходимо возвратить, либо с согласия заказчика уменьшить цену работы с учетом стоимости неиспользованных материалов, остающихся у подрядчика (п. 1 ст. 713 Гражданского кодекса РФ).

### Пример

В январе 2007 года строительная организация по результатам тендерных торгов заключила с заказчиком договор строительного подряда. Согласно условиям договора:

- строительство выполняется из материалов подрядчика. Стоимость материалов, используемых в строительстве, согласовывается с заказчиком;

- заказчик компенсирует подрядчику фактические затраты по доставке машин и оборудования до объекта;

- объект сдается заказчику в целом по завершении всех работ, предусмотренных сметой;

- оплата производится после подписания акта приемки законченного строительством объекта (форма N КС-11); - начало строительства - 1 февраля 2007 года. Объект был сдан заказчику в апреле 2007 года. 19 января 2007 года получена предоплата от заказчика 4 800 000,00 руб. Затраты на строительство в феврале 2007 года представлены в таблице.

№ п/п	Вид расходов	Сумма, руб. (без НДС)	НДС, руб.
1	Доставка машин и оборудования	336 000	60 480
2	Амортизация оборудования	85 000	
3	Оплата труда производственного персонала (в том числе ЕСН)	940 000	
4	Оплата труда управленческого персонала (в том числе ЕСН)	142 000	
5	Стоимость материалов	2 130 000	383 400
6	Стоимость работ, выполненных субподрядчиком	380 000	68 400

За доставку оборудования, стройматериалы и работу субподрядчиков уплатили в марте 2007 года.

С 2007 года НДС по работам, выполненным субподрядчиками, генподрядчик вправе принять к вычету из бюджета при наличии счетов-фактур после принятия на учет указанных работ и услуг. Дождаться оплаты работ не обязательно. С нового года не действует и особый порядок вычета. НДС можно принять к вычету сразу после подписания акта приемки выполненных субподрядчиком работ. В бухгалтерском учете указанная операция была отражена следующим образом:

19 января 2007 года:

Дебет 51 Кредит 62 субсчет "Авансы полученные"

- 4800 000,00 руб. - получен аванс от заказчика на выполнение строительных работ;

Дебет 76 субсчет "НДС с авансов" Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС"

- 732 203,00 руб. - начислен НДС с полученного аванса;

В феврале 2007 года:

Дебет 25 Кредит 60

- 336 000,00 руб. - отражены расходы по доставке машин и оборудования;

Дебет 19 Кредит 60

- 60 480,00 руб. - отражен НДС по доставке машин и оборудования;

Дебет 20 Кредит 02

- 85 000,00 руб. - начислена амортизация оборудования;

Дебет 20 Кредит 70, 69

- 940 000,00 руб. - отражены расходы на оплату труда;

Дебет 26 Кредит 70, 69

- 142 000,00 руб. - отражены расходы на оплату труда управленческого персонала;

Дебет 10 Кредит 60

- 2130 000,00 руб. - отражен приход материалов от поставщика;

Дебет 20 Кредит 10

- 2130 000,00 руб. - списаны материалы на осуществление строительных работ;  
Дебет 19 Кредит 60
- 383 400,00 руб. - отражен НДС по поступившим материалам;  
Дебет 20 Кредит 60
- 380 000,00 руб. - приняты от субподрядчика выполненные работы;  
Дебет 19 Кредит 60
- 68 400,00 руб. - отражен НДС по субподряду;  
Дебет 68 субсчет "расчеты по НДС" Кредит 19
- 512 280 руб. (60 480 + 383 400 + 68 400) - принят к вычету НДС по транспортным расходам, материалам и субподрядным работам;  
Дебет 20 Кредит 10, 25, 26
- 478 000,00 руб. - списаны косвенные расходы на себестоимость;  
В марте 2007 года:  
Дебет 60 Кредит 51
- 448 400,00 руб. - оплачены работы субподрядчика;  
Дебет 60 Кредит 51
- 396 480,00 руб. - оплачены услуги по доставке машин и оборудования;  
Дебет 60 Кредит 51
- 2513 400,00 руб. - оплачены материалы;  
В апреле 2007 года:  
Дебет 62 Кредит 90 субсчет "Выручка"
- 4800 000 руб. - отражена выручка от реализации строительных работ (после сдачи объекта заказчику);  
Дебет 90 Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС"
- 732 203 руб. - начислен НДС с выручки от реализации строительных работ;  
Дебет 76 субсчет "НДС с авансов" Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС"
- 732 203 руб. - принят к вычету НДС с авансов;  
Дебет 90 Кредит 20
- 4013 000 руб. - списана фактическая себестоимость строительных работ;  
Дебет 90 Кредит 99
- 54 797 руб. - определена прибыль от выполнения строительных работ.

### **Особенности налогообложения при осуществлении строительных работ хозяйством**

В соответствии с пунктом 2 статьи 159 Налогового кодекса РФ при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления (хозяйством) налоговая база определяется как стоимость выполненных работ, исчисленная исходя из всех фактических расходов налогоплательщика на их выполнение.

НДС по строительно-монтажным работам нужно начислять в конце каждого налогового периода. Так сказано в пункте 10 статьи 167 Налогового кодекса РФ. При этом налоговая база - это расходы на строительство за прошедший месяц (ст. 159 Налогового кодекса РФ).

При выполнении строительства хозяйственным способом объект налогообложения возникает у любого хозяйствующего субъекта (в данном случае договор строительного подряда не заключается) независимо от назначения объекта. Разница состоит только в том, что по объектам непромышленного назначения (объектам, стоимость которых не возмещается посредством начисления амортизационных отчислений) суммы НДС включаются в инвентарную стоимость законченных строительством объектов, а по объектам, которые впоследствии используются в производственной или торговой деятельности - принимаются к налоговому вычету. При этом следует иметь в виду, что Налоговым кодексом РФ для сумм НДС по подобным объектам установлен особый порядок осуществления налоговых вычетов.

При строительстве хозяйственным способом застройщик самостоятельно осуществляет строительные работы, приходя к готовому объекту основных средств на свой баланс.

Итак, расходы по строительству основных средств хозяйством облагаются НДС. При этом Налоговый кодекс указывает, что принять к вычету можно следующие суммы налога:

- НДС по стройматериалам, использованным при строительстве;
- НДС, начисленный с расходов по строительству.

НДС, начисленный на стоимость строительных работ, можно принимать к вычету после уплаты в бюджет. То есть, скажем, по январским затратам на строительство налог будет принят к вычету в феврале (если налоговый период равен месяцу) или в апреле (если налоговый период равен кварталу).

### Обратите внимание

"Входной" НДС по материалам, работам и услугам, использованным при строительстве, принимается к вычету сразу же, как только эти материалы (работы, услуги) будут приняты на учет (п. 5 ст. 172 Налогового кодекса РФ). Напомним: раньше "входной" НДС по материалам, купленным для строительства, организации принимали к вычету лишь в том месяце, с которого по построенному объекту начали начислять амортизацию в налоговом учете.

### Пример

С января по март 2007 года организация построила хозспособом склад. Во время работ были использованы материалы на общую сумму 944 000 руб. (в том числе НДС - 144 000 руб.). Строительным рабочим была начислена зарплата (с учетом ЕСН) - 172 000 руб.

Кроме того, для монтажа кровли фирма в марте привлекла подрядную организацию. За работу ей заплатили 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.).

Налоговый период по НДС - месяц.

Затраты организации на строительство ежемесячно приведены ниже в таблице:

Показатели (руб.)	Январь	Февраль	Март
Зарплата рабочих с учетом начислений	57 000	58 000	57 000
Стоимость материалов (без НДС)	360 000	245 000	195 000
Работы подрядчиков (без НДС)			100 000
Итого:	417 000	303 000	352 000

В бухгалтерском учете организации операция была отражена следующим образом:

В январе 2007 года:

Дебет 10 Кредит 60

- 800 000 руб. (944 000 - 144 000) - оприходованы стройматериалы;

Дебет 19 Кредит 60

- 144 000 руб. - отражен НДС по стройматериалам;

Дебет 68 субсчет "Расчеты по НДС" Кредит 19

- 144 000 руб. - НДС принят к вычету.

Дебет 08 Кредит 10

Дебет 08 Кредит 69, 70

- 57 000 руб. - начислены заработная плата строительным рабочим и ЕСН, взносы;

Дебет 19 Кредит 68 субсчет "расчеты по НДС"

- 75 060 руб. (417 000 руб. x 18%) - начислен НДС с январских расходов по строительству;

Дебет 68 Кредит 51

- 75 060 руб. - перечислен в бюджет НДС с январских расходов по строительству.

В феврале 2007 года:

Дебет 60 Кредит 51

- 944 000 руб. - оплачены стройматериалы;

Дебет 68 субсчет "Расчеты по НДС" Кредит 19

- 75 060 руб. - принят к вычету НДС с январских расходов по строительству;

Дебет 08 Кредит 10

- 245 000 руб. - материалы израсходованы на строительство;

Дебет 08 Кредит 69, 70

- 58 000 руб. - начислены заработная плата строительным рабочим и ЕСН, взносы;

Дебет 19 Кредит 68 субсчет "расчеты по НДС"

- 54 540 руб. (303 000 руб. x 18%) - начислен НДС с февральских расходов по строительству;

Дебет 68 Кредит 51

- 54 540 руб. - перечислен в бюджет НДС с февральских расходов по строительству.

В марте 2007 года:

Дебет 08 Кредит 10

- 195 000 руб. - материалы израсходованы на строительство;



Дебет 08 Кредит 69, 70  
- 57 000 руб. - начислены заработная плата строительным рабочим и ЕСН, взносы;  
Дебет 08 Кредит 60  
- 100 000 руб. - учтены расходы на оплату работ подрядчиков;  
Дебет 19 Кредит 60  
- 18 000 руб. - начислен НДС по подрядным работам;  
Дебет 68 субсчет "Расчеты по НДС" Кредит 19  
- 72 540 руб. (18 000 + 54 540) - принят к вычету НДС по подрядным работам и с февральских расходов по строительству;  
Дебет 19 Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС"  
- 63 360 руб. (352 000 руб. x 18%) - начислен НДС с мартовских расходов по строительству;  
Дебет 68 Кредит 51  
- 63 360 руб. - перечислен в бюджет НДС с мартовских расходов по строительству.  
В апреле 2007 года:  
Дебет 68 субсчет "Расчеты по НДС" Кредит 19  
- 63 360 руб. - принят к вычету НДС с мартовских расходов по строительству.  
Дебет 60 Кредит 51  
- 118 000 руб. - перечислен в бюджет НДС с мартовских расходов по строительству.  
Организация подала документы для госрегистрации склада. В этом же месяце построенное помещение введено в эксплуатацию. В результате амортизация по складу будет начисляться с 1 мая 2007 года. Организация получила свидетельство о праве собственности 19 мая 2007 года. Соответственно в этот день организация переводит склад в состав основных средств и начисляет НДС с расходов по строительству:  
Дебет 01 Кредит 08  
- 1072 000 руб. - склад учтен в составе основных средств.

#### **Особенности налогового вычета по оборудованию к установке, переданного в монтаж**

Основной особенностью налогового вычета по указанному виду имущества является то, что, с одной стороны, оборудование к установке является разновидностью материально-производственных запасов, а с другой (по экономическому содержанию и функциональному предназначению) - основными средствами.

НДС, предъявленный подрядными организациями, проводившими сборку (монтаж) основных средств, можно принимать к вычету по мере постановления на учет смонтированных объектов. То есть дожидаться, когда оборудование начнут амортизировать, как это было раньше, теперь не нужно.

Что касается НДС, который предъявлен поставщиками оборудования, то теперь в обновленном пункте 1 статьи 172 Налогового кодекса РФ четко прописано, что по оборудованию к установке "входной" налог принимается к вычету в полном объеме после принятия на учет оборудования к установке.

Однако неразрешенной по-прежнему осталась проблема, в какой момент принимать к вычету НДС по монтируемому оборудованию: когда оно будет учтено в составе основных средств, или достаточно оприходовать его на счете 07.

Споры по этому поводу велись в судебных инстанциях на самом высоком уровне.

Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ в постановлении от 24 февраля 2004 г. N 10865/03 указал, что вычет НДС по оборудованию, требующему монтажа, можно осуществить в момент принятия к бухгалтерскому учету (то есть оприходования на счет 07 "Оборудование к установке"). При этом ждать, пока оно будет смонтировано и переведено в состав основных средств, не надо.

Несмотря на то, что данное судебное решение было принято, когда действовала другая редакция пункта 1 статьи 172 Налогового кодекса РФ, логику, которой следовали судьи, можно распространить и на сегодняшнюю ситуацию.

Таким образом, основными факторами, определяющими право организации на применение вычета по товарам (работам, услугам), в том числе и по основным средствам, требующим монтажа, являются их производственное назначение, фактическое наличие, учет. Обратите внимание: дожидаться, пока оборудование будет оплачено, не нужно.

Оборудование, подлежащее монтажу, до поры до времени не является основным средством. Ведь одним из условий признания объекта основным средством является его фактическое использование в производстве (п. 4 ПБУ 6/01). Оно учитывается на счете 07 "Оборудование к установке", что подтверждает факт его оприходования в бухгалтерском учете. А именно это условие (принятие к учету) необходимо для получения вычета по НДС. Это подтвердил и Президиум Высшего

арбитражного суда.

Необходимо отметить, что налоговые органы были настроены решительно.

А ведь именно они проводят проверки и выносят вердикт о неправомерности применения вычета по НДС. Поэтому в случае зачета входного НДС в момент принятия к учету оборудования, требующего монтажа, налоговые органы неминуемо потребуют доначислить НДС за этот налоговый период. Также они предъявят штрафные санкции и начислят пени.

В любом случае выбор, когда применять налоговый вычет, остается за организацией.

### **Особенности налогообложения строительства и ликвидации временных нетитульных зданий и сооружений**

При осуществлении строительно-монтажных работ возникает необходимость создания временных зданий и сооружений - объектов, которые для запланированных целей используются только в течение периода строительства. По окончании строительно-монтажных работ и вводе законченных строительством объектов в эксплуатацию временные здания и сооружения либо ликвидируются (при невозможности дальнейшего использования с учетом возможного изменения их функционального назначения), или в составе основных средств передаются заказчику.

Планом счетов (Инструкцией по применению Плана счетов) установлено, что затраты производств, обеспечивающих возведение (временных) нетитульных сооружений, учитываются на счете 23 "Вспомогательные производства".

В соответствии с документами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета и налоговым законодательством, объекты, срок полезного использования которых превышает 12 месяцев, а стоимость превышает 20 000 руб., должны быть включены в состав объектов основных средств. Отнесение имущества к категории основных средств, используемых в производственной (строительной) деятельности, автоматически означает возможность начисления амортизационных отчислений по стоимости таких объектов. Так как законченные возведением временные здания и сооружения (включая нетитульные) полностью оплачиваются заказчиком строительства в месяце, следующем за месяцем включения затрат в накладные расходы (или при осуществлении очередных расчетов, если они осуществляются в другие сроки) подрядной строительной организации, эти объекты являются собственностью заказчика и в системном учете подрядчика приходиться не могут.

В то же время нетитульные здания и сооружения возводятся для обеспечения строительства и, следовательно, в течение всего периода выполнения строительно-монтажных работ (действия договора строительного подряда) используются подрядной строительной организацией.

Следовательно, такие здания и сооружения должны приходиться по основному учету заказчика и передаваться в аренду подрядной строительной организации.

Очевидно, что подрядчик отражает стоимость законченных возведением нетитульных временных зданий и сооружений за балансом - на счете 001 "Арендованные основные средства".

Таким образом, схема бухгалтерских проводок, отражающих операции, связанные с налогообложением возведения и эксплуатации нетитульных временных зданий и сооружений, может быть следующей.

В подрядной строительной организации:

Дебет 25 Кредит 62

- на сумму арендной платы, указанной в расчетных документах заказчика;

Дебет 19 Кредит 62

- на сумму НДС по стоимости арендной платы.

В организации заказчика строительства:

Дебет 19 Кредит 60

- на сумму налога на добавленную стоимость со стоимости принятых нетитульных временных зданий и сооружений. Право на налоговый вычет по данным суммам можно реализовать в следующем отчетном периоде, так как все необходимые условия для вычета выполнены;

Дебет 60 Кредит 91

- на сумму начисленной арендной платы (с учетом НДС);

Дебет 91 Кредит 68

- на сумму налога на добавленную стоимость по суммам начисленной арендной платы.

### **3.2. Налог на имущество**

Статьей 14 Налогового кодекса налог на имущество предприятий отнесен к категории

региональных налогов и сборов.

Плательщиками налога являются российские организации, а также иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) имеющие в собственности недвижимое имущество на территории Российской Федерации, на континентальном шельфе Российской Федерации и в исключительной экономической зоне Российской Федерации.

Объектом налогообложения является движимое и недвижимое имущество (включая имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета.

Налоговая база определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения. При определении налоговой базы имущество, признаваемое объектом налогообложения, учитывается по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации (статья 375 НК РФ). В случае, если для отдельных объектов основных средств начисление амортизации не предусмотрено, стоимость указанных объектов для целей налогообложения определяется как разница между их первоначальной стоимостью и величиной износа, исчисляемой по установленным нормам амортизационных отчислений для целей бухгалтерского учета в конце каждого налогового (отчетного) периода.

Если организация строит объект основных средств, то его стоимость она будет учитывать после завершения строительства.

### **Обратите внимание**

Помимо счета 01 "Основные средства", в налоговую базу также следует включить и остаток по счету 03 "Доходные вложения в материальные ценности". Это следует из пункта 2 ПБУ 6/01, где установлено, что настоящее Положение применяется также и в отношении доходных вложений в материальные ценности. Это сделано отчасти и из-за того, что предприятие может иметь основные средства не только на праве собственности, но и на праве аренды, лизинга, при которых активы также удовлетворяют всем требованиям основных средств.

Не признаются объектами налогообложения земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты и другие природные ресурсы).

### **Порядок исчисления налога**

Сумма налога исчисляется по итогам налогового периода как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы, определенной за налоговый период. При этом налоговым периодом является календарный год, а отчетными периодами: первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года (ст. 379 Налогового кодекса РФ).

Налоговая база определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения.

Налоговая база определяется отдельно в отношении каждого из имуществ:

- имущества, подлежащего налогообложению по местонахождению организации (месту постановки на учет в налоговых органах постоянного представительства иностранной организации);
- имущества каждого обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс;
- каждого объекта недвижимого имущества, находящегося вне местонахождения организации, обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс, или постоянного представительства иностранной организации;
- имущества, облагаемого по разным налоговым ставкам.

Если объект недвижимого имущества находится на территориях разных субъектов РФ, то в отношении указанного объекта налоговая база определяется отдельно и принимается при исчислении налога в соответствующем субъекте РФ в части, пропорциональной доле балансовой стоимости объекта на территории соответствующего субъекта РФ.

Среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения, определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца налогового (отчетного) периода и 1-е число следующего за налоговым (отчетным) периодом месяца, на количество месяцев в налоговом (отчетном) периоде, увеличенное на единицу.

В общем случае, когда строительная организация действует и имеет налогооблагаемое имущество с начала года, формулы расчета налогооблагаемой базы (среднегодовая стоимость

имущества - СГСИ) могут быть представлены следующим образом.

За I квартал:

$$\text{СГСИ} = \frac{C1 + C2 + C3 + C4}{4}$$

За полугодие:

$$\text{СГСИ} = \frac{C1 + C2 + C3 + C4 + C5 + C6 + C7}{7}$$

За 9 месяцев:

$$\text{СГСИ} = \frac{C1 + C2 + C3 + C4 + C5 + C6 + C7 + C8 + C9 + C10}{10}$$

За год:

$$\text{СГСИ} = \frac{C1 + C2 + C3 + C4 + C5 + C6 + C7 + C8 + C9 + C10 + C11 + C12 + C13}{13}, \text{ где}$$

С - стоимостная оценка облагаемого имущества предприятия по состоянию:

С1 - на 01 января;

С2 - на 01 февраля;

С3 - на 01 марта;

С4 - на 01 апреля;

С5 - на 01 мая;

С6 - на 01 июня;

С7 - на 01 июля;

С8 - на 01 августа;

С9 - на 01 сентября;

С10 - на 01 октября;

С11 - на 01 ноября;

С12 - на 01 декабря;

С13 - на 01 января.

### Пример

Остаточная стоимость основных средств строительной организации за I квартал 2007 года составила: - по состоянию на 01 января - 300 тыс. руб.; - по состоянию на 01 февраля - 310 тыс. руб.; - по состоянию на 01 марта - 290 тыс. руб.; - по состоянию на 01 апреля - 320 тыс. руб.

В результате среднегодовая стоимость имущества организации, подлежащая налогообложению, составила за I квартал 2007 года 305 тыс. руб.

$$\text{СГСИ} = \frac{300 + 310 + 290 + 320}{4} = 305 \text{ тыс. руб.}$$

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется отдельно в отношении каждого из имуществ:

- имущества, подлежащего налогообложению по местонахождению организации (месту постановки на учет в налоговых органах постоянного представительства иностранной организации);

- имущества каждого обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс;

- каждого объекта недвижимого имущества, находящегося вне местонахождения организации, обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс, или постоянного представительства иностранной организации;

- имущества, облагаемого по разным налоговым ставкам.

По итогам каждого отчетного периода (квартал, полугодие, 9 месяцев) предприятия исчисляют авансовый платеж по налогу в размере одной четвертой произведения соответствующей налоговой ставки и средней стоимости имущества, определенной за отчетный период.

Сроки уплаты налога и авансовых платежей устанавливаются законами субъектов РФ. При этом законами субъектов РФ может быть установлено для отдельных категорий налогоплательщиков право не исчислять и не уплачивать авансовые платежи по налогу в течение года.

### **Исчисление налога предприятиями, имеющими обособленные подразделения**

Организация, в состав которой входят обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс, уплачивает налог (авансовые платежи по налогу) в бюджет по местонахождению каждого из обособленных подразделений в отношении имущества, признаваемого объектом налогообложения, находящегося на отдельном балансе каждого из них, в сумме, определяемой как произведение налоговой ставки, действующей на территории соответствующего субъекта Российской Федерации, на которой расположены эти обособленные подразделения, и налоговой базы (средней стоимости имущества), определенной за налоговый (отчетный) период, в отношении каждого обособленного подразделения (статья 384 Налогового кодекса РФ).

Отметим, что налог необходимо платить по месту нахождения только тех обособленных подразделений, которые имеют отдельный баланс.

#### **Пример**

Строительная организация (место регистрации - город Москва) имеет в г. Щелкове Московской области строительную площадку, где осуществляется строительство жилого дома. Данное обособленное подразделение не выделено на отдельный баланс.

Организация после начала строительства встала на налоговый учет в г. Щелкове по местонахождению своего обособленного подразделения. Однако налог с остаточной стоимости основных средств, используемых в строительстве жилого дома, организация будет платить по месту своей регистрации, то есть в бюджет г. Москвы.

Среднегодовую стоимость имущества обособленного подразделения умножают на ставку налога, которая введена в том регионе, где работает это подразделение. При этом в расчет берут остатки по счетам: 01 "Основные средства", 03 "Доходные вложения в материальные ценности" (за минусом амортизации).

### **Особенности исчисления и уплаты налога в отношении объектов недвижимого имущества, находящихся вне местонахождения организации или ее обособленного подразделения**

Организация, учитывающая на балансе объекты недвижимого имущества, находящиеся вне местонахождения организации или ее обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс, уплачивает налог (авансовые платежи по налогу) в бюджет по местонахождению каждого из указанных объектов недвижимого имущества в сумме, определяемой как произведение налоговой ставки, действующей на территории соответствующего субъекта Российской Федерации, на которой расположены эти объекты недвижимого имущества, и налоговой базы (средней стоимости имущества), определенной за налоговый (отчетный) период, в отношении каждого объекта недвижимого имущества.

Ставки налога на имущество устанавливаются законами субъектов Российской Федерации и не могут превышать 2,2%. При этом законодательные органы субъектов Российской Федерации могут устанавливать дифференцированные налоговые ставки в зависимости от категорий налогоплательщиков и (или) имущества, признаваемого объектом налогообложения.

### **3.3. Транспортный налог**

Строительным организациям ввиду специфики строительных работ приходится иметь достаточно много транспортных средств самого различного функционального назначения. В связи с этим основные вопросы возникают при исчислении транспортного налога по специальным и специализированным машинам.

Глава 28 "Транспортный налог" Налогового кодекса РФ вступила в силу еще с 1 января 2003

года. Транспортный налог является региональным. В связи с этим транспортный налог устанавливается и вводится в действие законами субъектов Российской Федерации.

При введении налога субъект Российской Федерации должен определить ставку налога в пределах, установленных Налоговым кодексом, порядок и сроки его уплаты, форму отчетности по данному налогу. Также законами субъектов Российской Федерации могут быть предусмотрены налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком.

Налогоплательщиками налога являются лица (юридические и физические), на которых зарегистрированы транспортные средства.

Обязанность регистрировать наземные транспортные средства установлена в пункте 3 статьи 15 Закона РФ от 10 декабря 1995 г. N 196-ФЗ "О безопасности дорожного движения". Согласно этому Закону транспортные средства допускаются к участию в дорожном движении на территории Российской Федерации только после их регистрации и выдачи соответствующих документов.

Наземные транспортные средства регистрируются за юридическими или физическими лицами, указанными в документе, удостоверяющем право собственности на транспортные средства. А это означает, что плательщиками транспортного налога признаются только собственники транспортных средств. Регистрируются автотранспортные средства, трактора, самоходные дорожно-строительные машины с рабочим объемом двигателя более 50 куб. см. Если объем двигателя транспортного средства меньше, то регистрировать его и начислять налог не нужно.

Объектами налогообложения признаются автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, парусные суда, катера, снегоходы, мотосани, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые) суда и другие водные и воздушные транспортные средства.

Налоговая база определяется:

1) в отношении транспортных средств, имеющих двигатели, - как мощность двигателя транспортного средства в лошадиных силах;

2) в отношении водных несамоходных (буксируемых) транспортных средств, для которых определяется валовая вместимость, - как валовая вместимость в регистровых тоннах;

3) в отношении водных и воздушных транспортных средств, не указанных в [подпунктах 1 и 2](#) настоящего пункта, - как единица транспортного средства.

Налоговым периодом признается календарный год.

Ставки транспортного налога различны для разных категорий транспортных средств. Иногда они отличаются в несколько раз. Для определения, к какой категории относится то или иное специализированное транспортное средство (бетономешалка, кран, экскаватор), следует исходить из данных, зафиксированных в первичных документах на транспортное средство (паспорт ТС) и документах о его регистрации.

С классификацией легковых и грузовых автомобилей, а также автобусов проблем обычно не возникает. Они регистрируются в органах ГИБДД согласно Правилам регистрации автотранспортных средств.

Для зарегистрированных в ГИБДД машин ставки налога определяются исходя из мощности двигателя. В статье 361 Налогового кодекса приведены базовые ставки налога. Ставки, введенные региональными законами, могут отличаться от базовых, но не более чем в 5 раз в ту или иную сторону. Таким образом, ставка налога на один и тот же вид транспортного средства в одном регионе может быть в 25 раз ниже, чем в другом. Это следует учитывать при оптимизации налогообложения предприятиям с развитой филиальной сетью.

При определении видов транспортных средств и отнесении их к категории грузовых или легковых автомобилей, специальных машин следует руководствоваться Общероссийским классификатором основных фондов ОК 013-94 (ОКОФ), утвержденным постановлением Госстандарта России от 26 декабря 1994 г. N 359.

При отнесении конкретных специальных и специализированных машин к категориям автотранспортных средств можно также обратиться к "Краткому автомобильному справочнику", разработанному Государственным научно-исследовательским институтом автомобильного транспорта Минтранса России.

Прочие самоходные транспортные средства, машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу облагаются налогом по единой ставке независимо от мощности их двигателя. Специальные транспортные средства регистрируются в органах государственного надзора за техническим состоянием самоходных машин и других видов техники в Российской Федерации.

Автомобили и тракторы, а также их прицепы, основным назначением которых является выполнение производственных или хозяйственно-бытовых функций, а не перевозка грузов и людей, транспортными средствами не считаются и рассматриваются как здания и оборудование (пункт 12 Методических рекомендаций по применению главы 28, утвержденных приказом МНС России от 9 апреля

2003 г. N БГ-3-21/177). К такому оборудованию относятся, например, вагончики-бытовки, передвижные трансформаторные установки, передвижные кухни, душевые и пр. Следовательно, и транспортным налогом они не облагаются.

Сумма налога исчисляется в отношении каждого транспортного средства как произведение соответствующей налоговой базы и налоговой ставки.

В случае регистрации транспортного средства и (или) снятия транспортного средства с регистрации (снятия с учета, исключения из государственного судового реестра и т.д.) в течение налогового периода исчисление суммы налога производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых данное транспортное средство было зарегистрировано на налогоплательщика, к числу календарных месяцев в налоговом периоде. При этом месяц регистрации транспортного средства, а также месяц снятия транспортного средства с регистрации принимается за полный месяц. В случае регистрации и снятия с регистрации транспортного средства в течение одного календарного месяца указанный месяц принимается как один полный месяц.

Уплата налога производится по месту нахождения транспортных средств в порядке и в сроки, которые установлены законами субъектов Российской Федерации.

Налогоплательщики, являющиеся организациями, представляют в налоговый орган по месту нахождения транспортных средств налоговую декларацию в срок, установленный законами субъектов Российской Федерации. Форма отчетности по транспортному налогу определяется субъектами РФ при введении налога.

Форма налоговой декларации утверждена Федеральным законом от 13 апреля 2006 г. N 65н "Об утверждении формы налоговой декларации по транспортному налогу и порядка ее заполнения".

В соответствии с пунктом 3 статьи 362 Налогового кодекса в случае регистрации транспортного средства и (или) снятия транспортного средства с регистрации (снятия с учета, исключения из государственного судового реестра и т.д.) в течение налогового периода исчисление суммы налога производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых данное транспортное средство было зарегистрировано на налогоплательщика, к числу календарных месяцев в налоговом периоде. При этом месяц регистрации транспортного средства, а также месяц снятия транспортного средства с регистрации принимается за полный месяц. В случае регистрации и снятия с регистрации транспортного средства в течение одного календарного месяца указанный месяц принимается как один полный месяц.

Для целей налогообложения прибыли сумма исчисленного транспортного налога учитывается в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией (п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ).

Часто строительные организации сдают собственные транспортные средства в аренду. Как отражается в этом случае в учете транспортный налог?

Поскольку плательщиком транспортного налога в отношении наземных транспортных средств может быть только их собственник, то сдача указанных средств в аренду не повлечет за собой перемены плательщика транспортного налога. Единственным нюансом для бухгалтерского учета в этом случае является то, что для строительной организации сдача имущества в аренду не является основным видом деятельности. Следовательно, сумма начисленного транспортного налога по машинам, предоставленным в аренду, может быть признана операционным расходом согласно пункту 11 ПБУ 10/99 "Расходы организации". Таким образом, отражение транспортного налога на соответствующих счетах бухгалтерского учета зависит прежде всего от цели использования транспортных средств. Если транспорт используется в непроизводственных целях, то суммы начисленного налога по нему не будут отражаться в составе расходов, принимаемых для целей исчисления налога на прибыль.

### **3.4. Налог на прибыль**

Объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций согласно статье 247 Налогового кодекса является прибыль, полученная налогоплательщиком.

В главе 25 "Налог на прибыль организаций" Налогового кодекса не содержится какого-либо определения прибыли в качестве определенного экономического показателя.

В соответствии со статьей 313 Налогового кодекса налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета. Таким образом, прибыль по налогу на прибыль является показателем, сформированным специально для целей налогообложения по правилам налогового учета.

Прибылью для российских организаций являются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, определяемых в соответствии с главой 25 "Налог на прибыль организаций" Налогового кодекса.

Для правильного определения прибыли необходимо сравнивать доходы и расходы, относящиеся только к текущему периоду. Отнесение возникших доходов и расходов к доходам и расходам текущего отчетного (налогового) периода подразумевает их учет при исчислении налоговой базы за текущий отчетный (налоговый) период. Порядок отнесения возникших доходов и расходов к текущему периоду регулируется соответствующими статьями Налогового кодекса. При этом следует различать моменты возникновения доходов и расходов, которые зависят от:

- метода, применяемого налогоплательщиком для целей исчисления налога на прибыль, - метода начисления или кассового метода;
- порядка отнесения тех или иных видов доходов и расходов к доходам и расходам текущего отчетного (налогового) периода.

Организация вправе применять метод начисления или кассовый метод.

### **Метод начисления**

При методе начисления как доходы, так и расходы признаются для целей исчисления налога на прибыль в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления (выплаты) денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав.

Дата возникновения доходов и расходов при методе начисления определена соответственно по доходам от реализации и внереализационным доходам статьями 271, 316 и 317 Налогового кодекса. По расходам дата определения расходов определена статьей 272 Налогового кодекса.

Датой получения дохода, если иное не предусмотрено главой 25 Налогового кодекса, признается дата реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), определяемая в соответствии с пунктом 1 статьи 39 Налогового кодекса, независимо от фактического поступления денежных средств (иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав) в их оплату. Реализацией работ или услуг признается передача на возмездной основе права собственности на результаты выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом, передача права собственности на результаты выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу - на безвозмездной основе.

Даты возникновения прочих доходов при методе начисления определены пунктами 4-8 статьи 271 Налогового кодекса. Статьями 316 и 317 Налогового кодекса уточнены даты возникновения конкретных видов доходов от реализации и внереализационных доходов.

### **Обратите внимание**

В случае, если условиями договора предусмотрено получение доходов в течение более чем одного отчетного периода и не предусмотрена поэтапная сдача работ, доходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов.

В этом случае цена договора может быть распределена налогоплательщиком между отчетными периодами, в течение которых выполняется договор одним из следующих способов:

- равномерно;
- пропорционально доле фактических расходов отчетного периода в общей сумме расходов, предусмотренных в смете. Методы распределения дохода определяются в учетной политике.

При этом отнесение возникших расходов к расходам текущего отчетного (налогового) периода осуществляется в общеустановленном порядке.

Даты возникновения расходов при методе начисления определены статьей 272 Налогового кодекса. При этом расходы учитываются в том периоде, к которому они относятся исходя из условий сделок.

Например, при покупке лицензии на строительство зданий и сооружений сроком на три года, ее стоимость, вопреки расхожему мнению, списывается на расходы сразу в том периоде, когда такое разрешение получено. Дело в том, что пункт 1 статьи 272 Налогового кодекса требует списывать расходы равномерно в течение определенного времени только в том случае, когда условиями договора предусмотрено, что доходы поступают в течение нескольких отчетных периодов. Получая же лицензию, строительная организация договоров не заключает. А сам лицензионный взнос является государственной пошлиной, которая уплачивается по правилам, прописанным в главе 25.3 Налогового кодекса РФ. Кроме того, в статье 8 Налогового кодекса РФ сказано, что плата за получение лицензии является сбором.

Налоги и сборы, начисленные в порядке, который прописан в Налоговом кодексе РФ, включаются в прочие расходы (подп. 1 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ). При этом вся сумма,



уплаченная за лицензию, уменьшает налогооблагаемые доходы одновременно. На это указано в подпункте 1 пункта 7 статьи 272 Налогового кодекса РФ.

Даты возникновения отдельных видов расходов предусмотрены пунктами 2-10 статьи 272 Налогового кодекса.

Чтобы включить осуществленные организацией затраты в состав расходов, учитываемых при определении налогооблагаемой прибыли, необходимо такие затраты признать расходами в соответствии с требованиями главы 25 Налогового кодекса. Одновременно необходимо определить дату их возникновения с целью своевременного отнесения в состав расходов.

### **Амортизация**

В первый месяц амортизации списывается 10 процентов от стоимости основного средства одновременно. Остальные 9/10 стоимости списываются ежемесячно исходя из суммы, рассчитываемой в соответствии с порядком, установленным статьями 259 и 322 Налогового кодекса РФ.

### **Кассовый метод**

Организации строительной отрасли, у которых в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога на добавленную стоимость и налога с продаж не превысила 1 млн руб. за каждый квартал, имеют право учитывать дату возникновения доходов и расходов согласно статье 273 Налогового кодекса, то есть по кассовому методу.

При применении кассового метода датой получения дохода (как от реализации, так и внереализационного) признается день поступления имущества (работ, услуг) или имущественных прав либо погашения задолженности иным способом.

Для определения возможности применять кассовый метод организация ежеквартально должна рассчитывать этот показатель - доход - путем суммирования выручки за предыдущие четыре квартала и деления полученной суммы на четыре. В случае, если полученный показатель окажется больше 1 млн руб., налогоплательщик обязан учесть доходы и расходы текущего налогового периода (календарный год) исходя из метода начисления, начиная с начала этого налогового периода, и соответственно представить заявления о дополнении и изменении декларации за истекшие отчетные периоды.

Кроме того, строительная организация, заключившая договор доверительного управления имуществом или договор о совместной деятельности, не вправе применять кассовый метод.

Для правильного формирования налоговой базы по налогу на прибыль необходимо полученные налогоплательщиком доходы и осуществленные им расходы своевременно классифицировать и группировать соответствующим образом, то есть с тем методом учета доходов и расходов (в данном случае это кассовый метод), который будет правомерен к применению.

Для организаций, определяющих доходы и расходы по кассовому методу, не учитывают в целях налогообложения в составе доходов и расходов суммовые разницы, если по условиям сделки обязательство (требование) выражено в условных денежных единицах. Суммовых разниц как таковых при использовании кассового метода не возникает, поскольку вся сумма, поступившая в оплату выполненных работ, является доходом, и включение суммовых разниц, выявленных по правилам бухгалтерского учета, в данном случае было бы двойным налогообложением.

### **Обратите внимание**

Следует отметить, что в состав доходов следует включать лишь те денежные суммы (погашенные обязательства по оплате), которые поступили в счет расчетов за выполненные работы. Авансовые платежи в состав доходов не включаются.

### **Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы**

В статье 251 Налогового кодекса указан перечень поступлений, которые для целей исчисления прибыли не учитываются для целей налогообложения. Операции по получению указанных средств не рассматриваются в качестве льгот по налогу на прибыль. Данные средства не рассматриваются в качестве прибыли (дохода), то есть вообще не формируют налоговую базу по налогу на прибыль. Названная выше статья содержит два перечня не подлежащих обложению средств: первый перечень содержит операции по получению отдельных видов средств (пункт 1 статьи 251 Налогового кодекса);

второй перечень целевых поступлений (пункт 2 статьи 251 Налогового кодекса). Первая группа операций касается любых организаций, вторая в основном касается деятельности некоммерческих организаций и бюджетополучателей.

Так, при определении налоговой базы не учитываются:

1) имущество, имущественные права, работы, услуги, полученные от других лиц в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг) налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления.

Данное положение касается только тех организаций, которые определяют доходы и расходы для целей налогообложения по методу начислений. При этом необходимо отметить, что согласно пункту 3 ПБУ 9/99 в бухгалтерском учете поступления в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг) не признаются доходами у всех организаций. Поэтому, если налогоплательщик для целей налогообложения определяет доходы и расходы по кассовому методу, то данные его налогового учета и бухгалтерского учета совпадать не будут;

2) имущество, имущественные права, полученные в форме залога или задатка в качестве обеспечения обязательств.

Согласно статье 334 Гражданского кодекса, залог - это способ обеспечения обязательства, в соответствии с которым должник (залогодатель) передает имущество (имущественные права) кредитору (залогодержателю) по обеспеченному залогом обязательству. В случае неисполнения должником этого обязательства кредитор имеет право получить удовлетворение из стоимости заложенного имущества.

При этом необходимо учитывать, что данное положение касается только случая передачи заложенного имущества. В соответствии со статьей 338 Гражданского кодекса имущество остается (считается оставшимся) у залогодателя, а потому не может рассматриваться в качестве переданного, в следующих случаях:

- заложенное имущество остается у залогодателя, если иное не предусмотрено договором залога;

- при залоге имущества, на которое установлена ипотека (недвижимое имущество);

- при передаче предмета залога на время во владение или пользование третьему лицу.

Задатком признается денежная сумма, выдаваемая одной из договаривающихся сторон в счет причитающихся с нее по договору платежей другой стороне, в доказательство заключения договора и в обеспечение его исполнения (статья 380 Гражданского кодекса). В силу схожести аванса (предварительной оплаты) и задатка, а также с учетом того, что организации, применяющие для целей налогообложения кассовый метод, учитывают предварительную оплату в составе доходов, необходимо различать указанные два понятия. Соглашение о задатке независимо от суммы задатка всегда должно быть в письменной форме. При этом согласно пункту 3 статьи 380 Гражданского кодекса РФ в случае сомнения в отношении того, является ли сумма, уплаченная в счет причитающихся со стороны по договору платежей, задатком, эта сумма считается уплаченной в качестве аванса, если не доказано иное;

3) имущество, имущественные права или неимущественные права, имеющие денежную оценку, которые получены в виде взносов (вкладов) в уставный (складочный) капитал (фонд) организации (включая доход в виде превышения цены размещения акций (долей) над их номинальной стоимостью (первоначальным размером)).

В соответствии с действующим законодательством, вкладом в уставный (складочный) капитал (фонд) организации могут быть деньги, ценные бумаги, другие вещи или имущественные права либо иные права, имеющие денежную оценку.

Эмиссионный доход возникает у акционерного общества в случае превышения цены размещения дополнительных акций над их номинальной стоимостью. Что касается размещения акций при учреждении акционерного общества, то оплата таких акций также может производиться учредителями общества по цене, превышающей их номинальную стоимость (статья 36 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. N 208-ФЗ "Об акционерных обществах").

Особенности определения налоговой базы по доходам, получаемым от передачи имущества в уставный (складочный) капитал (фонд) организации установлены в статье 277 Налогового кодекса;

4) имущество, имущественные права, которые получены в пределах первоначального взноса участником хозяйственного общества или товарищества (его правопреемником или наследником) при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или товарищества либо при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками.

Первоначальный взнос определяется применительно к товариществам и обществам с ограниченной (дополнительной) ответственностью, исходя из номинальной стоимости вкладов участников-учредителей, указанной в учредительном договоре товарищества (общества). При этом необходимо учитывать, что стоимость вклада участника может увеличиться в связи с осуществлением дополнительных взносов либо за счет иных источников, в частности за счет добавочного капитала. В

последнем случае для расчета дохода необходимо принимать во внимание стоимость первоначального взноса без учета повышения номинальной стоимости доли.

Применительно к акционерным обществам первоначальный взнос определяется исходя из совокупной номинальной стоимости акций первого выпуска, приобретенных акционером при учреждении общества;

5) имущество, имущественные права или неимущественные права, имеющие денежную оценку, которые получены в пределах первоначального взноса участником договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или его правопреемником в случае выделения его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества.

Данное положение касается участников договора простого товарищества (договора о совместной деятельности), предусмотренного статьей 1041 Гражданского кодекса.

Выдел доли участника договора простого товарищества из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздел такого имущества производится, как правило, при выходе участника из договора либо при прекращении договора простого товарищества. При этом основания и порядок прекращения договора простого товарищества, а также выхода из него одного из участников регулируются статьями 1050-1052 Гражданского кодекса.

Особенности определения налоговой базы по доходам, полученным участниками договора простого товарищества, установлены в статье 278 Налогового кодекса;

Также не считаются доходом имущество и имущественные права, полученные в пределах дополнительного вклада участником хозяйственного общества или товарищества (его правопреемником или наследником), а также участником договора о совместной деятельности;

6) средства, полученные в виде безвозмездной помощи (содействия).

В соответствии с данным положением не учитывается при налогообложении безвозмездная помощь (содействие), оказываемая в соответствии с Федеральным законом от 4 мая 1999 г. N 95-ФЗ "О безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации и внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и об установлении льгот по платежам в государственные внебюджетные фонды в связи с осуществлением безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации".

Согласно указанному закону, не подлежит налогообложению безвозмездная помощь, техническая помощь, гуманитарная помощь.

**Безвозмездная помощь** - средства, товары, предоставляемые РФ, субъектам РФ, органам государственной власти и органам местного самоуправления, юридическим и физическим лицам, а также выполняемые для них работы и оказываемые им услуги в качестве гуманитарной или технической помощи на безвозмездной основе иностранными государствами, их федеративными или муниципальными образованиями, международными и иностранными учреждениями или некоммерческими организациями.

#### **Определение**

**Техническая помощь** - помощь, предоставляемая в целях оказания поддержки в осуществлении экономической, социальной реформ и осуществления разоружения путем проведения конверсии, утилизации вооружения и военной техники, проведения радиационно-экологических мероприятий по обращению с радиоактивными отходами, отработанным ядерным топливом и другими ядерными материалами, ранее накопленными и (или) образующимися при эксплуатации и выводе из нее объектов мирного и военного использования атомной энергии, а также путем проведения исследований, обучения, обмена специалистами, аспирантами и студентами, передачи опыта и технологий, поставок оборудования и других материально-технических средств по зарегистрированным в установленном порядке проектам и программам.

#### **Определение**

**Гуманитарная помощь** - помощь, предоставляемая для оказания медицинской и социальной помощи малообеспеченным, социально незащищенным, пострадавшим от стихийных бедствий и других чрезвычайных происшествий группам населения, для ликвидации последствий стихийных бедствий и других чрезвычайных происшествий, расходы на транспортировку, сопровождение и хранение указанной помощи.

При этом необходимо учитывать, что принадлежность средств, товаров, работ и услуг к гуманитарной или технической помощи (содействию) подтверждается соответствующим удостоверением, составленным по форме и выдаваемым в порядке, которые определяются Правительством РФ;

7) основные средства и нематериальные активы, безвозмездно полученные в соответствии с

международными договорами РФ, а также в соответствии с законодательством РФ атомными станциями для повышения их безопасности, используемые для производственных целей;

8) имущество, полученное бюджетными учреждениями по решению органов исполнительной власти всех уровней;

9) имущество (в том числе денежные средства), поступившее комиссионеру, агенту или иному поверенному (далее в указанном пункте комиссионер) в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, агентскому договору или другому аналогичному договору в пользу комитента, принципала и (или) иного доверителя.

Не относятся к указанным средствам суммы вознаграждений комиссионера;

10) средства или иное имущество, полученные по договорам кредита или займа (иные аналогичные средства или иное имущество независимо от формы оформления заимствований, включая ценные бумаги по долговым обязательствам), а также средства и иное имущество, полученные в погашение таких заимствований;

11) имущество, полученное российской организацией безвозмездно: - от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны более чем на 50% состоит из вклада (доли) передающей организации.

Например, предприятие А, владеющее 51% уставного капитала предприятия Б, передает ему свое имущество. При этом стоимость полученного предприятием Б имущества не облагается налогом на прибыль;

- от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) передающей стороны более чем на 50% состоит из вклада (доли) получающей организации.

Например, предприятие А, владеющее 51% уставного капитала предприятия Б, получает от него имущество. При этом стоимость полученного предприятием А имущества не облагается налогом на прибыль;

- от физического лица, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны более чем на 50% состоит из вклада (доли) этого физического лица.

При этом полученное имущество не признается доходом для целей налогообложения только в том случае, если в течение одного года со дня его получения указанное имущество (за исключением денежных средств) не передается третьим лицам;

12) проценты, полученные в соответствии с требованиями статей 78, 79, 176 и 203 Налогового кодекса РФ из бюджета (внебюджетного фонда).

Согласно статьям 78-79 Налогового кодекса к указанным средствам относятся проценты, полученные налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов из бюджетов и внебюджетных фондов, в случае несвоевременного возврата им излишне уплаченных (взысканных) сумм налогов и сборов;

13) суммы гарантийных взносов в специальные фонды, создаваемые в соответствии с законодательством Российской Федерации, предназначенные для снижения рисков неисполнения обязательств по сделкам, получаемые при осуществлении клиринговой деятельности или деятельности по организации торговли на рынке ценных бумаг;

14) имущество, полученное налогоплательщиком в рамках целевого финансирования.

К средствам целевого финансирования относится имущество, полученное налогоплательщиком и использованное им по назначению, определенному организацией (физическим лицом) - источником целевого финансирования:

- в виде средств бюджетов всех уровней, государственных внебюджетных фондов, выделяемых бюджетным учреждениям по смете доходов и расходов бюджетного учреждения;

- в виде полученных грантов.

В доход не включаются гранты, полученные на осуществление конкретных программ в области охраны здоровья населения, а также защиты прав и свобод человека, предусмотренных российским законодательством;

- в виде инвестиций, полученных при проведении инвестиционных конкурсов (торгов) в порядке, установленном законодательством РФ;

- в виде инвестиций, полученных от иностранных инвесторов на финансирование капитальных вложений производственного назначения при условии использования их в течение одного календарного года с момента получения;

- в виде аккумулированных на счетах организации-застройщика средств дольщиков и (или) инвесторов.

В данном случае рассматриваются средства, получаемые организацией-застройщиком от дольщиков (юридических и физических лиц) в порядке финансирования долевого участия в строительстве, которые целевым образом расходуются на строительство.

При этом необходимо учесть, что полученные заказчиком согласно заключенным договорам

денежные средства от предприятий-дольщиков в порядке долевого участия на строительство объектов, в том числе жилья, являются источником целевого финансирования и не облагаются налогом на прибыль, если размер денежных средств, полученных от каждого дольщика на долевое участие в строительстве, в момент подписания актов выполнения этапов работ либо сдачи объекта "под ключ" (в зависимости от условий договора между заказчиком и инвесторами строительства) не превышает фактических затрат по строительству переданной части объекта предприятию-дольщику.

Доходы в виде средств дольщиков, аккумулированных на счетах организации-застройщика, подлежат включению в состав внереализационных доходов в случае, когда получатель фактически не использовал такие средства до момента завершения строительства объекта в сроки, установленные в договоре о долевом участии в строительстве;

- в виде средств, полученных обществом взаимного страхования от организаций - членов общества взаимного страхования;

- в виде средств, полученных из Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития, Российского гуманитарного научного фонда, Фонда содействия развитию малых форм предприятий в научно-технической сфере, Федерального фонда производственных инноваций;

- в виде средств, поступивших на формирование Российского фонда технологического развития, а также иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, зарегистрированных в порядке, предусмотренном Федеральным законом от 23 августа 1996 г. N 127-ФЗ "О науке и государственной научно-технической политике", в форме некоммерческих организаций;

- в виде средств, полученных организациями, в состав которых входят особо радиационно опасные и ядерно опасные производства и объекты, из резервов, предназначенных для обеспечения безопасности указанных производств и объектов на всех стадиях жизненного цикла и их развития в соответствии с законодательством РФ об использовании атомной энергии;

- в виде средств сборов за аэронавигационное обслуживание полетов воздушных судов в воздушном пространстве РФ, полученных специально уполномоченным органом в области гражданской авиации;

15) стоимость дополнительно полученных организацией-акционером акций, распределенных между акционерами по решению общего собрания пропорционально количеству принадлежащих им акций, либо разница между номинальной стоимостью новых акций, полученных взамен первоначальных, и номинальной стоимостью первоначальных акций акционера при распределении между акционерами акций при увеличении уставного капитала акционерного общества (без изменения доли участия акционера в этом акционерном обществе);

16) положительная разница, образовавшаяся в результате переоценки драгоценных камней при изменении в установленном порядке прейскурантов расчетных цен на драгоценные камни;

17) суммы, на которые в отчетном (налоговом) периоде произошло уменьшение уставного (складочного) капитала организации в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации;

18) стоимость материалов и иного имущества, полученных при демонтаже, разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации объектов, уничтожаемых в соответствии со статьей 5 Конвенции о запрещении разработки, производства, накопления и применения химического оружия и о его уничтожении и с частью 5 Приложения по проверке к Конвенции о запрещении разработки, производства, накопления и применения химического оружия и о его уничтожении;

19) стоимость полученных сельскохозяйственным товаропроизводителем мелиоративных и иных объектов сельскохозяйственного назначения (включая внутрихозяйственные водопроводы, газовые и электрические сети), построенных за счет средств бюджетов всех уровней;

20) имущество и (или) имущественные права, полученные организациями государственного запаса специального (радиоактивного) сырья и делящихся материалов Российской Федерации от операций с материальными ценностями государственных запасов специального (радиоактивного) сырья и делящихся материалов, направленные на восстановление и содержание указанных запасов;

21) суммы кредиторской задолженности налогоплательщика перед бюджетами разных уровней, списанные и (или) уменьшенные иным образом в соответствии с законодательством РФ и (или) по решению Правительства РФ;

22) имущество, полученное безвозмездно государственными и муниципальными образовательными учреждениями, а также негосударственными образовательными учреждениями, имеющими лицензии на право ведения образовательной деятельности, используемое исключительно в образовательных целях;

23) основные средства, полученные организациями, входящими в структуру Российской оборонной спортивно-технической организации (РОСТО) (при передаче их между двумя и более

организациями, входящими в структуру РОСТО), использованные на подготовку граждан по военно-учетным специальностям, военно-патриотическое воспитание молодежи, развитие авиационных, технических и военно-прикладных видов спорта в соответствии с законодательством РФ;

24) положительная разница, полученная при переоценке ценных бумаг по рыночной стоимости;

25) суммы восстановленных резервов под обесценение ценных бумаг (за исключением профессиональных участников рынка ценных бумаг, осуществляющих дилерскую деятельность);

26) средства и иное имущество, полученные унитарными предприятиями от собственника имущества этого предприятия или уполномоченного им органа;

27) имущество (включая денежные средства) и (или) имущественные права, которые получены религиозной организацией в связи с совершением религиозных обрядов и церемоний и от реализации религиозной литературы и предметов религиозного назначения;

28) в виде сумм, полученных операторами универсального обслуживания из резерва универсального обслуживания в соответствии с законодательством РФ в области связи.

При определении налоговой базы также не учитываются целевые поступления. Указанное правило не распространяется на целевые поступления в виде подакцизных товаров. Товары, подлежащие налогообложению акцизами, установлены в статье 181 Налогового кодекса РФ.

К целевым поступлениям относятся использованные по назначению:

- целевые поступления из бюджета бюджетополучателям;

- целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно от других организаций и (или) физических лиц.

Федеральным законом от 6 июня 2005 г. N 58-ФЗ статья 251 Налогового кодекса РФ была дополнена пунктом 3. Согласно ему, в доходы вновь созданных, реорганизуемых и реорганизованных организаций не включаются имущество, имущественные права и обязательства, приобретенные (созданные) до даты завершения реорганизации. Данные поправки вводились в силу задним числом, с 1 января 2005 года.

Согласно подпункту 32 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса РФ арендатор не включает в доход капитальные вложения в форме неотделимых улучшений арендованного имущества. При этом арендатор вправе амортизировать неотделимые улучшения, произведенные с разрешения арендодателя, но им не компенсированные.

## **Расходы организации**

Объектом налогообложения по налогу на прибыль выступает прибыль, определяемая как доход организации за вычетом произведенных расходов. Таким образом, расходы являются важнейшей составляющей при формировании объекта налогообложения. Термин "расходы" имеет широкое содержание и используется для общего обозначения показателя, который уменьшает облагаемый доход. В соответствии с пунктом 2 статьи 252 Налогового кодекса расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на два типа:

1) расходы, связанные с производством и реализацией;

2) внереализационные расходы.

### **Расходы, связанные с производством и реализацией**

Главой 25 Налогового кодекса РФ не применяется термин "себестоимость". Сейчас то, что раньше называлось себестоимостью в целях налогообложения, называется - расходы, связанные с производством и реализацией.

В статье 253 Налогового кодекса РФ приведена их укрупненная характеристика по видам расходов. Группировка по видам расходов включает в себя две классификации:

- по целевому назначению расходов;

- по экономическим элементам (или по экономическому содержанию).

Согласно пункту 1 статьи 253 Налогового кодекса, в зависимости от целевого характера расходы, связанные с производством и реализацией, подразделяются на следующие группы:

1) расходы, связанные с изготовлением (производством), хранением и доставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг, приобретением и (или) реализацией товаров (работ, услуг, имущественных прав);

2) расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии;

- 3) расходы на освоение природных ресурсов;
- 4) расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки;
- 5) расходы на обязательное и добровольное страхование;
- 6) прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

Группировка по экономическим элементам представлена в пункте 2 статьи 253 Налогового кодекса РФ и включает в себя 4 основных элемента расходов:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- амортизацию основных фондов;
- прочие затраты.

Каждая из этих групп объединяет однородные по экономическому содержанию затраты независимо от того, где они произведены и с какой целью. Они не могут быть разложены на составные части и рассчитываются независимо от того, где они произведены - в основном цехе, в заводоуправлении или на складе, и каково их производственное назначение. Например, в группу "затраты на оплату труда" включаются все соответствующие расходы (оплата труда производственным рабочим, обслуживающему персоналу, аппарату управления и т.д.).

Классификация затрат по экономическим элементам позволяет определить структуру расходов и удельный вес каждого элемента в общей сумме расходов.

Следует учесть, что в соответствии с главой 25 Налогового кодекса перечень расходов, учитываемых для целей налогообложения, не является закрытым. Таким образом, для того, чтобы учесть расходы, возникшие у налогоплательщика при осуществлении деятельности, направленной на получение дохода, указанные расходы должны отвечать принципам, предусмотренным в пункте 1 статьи 252 Налогового кодекса.

Расходы в соответствии с требованиями статьи 252 Налогового кодекса должны быть обоснованными, документально подтвержденными и произведенными для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. При этом под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под экономически оправданными расходами следует понимать затраты, обусловленные целями получения доходов, удовлетворяющие принципу рациональности и обусловленные обычаями делового оборота. Категория экономически оправданных расходов носит оценочный характер. К примеру, при осуществлении строительства могут быть расходы, оправданность которых не вызывает сомнения. Такими расходами являются указанные в проектно-сметной документации расходы. К примеру, если организацией заключен договор на выполнение отделочных работ, то включение в состав затрат краски, отделочных материалов представляется обоснованным. Вопрос объемов израсходованных материалов должен решаться следующим образом. В соответствии с установленной технологией использования материалов должен быть произведен их расход и, соответственно, списание. Все те расходы, которые произведены сверх установленных технологией нормативов, должны быть списаны за счет виновных лиц или за счет чистой прибыли, то есть не должны уменьшать доход. В то же время, если такие расходы произведены по согласованию с заказчиком и обусловлены его требованиями, оплачены им, их следует признать экономически обоснованными. Обоснованностью в данном случае будет являться непосредственно выполнение работ в соответствии с требованиями покупателя - заказчика.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные любыми документами, так или иначе подтверждающими расход.

В качестве примера в статье 252 Налогового кодекса РФ приведены бумаги, оформленные по обычаям делового оборота той страны, на территории которой произведены затраты, таможенная декларация, приказ о командировке, проездные документы и отчет о выполненной по договору работе.

### **Материальные расходы**

В соответствии с пунктом 1 статьи 254 Налогового кодекса к материальным расходам относятся следующие затраты:

1. На приобретение сырья и материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг).

При организации налогового учета по налогу на прибыль необходимо помнить, что рассматриваемый элемент материальных расходов предприятия согласно пункту 1 статьи 318 Налогового кодекса может подразделяться на прямые и косвенные. При этом к прямым расходам относятся, в частности, материальные затраты, определяемые в соответствии с подпунктами 1 и 4 пункта 1 статьи 254 Налогового кодекса.

2. На приобретение материалов, которые используются по следующим направлениям:

а) для упаковки и иной подготовки произведенных и (или) реализуемых товаров (включая предпродажную подготовку).

Упаковка продукции представляет собой средство или комплекс средств, обеспечивающий защиту продукции от повреждений или потерь, а окружающую среду от загрязнений. В понятие "упаковка" входит также процесс по укладке и затариванию товара в специальные приспособления, необходимые для его перевозки и транспортировки, в частности в мешки, баллоны, ящики, коробки, бочки, контейнеры и иные емкости;

б) на другие производственные и хозяйственные нужды.

3. На приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и других средств индивидуальной и коллективной защиты, предусмотренных законодательством Российской Федерации, и другого имущества, не являющегося амортизируемым имуществом.

По данной статье учитываются затраты на приобретение указанного имущества в случае, если оно не является амортизируемым согласно статье 256 Налогового кодекса, а также если оно не подлжит налоговому учету в составе расходов на оплату труда по пункту 5 статьи 255 Налогового кодекса.

Рассмотрим особенности списания спецодежды для строительных организаций.

Стоимость спецодежды включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ее списания в эксплуатацию.

В то же время необходимо отметить, что статьей 254 НК РФ установлено, что расходы по приобретению спецодежды, спецобуви и защитных приспособлений учитываются в составе материальных расходов только в том случае, если обязательное применение спецодежды, спецобуви и защитных приспособлений работниками конкретной профессии предусмотрено законодательством Российской Федерации, в частности, Правилами обеспечения работников специальной одеждой, специальной обувью и другими средствами индивидуальной защиты, утвержденными Постановлением Минтруда России от 18.12.98 г. N 51.

Поэтому при списании спецодежды следует руководствоваться вышеуказанными документами, поскольку в соответствии со статьей 252 Налогового кодекса все расходы налогоплательщика должны быть экономически оправданными, а экономическое обоснование произведенных расходов можно подтвердить в первую очередь действующими правилами и нормативами.

Что касается форменной одежды, не предусмотренной законодательством, то ее стоимость можно списывать на расходы по оплате труда (п. 5 ст. 255 Налогового кодекса РФ). Другой вопрос, что выдачу формы нужно предусмотреть в трудовых договорах. Иначе ее стоимость на расходы списать не удастся (п. 21 ст. 270 Налогового кодекса РФ). Так что если, скажем, охранники строительных объектов получают форму, то в трудовых договорах с ними этот факт нужно отразить отдельным пунктом.

4. На приобретение комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, и (или) полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке в организации.

Данные расходы учитываются по статье "Покупные полуфабрикаты и комплектующие" и могут подразделяться на прямые и косвенные.

5. На приобретение топлива, воды и энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, выработку (в том числе самой организацией для производственных нужд) всех видов энергии, отопление зданий, а также расходы на трансформацию и передачу энергии.

Указанные расходы должны быть обоснованы технологическим процессом. В случае перерасхода электроэнергии, превышения норм потребления воды, не обусловленных технологическим процессом, затраты следует считать экономически неоправданными. Соответственно, в силу пункта 49 статьи 270 Налогового кодекса такие расходы не учитываются в целях налогообложения прибыли.

При учете расходов на приобретение энергии, воды, иных коммунальных благ, потребляемых организацией в ходе осуществления деятельности, основанием для отражения затрат на их приобретение в составе расходов будет являться договор с энергоснабжающей организацией, организацией, являющейся поставщиком ресурса, либо иной документ, подтверждающий факт потребления и отражающий поставку электроэнергии и других ресурсов.

6. На приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями, а также на выполнение этих работ (оказание услуг) структурными подразделениями организации.

К работам (услугам) производственного характера относится выполнение отдельных операций по производству (изготовлению) продукции, выполнению работ, оказанию услуг, обработке сырья (материалов), контроль за соблюдением установленных технологических процессов, техническое обслуживание основных средств и другие подобные работы.

К работам (услугам) производственного характера также относятся транспортные услуги



сторонних организаций (включая индивидуальных предпринимателей) и структурных подразделений самой организации:

- по перевозкам грузов внутри организации;
- по доставке готовой продукции в соответствии с условиями договоров (контрактов).

7. Расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией основных средств и иного имущества природоохранного назначения (в том числе расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией очистных сооружений, золоуловителей, фильтров и других природоохранных объектов, расходы на захоронение экологически опасных отходов, расходы на приобретение услуг сторонних организаций по приему, хранению и уничтожению экологически опасных отходов, очистке сточных вод, платежи за предельно допустимые выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в природную среду и другие аналогичные расходы).

В состав материальных расходов также включаются технологические потери и потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей в пределах норм естественной убыли. Указанные нормы должны быть утверждены в порядке, установленном Правительством РФ от 12 ноября 2002 г. N 814 "О порядке утверждения норм естественной убыли при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей".

В состав материальных расходов также могут быть включены потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке (естественная убыль) товарно-материальных ценностей, обусловленные физико-химическими характеристиками этих ценностей. Технологические потери при производстве и (или) транспортировке вызываются, в частности, эксплуатационными (техническими) характеристиками оборудования, используемого при производстве и (или) транспортировке товаров. Предельный размер, а также возможность возникновения таких потерь должны быть предусмотрены в технологических картах, иных документах производителей указанных объектов. Натуральные показатели, характеризующие технологические потери, возникающие при ведении конкретного технологического процесса, должны быть обоснованы и документально подтверждены. При этом технологические потери учитываются в уменьшение налоговой базы в составе оценки стоимости материальных расходов, переданных в производство.

К естественной убыли не относятся технологические потери и потери от брака, а также потери товарно-материальных ценностей при их хранении и транспортировке, вызванные нарушением требований стандартов, технических и технологических условий, правил технической эксплуатации и повреждением тары.

Товарно-материальные ценности (материально-производственные запасы), включаемые в состав материальных расходов, учитываются по стоимости, формируемой путем суммирования всех расходов, связанных с их приобретением. Не учитываются в первоначальной стоимости приобретаемых материально-производственных запасов суммы налогов, подлежащие вычету либо включаемые в расходы в соответствии с Налоговым кодексом - налог на добавленную стоимость, акцизы.

### **Способы определения величины материальных расходов**

В соответствии с пунктом 8 статьи 254 Налогового кодекса при определении размера материальных расходов при списании сырья и материалов, используемых при производстве (изготовлении) товаров (выполнении работ, оказании услуг), применяется один из следующих методов оценки указанного сырья и материалов:

- метод оценки по стоимости единицы запасов;
- метод оценки по средней стоимости;
- метод оценки по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО);
- метод оценки по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО).

Выбранный организацией метод оценки устанавливается в учетной политике для целей налогообложения. Следует отметить, что Налоговым кодексом не установлен порядок определения средней стоимости сырья и материалов (путем взвешенной или скользящей оценки).

#### **1. Метод оценки по стоимости единицы запасов**

Данный метод, как правило, применяется в отношении материальных запасов, используемых в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и т.п.) или в отношении материалов, которые не могут обычным образом заменять друг друга. Представляется, что применение данного метода возможно в уникальных, специальных производствах.

#### **2. Метод оценки по средней стоимости**

Оценка материально-производственных запасов по средней стоимости производится путем деления общей стоимости группы (вида) запасов на их количество.

$$C_{\text{средняя}} = \frac{C_{\text{на начало месяца}} + C_{\text{в течение месяца}}}{K_{\text{на начало месяца}} + K_{\text{в течение месяца}}}, \text{ где}$$

- C на начало месяца - стоимость остатка запасов на начало месяца;
- C в течение месяца - стоимость запасов, поступивших в течение месяца;
- K на начало месяца - количество остатка запасов на начало месяца;
- K в течение месяца - количество запасов, поступивших в течение месяца.

### 3. Метод оценки по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО)

ФИФО - это метод, когда материальные ценности подлежат оценке по ценам первых закупок. Расходуемые материальные ценности оцениваются по цене первой по времени закупки, затем второй, третьей по очередности до полного списания их в расход.

Оценка по стоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ФИФО) основана на допущении, что материально-производственные запасы используются в течение месяца и иного периода в последовательности их приобретения (поступления). Иными словами, запасы, первыми поступающие в производство, должны быть оценены по стоимости первых по времени приобретения с учетом стоимости запасов, числящихся на начало месяца. При применении этого способа оценка материально-производственных запасов, находящихся в запасе (на складе) на конец месяца, производится по фактической стоимости более поздних по времени приобретений, а в стоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг учитывается стоимость более ранних по времени приобретений.

### 4. Метод оценки по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО)

ЛИФО - это метод, позволяющий оценивать материальные ценности по ценам последних закупок, списание в расход производится по стоимости последнего приобретения материальных ценностей, затем предыдущего и т.д.

Оценка по стоимости последних по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ЛИФО) основана на допущении, что материально-производственные запасы, первыми поступающие в производство (продажу), должны быть оценены по стоимости последних в последовательности приобретения. При применении этого способа оценка материально-производственных запасов, находящихся в запасе (на складе) на конец месяца, производится по фактической стоимости более ранних по времени приобретения, а в стоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг учитывается стоимость более поздних по времени приобретения.

## **Расходы на оплату труда**

В статье 255 Налогового кодекса дается широкий перечень расходов предприятий по элементу "Расходы на оплату труда". Расходы на оплату труда можно сгруппировать следующим образом:

- начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах по тарифным ставкам, должностным окладам, сдельным расценкам;
- стимулирующие начисления и надбавки;
- премии и единовременные поощрительные начисления;
- компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда;
- расходы, связанные с содержанием работников.

Все перечисленные виды расходов на оплату труда предусматриваются нормами законодательства РФ, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

Все расходы организации, так или иначе связанные с оплатой труда, можно подразделить на три группы:

- 1) конкретные виды затрат, указанные в статье 255 Налогового кодекса (подпункты 1-24 статьи 255 Налогового кодекса);
- 2) дополнительные виды затрат (подпункт 25 Налогового кодекса);
- 3) затраты, не относящиеся для целей налогообложения к расходам на оплату труда, в том числе:

- учитываемые для целей налогообложения в составе иного вида расходов;
- не учитываемые для целей налогообложения.

### **Обратим внимание**

Следует отметить, что в составе расходов учитываются начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах. Единый социальный налог при этом в составе расходов на оплату труда не

учитывается, а относится к прочим расходам.

В составе расходов также учитываются денежные компенсации за неиспользованный отпуск в соответствии с трудовым законодательством Российской Федерации. Расходы организации по выдаче денежных компенсаций взамен части ежегодного оплачиваемого отпуска включаются в состав расходов по оплате труда в месяце, в котором происходит начисление денежной компенсации.

При выполнении работ вахтовым методом следует руководствоваться постановлением Госкомитета СССР по труду и социальным вопросам, Секретариата ВЦСПС, Минздрава СССР от 31 декабря 1987 г. N 794/33-82 в части, не противоречащей Трудовому кодексу РФ.

Пунктом 21 статьи 270 Налогового кодекса предусмотрено, что в составе расходов, не учитываемых для целей налогообложения прибыли, отражаются расходы на любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам, помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров (контрактов). Расходы на оплату работникам, перечисленные в пунктах 23-29 статьи 270 Налогового кодекса, не могут быть приняты в целях налогообложения.

Расходы налогоплательщика, компенсированные или оплаченные ему организацией, по содержанию членов семьи работника (за исключением расходов на оплату проезда неработающим членам семьи (мужу, жене, несовершеннолетним детям) к месту использования отпуска на территории Российской Федерации и обратно в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации) и иные аналогичные расходы для целей налогообложения не учитываются.

Надбавки, обусловленные районным регулированием оплаты труда, в том числе начисления по районным коэффициентам и коэффициентам за работу в тяжелых природно-климатических условиях, а также надбавки за непрерывный стаж работы в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях в районах европейского Севера, учитываются в составе расходов на оплату труда в размерах, предусмотренных трудовым договором.

В состав расходов на оплату труда организации включают расходы, связанные с обязательным и добровольным страхованием. Рассмотрим их более подробно.

### **Расходы по страхованию**

Перечень расходов по добровольному личному страхованию и определение предельных сумм, учитываемых в уменьшение полученных доходов, предусмотрены пунктом 16 статьи 255 Налогового кодекса РФ.

Так, в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются в том числе суммы платежей (взносов) работодателей по договорам обязательного страхования, а также суммы платежей (взносов) работодателей по договорам добровольного страхования (договорам негосударственного пенсионного обеспечения), заключенным в пользу работников со страховыми организациями (негосударственными пенсионными фондами), имеющими лицензии, выданные в соответствии с законодательством Российской Федерации на ведение соответствующих видов деятельности в Российской Федерации.

Указанные платежи учитываются в составе налоговых расходов, если они:

- а) осуществляются работодателями;
- б) осуществляются в пользу работников предприятия;
- в) осуществляются по договорам со страховыми организациями (негосударственными пенсионными фондами), имеющими лицензии, выданные в соответствии с законодательством РФ.

### **Амортизационные отчисления**

Согласно пункту 1 статьи 256 Налогового кодекса, к амортизируемому имуществу относятся имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности. Амортизируемое имущество должно обладать следующими признаками:

- находиться у налогоплательщика на праве собственности (если иное не предусмотрено главой 25 Налогового кодекса);
- использоваться для извлечения дохода;
- стоимость имущества должна погашаться путем начисления амортизации;
- срок полезного использования составляет более 12 месяцев;
- первоначальная стоимость амортизируемого имущества составляет более 10 000,00 рублей.

При этом к амортизируемому имуществу не относятся земля и иные объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы), а также

материально-производственные запасы, товары, объекты незавершенного капитального строительства, ценные бумаги, финансовые инструменты срочных сделок (в том числе форвардные, фьючерсные контракты, опционные контракты).

Кроме того, не подлежат амортизации следующие виды имущества:

1) имущество бюджетных организаций;  
2) имущество некоммерческих организаций, полученное в качестве целевых поступлений или приобретенное за счет средств целевых поступлений и используемое для осуществления некоммерческой деятельности.

Имущество некоммерческих организаций, приобретенное в связи с осуществлением предпринимательской деятельности и используемое для осуществления такой деятельности, включается в состав амортизируемого имущества;

3) имущество, приобретенное (созданное) с использованием бюджетных средств целевого финансирования. Указанная норма не применяется в отношении имущества, полученного налогоплательщиком при приватизации;

4) объекты внешнего благоустройства (объекты лесного хозяйства, объекты дорожного хозяйства, сооружения которых осуществлялось с привлечением источников бюджетного или иного целевого финансирования, специализированные сооружения судоходной обстановки) и другие аналогичные объекты;

5) продуктивный скот, буйволы, волы, яки, олени, другие одомашненные дикие животные (за исключением рабочего скота);

6) приобретенные издания (книги, брошюры и иные подобные объекты), произведения искусства. При этом стоимость приобретенных изданий и иных подобных объектов, за исключением произведений искусства, включается в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в полной сумме в момент приобретения указанных объектов;

7) имущество, приобретенное (созданное) за счет средств, поступивших в соответствии с подпунктами 11, 14, 19, 22 и 23 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса, а также имущество, указанное в подпунктах 6 и 7 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса;

8) приобретенные права на результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, если по договору на приобретение указанных прав оплата должна производиться периодическими платежами в течение срока действия договора.

Из состава амортизируемого имущества исключаются следующие объекты основных средств:

- переданные (полученные) по договорам в безвозмездное пользование;
- переведенные по решению руководства организации на консервацию продолжительностью свыше трех месяцев;
- находящиеся по решению руководства организации на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев.

При расконсервации объекта основных средств амортизация по нему начисляется в порядке, действовавшем до момента его консервации. При этом срок полезного использования продлевается на период нахождения объекта на консервации.

Первоначальная стоимость амортизируемого основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования.

В стоимость основных средств следует включать любые налоги и сборы, которые были уплачены при их покупке или производстве. Исключение составляют только НДС и акцизы, которые можно принять к вычету. Так гласит обновленная статья 257 Налогового кодекса РФ.

Наряду с первоначальной стоимостью в целях налогообложения применяются и показатели восстановительной стоимости и остаточной стоимости. В пункте 1 статьи 257 Налогового кодекса дано определение восстановительной стоимости амортизируемого имущества. Согласно данной норме восстановительная стоимость основных средств, приобретенных (созданных) до вступления в силу главы 25 Налогового кодекса, определяется как их первоначальная стоимость с учетом проведенных переоценок на 1 января 2002 года. При этом учитываются абсолютно все переоценки, проведенные как по постановлениям Правительства РФ, так и выполненные налогоплательщиком самостоятельно.

Что касается остаточной стоимости, то в целях налогообложения применяются два показателя остаточной стоимости.

1. По основным средствам, введенным в эксплуатацию до 1 января 2002 года.

Остаточная стоимость данных основных средств определяется как разница между восстановительной стоимостью и суммой начисленной за период эксплуатации амортизации (с учетом переоценки этой суммы).

2. По основным средствам, введенным в эксплуатацию после 1 января 2002 года.

Остаточная стоимость в этом случае определяется как разница между их первоначальной

(восстановительной) стоимостью и суммой начисленной за период эксплуатации амортизации.

Первоначальная стоимость амортизируемого имущества может изменяться в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации соответствующих объектов и по иным аналогичным основаниям. Общей чертой всех вышеуказанных работ является их долговременный, капитальный характер.

Требования, предъявляемые к нематериальным активам в целях отнесения их к амортизируемому имуществу, содержатся в пункте 3 статьи 257 Налогового кодекса. Согласно данной норме нематериальные активы должны обладать следующими признаками:

- непосредственно использоваться в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации;

- срок такого использования должен быть достаточно продолжительным - свыше 12 месяцев;

- способностью приносить налогоплательщику экономические выгоды (доход);

- наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого нематериального актива, в том числе в виде патента, свидетельства, другого охранного документа или договора уступки (приобретения) патента, товарного знака.

К нематериальным активам относятся исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель; исключительное право автора и иного правообладателя на использование программы для ЭВМ, базы данных; исключительное право автора или иного правообладателя на использование топологии интегральных микросхем; исключительное право на товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товаров и фирменное наименование; исключительное право патентообладателя на селекционные достижения и владение "ноу-хау", секретной формулой или процессом, информацией в отношении промышленного, коммерческого или научного опыта.

Первоначальная стоимость амортизируемых нематериальных активов определяется как сумма расходов на их приобретение (создание) и доведение их до состояния, в котором они пригодны для использования, за исключением сумм налогов, учитываемых в составе расходов.

Стоимость нематериальных активов, созданных самой организацией, определяется как сумма фактических расходов на их создание, изготовление (в том числе материальных расходов, расходов на оплату труда, расходов на услуги сторонних организаций, патентные пошлины, связанные с получением патентов, свидетельств), за исключением сумм налогов, учитываемых в составе расходов.

К нематериальным активам не относятся:

- не давшие положительного результата научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;

- интеллектуальные и деловые качества работников организации, их квалификация и способность к труду.

Пунктом 1 статьи 258 Налогового кодекса предусмотрено, что амортизируемое имущество должно распределяться по амортизационным группам. Основанием для отнесения в соответствующую группу будет срок полезного использования. Срок полезного использования - это период, в течение которого объект основных средств или объект нематериальных активов служат для выполнения целей деятельности налогоплательщика. Данный показатель является одним из основных характеристик амортизируемого имущества.

Статья 258 позволяет организации определять срок полезного использования самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта амортизируемого имущества и на основании классификации основных средств, определяемой на основании Постановления Правительства РФ от 01 января 2002 г. N 1 "О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы".

У организации также имеется право увеличения срока полезного использования объекта основных средств после даты ввода его в эксплуатацию. Это возможно в том случае, если после реконструкции, модернизации или технического перевооружения объекта амортизируемого имущества произошло увеличение срока его полезного использования. При этом увеличение срока полезного использования основных средств может быть осуществлено в пределах сроков, установленных для той амортизационной группы, в которую ранее было включено такое основное средство.

Определение срока полезного использования объекта нематериальных активов производится следующим образом:

- 1) исходя из срока действия патента, свидетельства и из других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности в соответствии с законодательством Российской Федерации или применимым законодательством иностранного государства;

- 2) исходя из полезного срока использования нематериальных активов, обусловленного соответствующими договорами;

- 3) по нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования объекта нематериальных активов, нормы амортизации устанавливаются в расчете на

десять лет (но не более срока деятельности налогоплательщика).

### **Принятие на учет амортизируемого имущества**

Термин "принятие на учет" означает учет в целях налогообложения. Иными словами, данный учет должен обеспечить по каждому объекту амортизируемого имущества фиксацию в соответствующем документе налогового учета следующих показателей:

- амортизационную группу объекта;
- срок полезного использования;
- первоначальную или остаточную стоимость;
- выбранный метод амортизации;
- норму амортизации;
- сумму начисленной амортизации.

По общему правилу, основные средства и (или) нематериальные активы включаются в состав амортизируемого имущества с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором они были введены в эксплуатацию. Амортизируемое имущество принимается на учет по первоначальной стоимости, если иное не установлено главой 25 Налогового кодекса.

Исключение касается прежде всего основных средств, введенных в эксплуатацию до 1 января 2002 г. Согласно пункту 1 статьи 322 Налогового кодекса вне зависимости от выбранного налогоплательщиком метода начисления амортизации (линейного или нелинейного) начисление амортизации по таким основным средствам производится исходя из остаточной стоимости. Фактически это означает, что указанные основные средства подлежат принятию на учет по остаточной стоимости.

Пунктом 7 статьи 258 Налогового кодекса РФ по имуществу, полученному в финансовую аренду по договору финансовой аренды (договору лизинга), предусмотрено, что указанное имущество включается в соответствующую амортизационную группу той стороной, у которой данное имущество должно учитываться в соответствии с условиями договора финансовой аренды (договора лизинга).

Еще одна особенность учета амортизируемого имущества предусмотрена в пункте 8 статьи 258, где сказано, что основные средства, права на которые подлежат государственной регистрации, включаются в состав соответствующей амортизационной группы с момента документально подтвержденного факта подачи документов на регистрацию указанных прав.

### **Методы расчета сумм амортизации**

Строительные организации могут одновременно в первый месяц начисления амортизации списывать на расходы 10 процентов от стоимости нового основного средства. Оставшиеся 9/10 от первоначальной стоимости основных средств нужно будет амортизировать в течение срока полезного использования. Кстати, указанная норма распространяется на суммы, истраченные на достройку, дооборудование, модернизацию и техническое перевооружение основных средств. А вот стоимость объектов, полученных безвозмездно, амортизируется полностью. 10 процентов от их стоимости списать одновременно нельзя.

Организации могут начислять амортизацию двумя методами (с учетом особенностей, предусмотренных статьей 259 Налогового кодекса):

- 1) линейным методом;
- 2) нелинейным методом.

Сумма амортизации для целей налогообложения определяется организацией ежемесячно. Кроме того, амортизация начисляется отдельно по каждому объекту амортизируемого имущества.

Линейный метод начисления амортизации должен применяться к зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, входящим в восьмую-десятую амортизационные группы (см. статью 258 Налогового кодекса), независимо от сроков ввода в эксплуатацию этих объектов. К основным средствам, входящим в первую-седьмую группы, организация вправе применять один из двух вышеуказанных методов.

Выбранный метод начисления амортизации применяется в отношении объекта амортизируемого имущества, входящего в состав соответствующей амортизационной группы, и не может быть изменен в течение всего периода начисления амортизации по этому объекту.

Начисление амортизации начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию. Что касается прекращения начисления амортизации, то она прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда произошло полное списание стоимости такого объекта, либо когда данный объект выбыл из состава амортизируемого имущества

налогоплательщика по любым основаниям.

### **Линейный метод начисления амортизации**

Сумма начисленной за один месяц амортизации в отношении объекта амортизируемого имущества определяется как произведение его первоначальной (восстановительной) стоимости и нормы амортизации, определенной для данного объекта (пункт 4 статьи 259 Налогового кодекса).

Амортизация = Первоначальная стоимость x Норма амортизации

Норма амортизации определяется по каждому объекту по формуле:

$K = [1/n] \times 100\%$ , где

K - норма амортизации в процентах к первоначальной (восстановительной) стоимости объекта амортизируемого имущества; n - срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества, выраженный в месяцах.

#### **Пример**

Организация в январе 2007 года купила и ввела в эксплуатацию строительный кран. Его первоначальная стоимость составила 3 150 000 руб. Срок полезного использования крана равен 200 месяцам (седьмая амортизационная группа).

В феврале 2007 года бухгалтер списал на расходы 10 процентов от стоимости крана - 315 000 руб. (3 150 000 x 10%). С этого же месяца он начал считать по крану амортизацию линейным методом. Сумма ежемесячных амортизационных отчислений составит: (3 150 000 руб. - 315 000 руб.) : 200 мес. = 14 175 руб.

### **Нелинейный метод начисления амортизации**

Особенности нелинейного метода начисления амортизации рассмотрены в пункте 5 статьи 259 Налогового кодекса. Применяться данный метод может в отношении амортизируемого имущества, входящего в первую-седьмую группы. При использовании данного метода сумма начисленной за один месяц амортизации в отношении объекта амортизируемого имущества определяется как произведение остаточной стоимости объекта амортизируемого имущества и нормы амортизации, определенной для данного объекта:

Амортизация = Остаточная стоимость x Норма амортизации

Норма амортизации объекта амортизируемого имущества определяется по формуле:

$K = [2/n] \times 100\%$ , где

K - норма амортизации в процентах к остаточной стоимости, применяемая к данному объекту амортизируемого имущества; n - срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества, выраженный в месяцах.

При применении данного метода следует помнить, что с месяца, следующего за месяцем, в котором остаточная стоимость объекта амортизируемого имущества достигнет 20% от первоначальной (восстановительной) стоимости этого объекта, амортизация по нему исчисляется в следующем порядке:

1) остаточная стоимость объекта амортизируемого имущества в целях начисления амортизации фиксируется как его базовая стоимость для дальнейших расчетов;

2) сумма начисленной за один месяц амортизации в отношении данного объекта амортизируемого имущества определяется путем деления базовой стоимости данного объекта на количество месяцев, оставшихся до истечения срока полезного использования данного объекта.

Иными словами, оставшиеся двадцать процентов погашаются фактически по линейному механизму.

Налоговый Кодекс предоставляет организации в отдельных случаях право на применение повышающих коэффициентов. Порядок их применения установлен в пункте 7 статьи 259 Налогового кодекса.

Первый случай - к основной норме амортизации налогоплательщик вправе применять специальный коэффициент, но не выше 2. Данный коэффициент применяется в отношении основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды и повышенной сменности. Кроме того, указанный специальный коэффициент применяется только при начислении амортизации в отношении основных средств, эксплуатируемых в этих условиях. Иными словами, коэффициент применяется пообъектно. Под агрессивной средой понимается совокупность природных и (или) искусственных факторов, влияние которых вызывает повышенный износ (старение) основных средств в процессе их эксплуатации. К работе в агрессивной среде приравнивается также нахождение основных средств в контакте с взрыво-, пожароопасной, токсичной или иной агрессивной технологической средой, которая может послужить причиной (источником) инициирования аварийной ситуации. При этом конкретное значение может быть обосновано технико-экономическими расчетами.

Второй случай касается амортизируемых основных средств, которые являются предметом договора финансовой аренды (договора лизинга). В этом случае к основной норме амортизации налогоплательщик вправе применять специальный коэффициент, но не выше 3. Вышеуказанные положения не распространяются на основные средства, относящиеся к первой, второй и третьей амортизационным группам, в случае, если амортизация по данным основным средствам начисляется нелинейным методом.

Третий случай рассмотрен в пункте 8 статьи 259 Налогового кодекса. Согласно данной норме, если организации передали основные средства в лизинг по договору до введения в действие главы 25 Налогового кодекса, то они начисляют амортизацию по этому имуществу с применением методов и норм, существовавших на момент передачи (получения) имущества, а также с применением специального коэффициента не выше 3.

Однако наряду с повышающими коэффициентами Налоговым кодексом предусмотрено и применение понижающих коэффициентов. Так, в соответствии с подпунктом 9 статьи 259 Налогового кодекса основная норма амортизации применяется со специальным коэффициентом 0,5 в отношении двух типов автомобилей:

- легковых автомобилей, имеющих первоначальную стоимость более 300 тысяч рублей;
- пассажирских микроавтобусов, имеющих первоначальную стоимость более 400 тысяч рублей.

Организации, получившие указанные легковые автомобили и пассажирские микроавтобусы в лизинг, включают это имущество в состав соответствующей амортизационной группы и применяют основную норму амортизации со специальным коэффициентом 0,5.

Данное правило является обязательным и не дает организации права выбора. В то же время по другим видам имущества по решению руководителя организации, закрепленному в учетной политике для целей налогообложения, можно применять понижающие коэффициенты. При этом использование пониженных норм амортизации допускается только с начала налогового периода и в течение всего налогового периода (подпункт 10 статьи 259 Налогового кодекса).

Строительная организация, приобретающая объекты основных средств, бывшие в употреблении, вправе определять норму амортизации по этому имуществу с учетом срока полезного использования, уменьшенного на количество лет (месяцев) эксплуатации данного имущества предыдущими собственниками (п. 12 ст. 259 Налогового кодекса РФ).

### **Обратите внимание**

Если срок фактического использования данного основного средства у предыдущих собственников окажется равным или превышающим срок его полезного использования, определяемый по Классификации основных средств, организация может самостоятельно определять срок полезного использования этого основного средства с учетом требований техники безопасности и других факторов.

Срок полезного использования основных средств, полученных в виде вклада в уставный капитал или при реорганизации, также можно уменьшить на количество месяцев эксплуатации данного имущества предыдущим собственником (п. 14 ст. 259 Налогового кодекса РФ).

### **Прочие расходы**

Прочие затраты, подлежащие включению в состав расходов в соответствии с требованиями главы 25, перечислены в статье 264 Налогового кодекса. Перечень данных расходов состоит из 49 подпунктов и остается открытым. Обусловлено данное обстоятельство тем, что последний, 49-й подпункт перечня звучит как "Другие расходы, связанные с производством и (или) реализацией". Иными словами, любые расходы предприятия при условии их связи с производством и реализацией продукции могут быть учтены в целях налогообложения.



### **Обратите внимание**

Тем не менее, необходимо учитывать, что если в статье 264 Налогового кодекса обозначены какие-либо особенности по перечню, размерам или условиям признания в прочих расходах тех или иных затрат предприятия, то эти виды расходов должны приниматься для целей налогообложения только с учетом этих особенностей в силу специальных указаний Налогового кодекса, даже если эти расходы связаны с производством и реализацией продукции (работ, услуг).

Так, в состав прочих расходов включаются:

1) все налоги и сборы, а также таможенные пошлины, начисляемые организацией в соответствии с законодательством о налогах и сборах (единый социальный налог, налог на имущество и т.д.), по которым она является налогоплательщиком. Исключения составляют налог на добавленную стоимость, акцизы, предъявленные налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав), а так же суммы налога на прибыль и платежей за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду, которые не учитываются в целях налогообложения.

Основанием для отражения в учете указанных выше расходов будут суммы, отражаемые в налоговых декларациях по соответствующему налогу и подлежащие уплате в бюджет.

Указанные выше расходы учитываются для целей налогообложения в том периоде, за который представляются расчеты (декларации).

Не включаются в состав расходов, учитываемых при исчислении налога на прибыль, налоги, уплачиваемые (начисленные) в связи с осуществлением налогоплательщиком специальных налоговых режимов либо в связи с осуществлением деятельности, доходы и расходы от которой не учитываются при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль.

Налоги и сборы учитываются в составе расходов для целей налогообложения вне зависимости от того, определен ли источник уплаты подобных налогов и сборов в законодательном акте, устанавливающем порядок их уплаты.

Что касается таможенных платежей по импортным товарам, материалам и основным средствам, то их по-прежнему можно включать в их стоимость. В данном случае выбор остается за налогоплательщиком (п. 4 ст. 252 Налогового кодекса РФ). Первый вариант: таможенные платежи списываются на прочие расходы сразу в том налоговом периоде, когда они начислены. Второй: пошлины и сборы включены в стоимость импортного имущества - в данном случае стоимость имущества в бухучете и для целей налогообложения будет совпадать;

2) расходы на сертификацию продукции и услуг;

3) суммы комиссионных сборов и иных подобных расходов за выполненные сторонними организациями работы (предоставленные услуги);

4) суммы портовых и аэродромных сборов, расходы на услуги лоцмана и иные аналогичные расходы;

5) суммы выплаченных подъемных в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации;

6) расходы на обеспечение пожарной безопасности налогоплательщика в соответствии с законодательством Российской Федерации, расходы на содержание службы газоспасателей, расходы на услуги по охране имущества, обслуживанию охранно-пожарной сигнализации, расходы на приобретение услуг пожарной охраны и иных услуг охранной деятельности, а также расходы на содержание собственной службы безопасности по выполнению функций экономической защиты банковских и хозяйственных операций и сохранности материальных ценностей (за исключением расходов на экипировку, приобретение оружия и иных специальных средств защиты), а также стоимости услуг вневедомственной охраны;

7) расходы на обеспечение нормальных условий труда и мер по технике безопасности, предусмотренных законодательством Российской Федерации, расходы на гражданскую оборону в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также расходы на лечение профессиональных заболеваний работников, занятых на работах с вредными или тяжелыми условиями труда, расходы, связанные с содержанием помещений и инвентаря здравпунктов, находящихся непосредственно на территории организации.

В соответствии со статьей 163 Трудового кодекса РФ к нормальным условиям труда, в частности, относятся: исправное состояние помещений, сооружений, машин, технологической оснастки и оборудования; своевременное обеспечение технической и иной необходимой для работы документацией; надлежащее качество материалов, инструментов, иных средств и предметов, необходимых для выполнения работы, их своевременное предоставление работнику; условия труда, соответствующие требованиям охраны труда и безопасности производства;

8) расходы по набору работников, включая расходы на услуги специализированных организаций по подбору персонала;

9) расходы на оказание услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию, включая отчисления в резерв на предстоящие расходы на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание;

10) арендные (лизинговые) платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество.

Если имущество, полученное по договору лизинга, учитывается у лизингополучателя, то расходами, учитываемыми в соответствии с настоящим подпунктом, признаются:

- у лизингополучателя - арендные (лизинговые) платежи за вычетом суммы амортизации по этому имуществу, начисленной в соответствии со статьей 259 Налогового кодекса РФ;

- у лизингодателя - расходы на приобретение имущества, переданного в лизинг;

11) расходы на содержание служебного транспорта. Расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов в пределах норм, установленных Правительством Российской Федерации;

12) расходы на командировки;

12.1) расходы на доставку от места жительства (сбора) до места работы и обратно работников, занятых в организациях, которые осуществляют свою деятельность вахтовым способом или в полевых (экспедиционных) условиях. Указанные расходы должны быть предусмотрены коллективными договорами;

13) расходы на рацион питания экипажей морских, речных и воздушных судов;

14) расходы на юридические и информационные услуги;

15) расходы на консультационные и иные аналогичные услуги;

16) плата государственному и (или) частному нотариусу за нотариальное оформление;

17) расходы на аудиторские услуги;

18) расходы на управление организацией или отдельными ее подразделениями, а также расходы на приобретение услуг по управлению организацией или ее отдельными подразделениями;

19) расходы на услуги по предоставлению работникам (технического и управленческого персонала) сторонними организациями для участия в производственном процессе, управлении производством либо для выполнения иных функций, связанных с производством и (или) реализацией;

20) расходы на публикацию бухгалтерской и иной отчетности;

21) расходы, связанные с представлением форм и сведений государственного статистического наблюдения;

22) представительские расходы;

23) расходы на подготовку и переподготовку кадров;

24) расходы на канцелярские товары;

25) расходы на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги, расходы на оплату услуг связи, вычислительных центров и банков, включая расходы на услуги факсимильной и спутниковой связи, электронной почты, а также информационных систем (СВИФТ, Интернет и иные аналогичные системы);

26) расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных по договорам с правообладателем (по лицензионным соглашениям);

27) расходы на текущее изучение (исследование) конъюнктуры рынка, сбор информации, непосредственно связанной с производством и реализацией товаров (работ, услуг);

28) расходы на рекламу;

29) взносы, вклады и иные обязательные платежи, уплачиваемые некоммерческим организациям, если уплата таких взносов, вкладов и иных обязательных платежей является условием для осуществления деятельности налогоплательщиками - плательщиками таких взносов, вкладов или иных обязательных платежей;

30) взносы, уплачиваемые международным организациям, если уплата таких взносов является обязательным условием для осуществления деятельности налогоплательщиками - плательщиками таких взносов или является условием предоставления международной организацией услуг, необходимых для ведения налогоплательщиком - плательщиком таких взносов указанной деятельности;

31) расходы, связанные с оплатой услуг сторонним организациям по содержанию и реализации предметов залога и залога за время нахождения указанных предметов у залогодержателя после передачи залогодателем;

32) расходы на содержание вахтовых и временных поселков, включая все объекты жилищно-коммунального и социально-бытового назначения, подсобных хозяйств и иных аналогичных служб, в организациях, осуществляющих свою деятельность вахтовым способом или работающих в полевых (экспедиционных) условиях. Указанные расходы для целей налогообложения признаются в пределах нормативов на содержание аналогичных объектов и служб, утвержденных органами местного самоуправления по месту деятельности налогоплательщика. Если такие нормативы органами местного

самоуправления не утверждены, налогоплательщик вправе применять порядок определения расходов на содержание этих объектов, действующий для аналогичных объектов, находящихся на данной территории и подведомственных указанным органам;

33) отчисления предприятий и организаций, эксплуатирующих особо радиационно опасные и ядерно опасные производства и объекты, для формирования резервов, предназначенных для обеспечения безопасности указанных производств и объектов на всех стадиях их жизненного цикла и развития;

34) расходы на подготовку и освоение новых производств, цехов и агрегатов;

35) расходы некапитального характера, связанные с совершенствованием технологии, организации производства и управления;

36) расходы на услуги по ведению бухгалтерского учета, оказываемые сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями;

37) периодические (текущие) платежи за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности и средствами индивидуализации;

38) расходы, осуществленные налогоплательщиком-организацией, использующей труд инвалидов, в виде средств, направленных на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов;

39) расходы налогоплательщиков - общественных организаций инвалидов, а также налогоплательщиков-учреждений, единственными собственниками имущества которых являются общественные организации инвалидов, в виде средств, направленных на обеспечение социальной защиты инвалидов, если от общего числа работников такого налогоплательщика инвалиды составляют не менее 50 процентов и доля расходов на оплату труда инвалидов в расходах на оплату труда составляет не менее 25 процентов;

39.1) расходы налогоплательщиков-организаций, уставный (складочный) капитал которых состоит полностью из вклада религиозных организаций, в виде сумм прибыли, полученной от реализации религиозной литературы и предметов религиозного назначения, при условии перечисления этих сумм на осуществление уставной деятельности указанных религиозных организаций;

40) платежи за регистрацию прав на недвижимое имущество и землю, сделок с указанными объектами, платежи за предоставление информации о зарегистрированных правах, оплата услуг уполномоченных органов и специализированных организаций по оценке имущества, изготовлению документов кадастрового и технического учета (инвентаризации) объектов недвижимости;

41) расходы по договорам гражданско-правового характера (включая договоры подряда), заключенным с индивидуальными предпринимателями, не состоящими в штате организации;

42) расходы налогоплательщиков - сельскохозяйственных организаций на питание работников, занятых на сельскохозяйственных работах;

43) расходы на замену бракованных, утративших товарный вид в процессе перевозки и (или) реализации и недостающих экземпляров периодических печатных изданий в упаковках, но не более 7 процентов стоимости тиража соответствующего номера периодического печатного издания;

44) потери в виде стоимости бракованной, утратившей товарный вид, а также нереализованной (морально устаревшей) продукции средств массовой информации и книжной продукции (в отношении налогоплательщиков, осуществляющих производство и выпуск продукции средств массовой информации и книжной продукции);

45) взносы по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний;

46) отчисления налогоплательщиков, осуществляемые на обеспечение надзорной деятельности специализированных учреждений;

47) потери от брака;

48) расходы, связанные с содержанием помещений объектов общественного питания, обслуживающих трудовые коллективы.

К обслуживающим производствам и хозяйствам отнесены подразделения организации, которые не обособлены территориально. Если обслуживающее производство получило убыток, его расходы признаются в пределах нормативов, утвержденных властями субъекта РФ. Эта норма применяется и в том случае, когда на территории муниципального образования отсутствуют специализированные организации, занимающиеся аналогичной деятельностью;

48.1) расходы работодателя по выплате пособия по временной нетрудоспособности вследствие заболевания или травмы (за исключением несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний) за первые два дня нетрудоспособности работника в соответствии с законодательством Российской Федерации. В расходы включают часть, не покрытую страховками, выплаченными работникам страховыми организациями, имеющими лицензии, по договорам с работодателями в пользу работников на случай их временной нетрудоспособности вследствие заболевания или травмы (за исключением несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний) за первые два

дня нетрудоспособности;

48.2) платежи (взносы) работодателей по договорам добровольного личного страхования, заключенным со страховыми организациями, имеющими лицензии, в пользу работников на случай их временной нетрудоспособности вследствие заболевания или травмы (за исключением несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний) за первые два дня нетрудоспособности. Указанные платежи (взносы) включаются в состав расходов, если сумма страховой выплаты по таким договорам не превышает размера пособия по временной нетрудоспособности вследствие заболевания или травмы (за исключением несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний) за первые два дня нетрудоспособности работника, определяемого в соответствии с законодательством Российской Федерации.

При этом совокупная сумма этих платежей (взносов) работодателей и взносов, указанных в абзаце десятом пункта 16 статьи 255 Налогового кодекса РФ, включается в состав расходов в размере, не превышающем 3 процентов суммы расходов на оплату труда;

49) другие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

При учете расходов, связанных с командировками, расходов на консультационные, маркетинговые, юридические услуги следует учитывать, что подобные расходы принимаются в целях налогообложения только при наличии документально оформленных доказательств производственной направленности осуществленных расходов.

Следует учитывать, что в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, включаются расходы по оплате услуг банков, если они связаны с производством и реализацией товаров (работ, услуг). В остальных случаях затраты по оплате услуг банков учитываются в составе внереализационных расходов.

### **Внереализационные расходы**

К внереализационным расходам статья 265 Налогового кодекса относит не связанные с производством и реализацией обоснованные затраты на осуществление деятельности. К таким расходам относятся, в частности:

1) расходы на содержание переданного по договору аренды (лизинга) имущества (включая амортизацию по этому имуществу);

2) расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида, в том числе по реструктуризированной задолженности;

3) расходы на организацию выпуска собственных ценных бумаг;

4) расходы, связанные с обслуживанием приобретенных налогоплательщиком ценных бумаг;

5) расходы в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте, в том числе по валютным счетам в банках, проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю Российской Федерации, установленного Центральным банком Российской Федерации;

5.1) расходы в виде суммовой разницы, возникающей у налогоплательщика, если сумма возникших обязательств и требований, исчисленная по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц на дату реализации (оприходования) товаров (работ, услуг), имущественных прав, не соответствует фактически поступившей (уплаченной) сумме в рублях;

6) расходы в виде отрицательной (положительной) разницы, образующейся вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса Центрального банка Российской Федерации, установленного на дату перехода права собственности на иностранную валюту;

7) расходы налогоплательщика, применяющего метод начисления, на формирование резервов по сомнительным долгам;

8) расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, включая суммы недоначисленной в соответствии с установленным сроком полезного использования амортизации, а также расходы на ликвидацию объектов незавершенного строительства и иного имущества, монтаж которого не завершен (расходы на демонтаж, разборку, вывоз разобранного имущества), охрану недр и другие аналогичные работы;

9) расходы, связанные с консервацией и расконсервацией производственных мощностей и объектов, в том числе затраты на содержание законсервированных производственных мощностей и объектов;

10) судебные расходы и арбитражные сборы;

11) затраты на аннулированные производственные заказы, а также затраты на производство, не давшее продукции;

12) расходы по операциям с тарой;

13) расходы в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также расходы на возмещение причиненного ущерба;

14) расходы в виде сумм налогов, относящихся к поставленным товарно-материальным ценностям, работам, услугам, если кредиторская задолженность (обязательства перед кредиторами) по такой поставке списана в отчетном периоде;

15) расходы на услуги банков, в том числе связанные с установкой и эксплуатацией электронных систем документооборота между банком и клиентами, в том числе систем "клиент-банк";

16) расходы на проведение любых собраний акционеров (участников, пайщиков);

17) в виде не подлежащих компенсации из бюджета расходов на проведение работ по мобилизационной подготовке, включая затраты на содержание мощностей и объектов, загруженных (используемых) частично, но необходимых для выполнения мобилизационного плана;

18) расходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок с учетом положений статей 301-305 Налогового кодекса;

19) расходы в виде отчислений организациям, входящим в структуру РОСТО;

19.1) премии и скидки покупателям, которые выполнили определенные условия договора;

20) другие обособленные расходы.

При отнесении расходов к затратам на содержание законсервированных производственных мощностей и объектов следует иметь в виду, что порядок консервации основных средств, числящихся на балансе, устанавливается руководителем организации, и в организации должен быть составлен документ (смета), содержащий перечень, наименование и стоимостную оценку расходов на содержание законсервированных производственных мощностей. К расходам, связанным с содержанием указанных объектов, могут быть отнесены расходы по их сохранению и поддержанию и т.п.

Судебными расходами в соответствии со статьей 101 Уголовно-процессуального кодекса РФ признаются денежные затраты, связанные с рассмотрением дела в арбитражном суде, которые производятся за счет лиц, участвующих в деле, и состоят из госпошлины и судебных издержек.

Затраты на аннулированные производственные заказы, а также на производство, не давшее продукции, учитываются в пределах прямых расходов, приходящихся на эту продукцию.

Под "затратами на производство, не давшее продукции" следует понимать произведенные прямые расходы на производство продукции, по которой не был завершен ее выпуск вследствие аннулированного заказа. Таким образом, для признания затрат на производство, не давшее продукции, таковыми, необходимо: наличие доказательств о факте производственного процесса; документы, свидетельствующие о том, что заказ на производство был аннулирован в результате отказа заказчика от ранее принятых обязательств по договору; и соответственно документально подтвержденные затраты.

По расходам, которые в соответствии с порядком, предусмотренным главой 25 Налогового кодекса, учитываются для целей налогообложения в ограниченных пределах, применяются только нормы, установленные Правительством РФ.

Расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида, в том числе процентов, начисленных по ценным бумагам и иным обязательствам, выпущенным (эмитированным) налогоплательщиком, в соответствии со статьями 265 и 328 Налогового кодекса являются внереализационными расходами. Указанные выше расходы по долговым обязательствам включаются в состав внереализационных расходов вне зависимости от характера предоставленного кредита или займа (текущего и (или) инвестиционного).

Расходы в виде процентов по кредитам, использованным на приобретение или сооружение объекта основных средств или ценных бумаг, не включаются в первоначальную стоимость такого объекта (то есть не увеличивают ее), а подлежат учету в составе внереализационных расходов. В случае изменения налогоплательщиком в следующем налоговом периоде способа учета процентов по долговым обязательствам, имеющим переходящий характер (то есть продолжающим действовать в новом налоговом периоде), ограничение процентов производится тем способом, который применялся к ним в налоговом периоде их выдачи (получения).

Для целей главы 25 Налогового кодекса под заемными средствами понимаются:

а) средства, полученные по кредитным договорам, товарным и коммерческим кредитам, межбанковским кредитам (статьи 265, 269, 291 и 328 Налогового кодекса);

б) заемные средства, полученные от юридических и физических лиц (включая банковские вклады, вклады и займы в драгоценных металлах), независимо от формы оформления (включая вклады, удостоверенные в том числе сберегательной книжкой, сберегательным или депозитным сертификатом);

в) заемные средства, полученные по собственным долговым обязательствам, оформленным в виде ценных бумаг (векселя, облигации и другие долговые ценные бумаги, по которым согласно условиям их размещения предусматривается начисление процентных (дисконтных) доходов);

г) средства, полученные по прочим долговым обязательствам (в том числе оформленные договором банковского счета) независимо от формы их оформления.

Расходом в соответствии с подпунктом 2 пункта 1 статьи 265 Налогового кодекса признается только сумма процентов, начисленных за фактическое время пользования заемными средствами и доходности, установленной эмитентом (ссудодателем). При досрочном погашении долгового обязательства проценты определяются исходя из предусмотренной условиями договора процентной ставки с учетом положений статьи 269 Налогового кодекса и фактического времени пользования заемными средствами.

К внереализационным расходам также приравниваются убытки, полученные организацией в отчетном (налоговом) периоде, в частности:

1) в виде убытков прошлых налоговых периодов, выявленных в текущем отчетном (налоговом) периоде;

2) суммы безнадежных долгов;

3) потери от простоев по внутрипроизводственным причинам;

4) не компенсируемые виновниками потери от простоев по внешним причинам;

5) расходы в виде недостачи материальных ценностей в производстве и на складах, на предприятиях торговли в случае отсутствия виновных лиц, а также убытки от хищений, виновники которых не установлены;

6) потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, включая затраты, связанные с предотвращением или ликвидацией последствий стихийных бедствий или чрезвычайных ситуаций;

7) убытки по сделке уступки права требования в порядке, установленном статьей 279 Налогового кодекса.

### **Расходы, не учитываемые для целей налогообложения**

В статье 270 Налогового кодекса рассмотрены расходы, не учитываемые в целях налогообложения. Анализ положений данной статьи показывает, что укрупненно данные расходы можно сгруппировать по трем группам:

Первая группа расходов - расходы, источником платежа по которым являются собственные средства предприятий (дивиденды, пени, штрафы, взимаемые госорганами, и т.д.).

Вторая группа расходов - расходы, относимые на финансовый результат деятельности организации, но при налогообложении не учитываемые.

Третья группа расходов - расходы, превышающие предельный уровень, установленный по соответствующей группе (командировочные, представительские, НИОКР, реклама и т.д.).

При налогообложении не учитываются расходы:

1. В виде сумм начисленных налогоплательщиком дивидендов и других сумм прибыли после налогообложения.

2. В виде пени, штрафов и иных санкций, перечисляемых в бюджет (в государственные внебюджетные фонды), а также штрафов и других санкций, взимаемых государственными организациями, которым законодательством Российской Федерации предоставлено право наложения указанных санкций.

3. В виде вноса в уставный (складочный) капитал, вклада в простое товарищество.

4. В виде суммы налога на прибыль, а также суммы платежей за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду.

5. В виде расходов по приобретению и (или) созданию амортизируемого имущества, а также расходов, осуществленных в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения объектов основных средств, за исключением расходов, указанных в пункте 1.1 статьи 259 Налогового кодекса РФ.

6. В виде взносов на добровольное страхование, кроме взносов, указанных в статьях 255 и 263 Налогового кодекса.

7. В виде взносов на негосударственное пенсионное обеспечение, кроме взносов, указанных в статье 255 Налогового кодекса.

8. В виде процентов, начисленных налогоплательщиком-заемщиком кредитору сверх сумм, признаваемых расходами в целях налогообложения в соответствии со статьей 269 Налогового кодекса.

9. В виде имущества (включая денежные средства), переданного комиссионером, агентом и (или) иным поверенным в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, агентскому договору или иному аналогичному договору, а также в счет оплаты затрат, произведенной комиссионером, агентом и (или) иным поверенным за комитента, принципала и (или) иного доверителя, если такие

затраты не подлежат включению в состав расходов комиссионера, агента и (или) иного поверенного в соответствии с условиями заключенных договоров.

10. В виде сумм отчислений в резерв под обесценение вложений в ценные бумаги, создаваемые организациями в соответствии с законодательством Российской Федерации, за исключением сумм отчислений в резервы под обесценение ценных бумаг, производимых профессиональными участниками рынка ценных бумаг в соответствии со статьей 300 Налогового кодекса.

11. В виде гарантийных взносов, перечисляемых в специальные фонды, создаваемые в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации, предназначенные для снижения рисков неисполнения обязательств по сделкам при осуществлении клиринговой деятельности или деятельности по организации торговли на рынке ценных бумаг.

12. В виде средств или иного имущества, которые переданы по договорам кредита или займа (иных аналогичных средств или иного имущества независимо от формы оформления заимствований, включая долговые ценные бумаги), а также в виде средств или иного имущества, которые направлены в погашение таких заимствований.

13. В виде сумм убытков по объектам обслуживающих производств и хозяйств, включая объекты жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы в части, превышающей предельный размер, определяемый в соответствии со статьей 275.1 Налогового кодекса.

14. В виде имущества, работ, услуг, имущественных прав, переданных в порядке предварительной оплаты налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления.

15. В виде сумм добровольных членских взносов (включая вступительные взносы) в общественные организации, сумм добровольных взносов участников союзов, ассоциаций, организаций (объединений) на содержание указанных союзов, ассоциаций, организаций (объединений).

16. В виде стоимости безвозмездно переданного имущества (работ, услуг, имущественных прав) и расходов, связанных с такой передачей.

17. В виде стоимости имущества, переданного в рамках целевого финансирования в соответствии с подпунктом 14 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса.

18. В виде отрицательной разницы, образовавшейся в результате переоценки драгоценных камней при изменении в установленном порядке прейскурантов цен.

19. В виде сумм налогов, предъявленных в соответствии с Налоговым кодексом налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав), если иное не предусмотрено Налоговым кодексом.

20. В виде средств, перечисляемых профсоюзным организациям.

21. В виде расходов на любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров (контрактов).

22. В виде премий, выплачиваемых работникам за счет средств специального назначения или целевых поступлений.

23. В виде сумм материальной помощи работникам (в том числе для первоначального взноса на приобретение и (или) строительство жилья, на полное или частичное погашение кредита, предоставленного на приобретение и (или) строительство жилья, беспроцентных или льготных ссуд на улучшение жилищных условий, обзаведение домашним хозяйством и иные социальные потребности).

24. Расходы на оплату дополнительно предоставляемых по коллективному договору (сверх предусмотренных действующим законодательством) отпусков работникам, в том числе женщинам, воспитывающим детей.

25. В виде надбавок к пенсиям, единовременных пособий уходящим на пенсию ветеранам труда, доходов (дивидендов, процентов) по акциям или вкладам трудового коллектива организации, компенсационных начислений в связи с повышением цен, производимых сверх размеров индексации доходов по решениям Правительства Российской Федерации, компенсаций удорожания стоимости питания в столовых, буфетах или профилакториях либо предоставления его по льготным ценам или бесплатно (за исключением специального питания для отдельных категорий работников в случаях, предусмотренных действующим законодательством, и за исключением случаев, когда бесплатное или льготное питание предусмотрено трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами).

26. На оплату проезда к месту работы и обратно транспортом общего пользования, специальными маршрутами, ведомственным транспортом, за исключением сумм, подлежащих включению в состав расходов на производство и реализацию товаров (работ, услуг) в силу технологических особенностей производства, и за исключением случаев, когда расходы на оплату проезда к месту работы и обратно предусмотрены трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

27. На оплату ценовых разниц при реализации по льготным ценам (тарифам) (ниже рыночных цен) товаров (работ, услуг) работникам.

28. На оплату ценовых разниц при реализации по льготным ценам продукции подсобных хозяйств для организации общественного питания.

29. На оплату путевок на лечение или отдых, экскурсий или путешествий, занятий в спортивных секциях, кружках или клубах, посещений культурно-зрелищных или физкультурных (спортивных) мероприятий, подписки, не относящейся к подписке на нормативно-техническую и иную используемую в производственных целях литературу, и на оплату товаров для личного потребления работников, а также другие аналогичные расходы, произведенные в пользу работников.

30. В виде расходов налогоплательщиков-организаций государственного запаса специального (радиоактивного) сырья и делящихся материалов Российской Федерации по операциям с материальными ценностями государственного запаса специального (радиоактивного) сырья и делящихся материалов, связанные с восстановлением и содержанием указанного запаса.

31. В виде стоимости переданных налогоплательщиком-эмитентом акций, распределяемых между акционерами по решению общего собрания акционеров пропорционально количеству принадлежащих им акций, либо разницы между номинальной стоимостью новых акций, переданных взамен первоначальных, и номинальной стоимостью первоначальных акций акционера при распределении между акционерами акций при увеличении уставного капитала эмитента.

32. В виде имущества или имущественных прав, переданных в качестве задатка, залога.

33. В виде сумм налогов, начисленных в бюджеты различных уровней в случае, если такие налоги ранее были включены налогоплательщиком в состав расходов, при списании кредиторской задолженности налогоплательщика по этим налогам в соответствии с подпунктом 21 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса.

34. В виде сумм целевых отчислений, произведенных налогоплательщиком на цели, указанные в пункте 2 статьи 251 Налогового кодекса.

35. На осуществление безрезультатных работ по освоению природных ресурсов в соответствии с пунктом 5 статьи 261 Налогового кодекса.

36. На научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки, не давшие положительного результата, - сверх размера расходов, предусмотренных статьей 262 Налогового кодекса.

37. В виде сумм выплаченных подъемных сверх норм, установленных законодательством Российской Федерации;

38. На компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов, на оплату суточных, полевого довольствия и рациона питания экипажей морских, речных и воздушных судов сверх норм таких расходов, установленных Правительством Российской Федерации.

39. В виде платы государственному и (или) частному нотариусу за нотариальное оформление сверх тарифов, утвержденных в установленном порядке;

40. В виде взносов, вкладов и иных обязательных платежей, уплачиваемых некоммерческим организациям и международным организациям, кроме указанных в подпунктах 29 и 30 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса.

41. На замену бракованных, утративших товарный вид и недостающих экземпляров периодических печатных изданий, а также потери в виде стоимости утратившей товарный вид, бракованной и нереализованной продукции средств массовой информации и книжной продукции, помимо расходов и потерь, указанных в подпунктах 43 и 44 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса.

42. В виде представительских расходов в части, превышающей их размеры, предусмотренные пунктом 2 статьи 264 Налогового кодекса.

43. В виде расходов, предусмотренных абзацем шестым пункта 3 статьи 264 Налогового кодекса (подготовка и переподготовка кадров).

44. На приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей таких призов во время проведения массовых рекламных кампаний, а также на иные виды рекламы, не предусмотренные абзацами вторым-четвертым пункта 4 статьи 264 Налогового кодекса, сверх установленных абзацем пятым пункта 4 статьи 264 Налогового кодекса предельных норм.

45. В виде сумм отчислений в Российский фонд фундаментальных исследований, Российский гуманитарный научный фонд, Фонд содействия развитию малых форм предприятий в научно-технической сфере, Федеральный фонд производственных инноваций, Российский фонд технологического развития, а также в иные отраслевые и межотраслевые фонды финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, зарегистрированные в порядке, предусмотренном Федеральным законом "О науке и государственной научно-технической политике", сверх сумм отчислений, предусмотренных пунктом 3 статьи 262 Налогового кодекса.

46. Отрицательная разница, полученная от переоценки ценных бумаг по рыночной стоимости.



47. В виде расходов учредителя доверительного управления, связанных с исполнением договора доверительного управления, если договором доверительного управления предусмотрено, что выгодоприобретателем не является учредитель.

48. В виде расходов, осуществляемых религиозными организациями в связи с совершением религиозных обрядов и церемоний, а также в связи с реализацией религиозной литературы и предметов религиозного назначения.

49. Иные расходы, не соответствующие критериям, указанным в пункте 1 статьи 252 Налогового кодекса.

Отнесение расходов к текущему отчетному (налоговому) периоду регулируется соответствующими статьями Налогового кодекса. Для определения расходов, относящихся к расходам текущего отчетного (налогового) периода, следует учитывать группировку, регламентированную статьями 252 и 253 Налогового кодекса:

- отдельно учитываются расходы, формирующие стоимость сырья, материалов, основных средств, нематериальных активов согласно статьям 254 и 257 Налогового кодекса;

- выделяются расходы по операциям (деятельности), убытки по которым учитываются для целей налогообложения в особом порядке. К таким убыткам относятся убытки: от реализации амортизируемого имущества; от оказания услуг (выполнения работ) обслуживающими производствами и хозяйствами; от операций с ценными бумагами. Расходы распределяются по группам, которые в особом порядке учитываются при исчислении налогооблагаемой базы. К подобным группам относятся расходы: связанные с ремонтом основных средств; связанные с освоением природных ресурсов; на НИОКР; страхование имущества (статьи 260, 324, 261, 325, 262 и 263 Налогового кодекса);

- прочие расходы, связанные с производством и реализацией, возникшие в текущем отчетном (налоговом) периоде, подразделяются на прямые и косвенные (статья 318 Налогового кодекса). Такие расходы учитываются при расчете налоговой базы в соответствии с требованиями статьи 319 Налогового кодекса.

### **Расходы на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки**

Статьей 262 Налогового кодекса определен порядок учета расходов на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки.

Так, расходами на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки признаются расходы, относящиеся к созданию новой или усовершенствованию производимой продукции (товаров, работ, услуг), в частности расходы на изобретательство, а также расходы на формирование Российского фонда технологического развития, иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, зарегистрированных в порядке, предусмотренном Федеральным законом "О науке и государственной научно-технической политике".

Расходы на НИОКР определяются совокупно путем суммирования всех расходов, связанных с научно-исследовательскими работами. При выполнении указанных работ организация в соответствии с заключенным договором должна выполнять функции заказчика. Допустим и случай, когда работы осуществляются собственными силами и (или) с привлечением других организаций для собственных нужд. Показатель совокупных расходов на НИОКР формируется в течение всего периода осуществления работ в соответствии с заданием (темой), предусмотренным заключенным договором на выполнение работ по НИОКР.

Как и при выполнении общих строительно-монтажных работ, результат от выполнения работ по НИОКР может быть определен по окончании работ в целом в соответствии с заданием или поэтапно, по мере выполнения отдельных этапов, с составлением соответствующего акта.

#### **Определение**

Расходы на НИОКР, относящиеся к созданию новой или усовершенствованию производимой продукции (товаров, работ, услуг), признаются для целей налогообложения после завершения этих исследований или разработок (завершения отдельных этапов работ) и подписания сторонами акта сдачи-приемки в установленном порядке. Кроме того, исследования и разработки (отдельные этапы) должны использоваться в производстве и (или) при реализации товаров (выполнении работ, оказании услуг) с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором завершены такие исследования (отдельные этапы).

В этом случае расходы равномерно включаются налогоплательщиком в состав прочих расходов

в течение двух лет.

В том случае, если научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки не дали положительного результата, они подлежат включению в состав прочих расходов равномерно в течение трех лет в размере фактически осуществленных расходов в порядке, рассмотренном выше.

Расходы на НИОКР (в том числе не давшие положительного результата), произведенные налогоплательщиками-организациями, зарегистрированными и работающими на территориях особых экономических зон, созданных в соответствии с законодательством Российской Федерации, признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат.

Расходы организации на НИОКР, осуществленные в форме отчислений на формирование Российского фонда технологического развития, а также иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования НИОКР, зарегистрированных в порядке, предусмотренном Федеральным законом "О науке и государственной научно-технической политике", признаются для целей налогообложения в пределах 0,5 процента доходов (валовой выручки) налогоплательщика.

Если в результате произведенных расходов на НИОКР организация получает исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности, поименованные в пункте 3 статьи 257 Налогового кодекса, данные права признаются нематериальными активами и подлежат амортизации в соответствии с требованиями пункта 2 статьи 258 Налогового кодекса.

### **Расходы на обязательное и добровольное страхование имущества**

В соответствии с пунктом 1 статьи 263 Налогового кодекса расходы на обязательное и добровольное страхование имущества включают страховые взносы по всем видам обязательного страхования, а также по 8 видам добровольного страхования имущества. При этом данный перечень является закрытым.

Пунктом 2 статьи 263 Налогового кодекса указано, что расходы по обязательным видам страхования (т.е. по установленным законодательством Российской Федерации) включаются в состав прочих расходов в пределах страховых тарифов, утвержденных в соответствии с законодательством Российской Федерации и требованиями международных конвенций. В случае, если данные тарифы не утверждены, расходы по обязательному страхованию включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат.

Расходы по указанным 8 видам добровольного страхования включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат (пункт 3 статьи 263 Налогового кодекса). Расходы по иным видам добровольного страхования для целей налогообложения не учитываются.

### **Обязательное страхование имущества**

В соответствии со статьей 3 Закона РФ от 27 ноября 1992 г. N 4015-1 "Об организации страхового дела в Российской Федерации" условия и порядок осуществления обязательного страхования определяются федеральными законами о конкретных видах обязательного страхования.

Федеральный закон о конкретном виде обязательного страхования должен содержать положения, определяющие:

- субъекты страхования;
- объекты, подлежащие страхованию;
- перечень страховых случаев;
- минимальный размер страховой суммы или порядок ее определения;
- размер, структуру или порядок определения страхового тарифа;
- срок и порядок уплаты страховой премии (страховых взносов);
- срок действия договора страхования;
- порядок определения размера страховой выплаты;
- контроль за осуществлением страхования;
- последствия неисполнения или ненадлежащего исполнения обязательств субъектами страхования;
- иные положения.

Обязательное страхование есть страхование, осуществляемое в силу закона.

Перечень обязательных видов страхования является очень узким. В настоящий момент в предпринимательской сфере обязательное страхование имущества осуществляется только в некоторых случаях, например:

1. Залогодатель при залоге с оставлением имущества у залогодателя, если иное не

предусмотрено договором о залоге, обязан страховать за свой счет предмет залога на его полную стоимость (Закон РФ от 29 мая 1992 г. N 2872-1 "О залоге").

2. В соответствии со статьей 15 Федерального закона от 21 июля 1997 г. N 116-ФЗ "О промышленной безопасности опасных производственных объектов" организация, эксплуатирующая опасный производственный объект, обязана страховать ответственность за причинение вреда жизни, здоровью или имуществу других лиц и окружающей среде в случае аварии на опасном производственном объекте и другое.

К добровольному страхованию имущества относятся следующие виды страхования:

1) добровольное страхование средств транспорта (водного, воздушного, наземного, трубопроводного), в том числе арендованного, расходы на содержание которого включаются в расходы, связанные с производством и реализацией;

2) добровольное страхование грузов;

3) добровольное страхование основных средств производственного назначения (в том числе арендованных), нематериальных активов, объектов незавершенного капитального строительства (в том числе арендованных);

4) добровольное страхование рисков, связанных с выполнением строительно-монтажных работ;

5) добровольное страхование товарно-материальных запасов;

6) добровольное страхование урожая сельскохозяйственных культур и животных;

7) добровольное страхование иного имущества, используемого налогоплательщиком при осуществлении деятельности, направленной на получение дохода;

8) добровольное страхование ответственности за причинение вреда, если такое страхование является условием осуществления налогоплательщиком деятельности в соответствии с международными обязательствами Российской Федерации или общепринятыми международными требованиями.

Как уже было отмечено, данный перечень является закрытым. Никакие иные виды добровольного страхования имущества и расходы по ним не уменьшают налогооблагаемую базу.

При признании расходов налогоплательщиком методом начисления расходы по обязательному и добровольному страхованию признаются в качестве расхода в том отчетном (налоговом) периоде, в котором в соответствии с условиями договора налогоплательщиком были перечислены (выданы из кассы) денежные средства на оплату страховых взносов. Данное требование вытекает из содержания пункта 6 статьи 272 Налогового кодекса.

Если по условиям договора страхования предусмотрена уплата страхового взноса разовым платежом, то по договорам, заключенным на срок более одного отчетного периода, расходы признаются пропорционально количеству календарных дней, в течение которых действовал договор в отчетном периоде в течение срока действия договора.

Если уплата страхового взноса осуществляется не разовым платежом, подобные расходы включаются в состав расходов текущего периода по мере их оплаты.

### **Учет незавершенного производства**

Незавершенное производство в строительстве выражается в незавершенных объемах строительно-монтажных работ. Оценка объемов работ производится в налоговом (равно как и в бухгалтерском) учете на основании данных первичных учетных документов о произведенных затратах сырья, материалов, начисленной заработной платы, суммы амортизации производственных фондов и прочих затратах.

Вопросы, связанные с оценкой незавершенного производства, освещает глава 25 Налогового кодекса РФ. Строительные организации вправе самостоятельно определять перечень прямых расходов и рассчитывать стоимость остатков незавершенного производства по собственной методике. Такие изменения были внесены в статьи 318 и 319 Налогового кодекса РФ.

К прямым расходам могут быть отнесены материальные расходы; расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг (включая суммы единого социального налога, начисленного на указанные суммы расходов на оплату труда) и суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг.

К косвенным расходам могут относиться все иные суммы расходов, за исключением внереализационных расходов, определяемых в соответствии со статьей 265 Налогового кодекса.

При этом сумма косвенных расходов на производство и реализацию, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода с учетом требований, предусмотренных Налоговым кодексом.

Сумма прямых расходов, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, также относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода, за исключением сумм прямых расходов, распределяемых на остатки НЗП, готовой продукции на складе и отгруженной, но не реализованной в отчетном (налоговом) периоде продукции.

Косвенные расходы должны быть учтены в полном объеме при налогообложении прибыли. Это означает, что вне зависимости от наличия незавершенного производства, его объема косвенные расходы признаются в налоговом учете и не подлежат распределению на остатки незавершенного производства.

Необходимо отметить, что работы, выполненные субподрядными организациями, как правило, являются косвенными расходами на основании подпункта 6 пункта 1 статьи 254 Налогового кодекса и списываются в полном объеме по мере их возникновения. Так, в соответствии с подпунктом 6 пункта 1 статьи 254 Налогового кодекса расходы на приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями, в том числе расходы на оплату работ, например, строительного характера, выполненных субподрядными организациями по строящимся объектам, находящимся в стадии незавершенного строительства, относятся к материальным расходам. При этом такого вида расходы в соответствии со статьей 318 Налогового кодекса являются косвенными и включаются в состав расходов текущего отчетного (налогового) периода по мере их возникновения с учетом рекомендаций, предусмотренных Налоговым кодексом.

Согласно статье 272 Налогового кодекса, расходы, принимаемые для целей налогообложения, признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты. При этом расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они возникают, исходя из условий сделок (по сделкам с конкретными сроками исполнения) и принципа равномерного и пропорционального формирования доходов и расходов (по сделкам, длящимся более одного отчетного (налогового) периода).

В случае, если условиями договора предусмотрено получение доходов в течение более чем одного отчетного периода и не предусмотрена поэтапная сдача товаров (работ, услуг), расходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов.

Оценка остатков НЗП на конец текущего месяца производится организацией на основании данных налогового учета о сумме осуществленных в текущем месяце прямых расходов. Согласно статье 315 Налогового кодекса общую сумму расходов следует уменьшать на суммы остатков незавершенного производства, остатков продукции на складе и продукции отгруженной, но не реализованной на конец отчетного (налогового) периода, определяемых в соответствии со статьей 319 Налогового кодекса.

В соответствии со статьей 319 Налогового кодекса сумма прямых расходов распределяется на остатки НЗП, исходя из расчета по методу плановой (нормативной) себестоимости. Если организация не использует метод нормативной (плановой) себестоимости, сумма прямых расходов распределяется на остатки НЗП в доле, соответствующей доле таких остатков в исходном сырье (в натуральных измерителях), за минусом технологических потерь.

Статья 319 Налогового кодекса выделяет три варианта оценки НЗП в зависимости от вида производства:

- связанное с обработкой и переработкой сырья;
- связанное с выполнением работ и (или) оказанием услуг;
- прочие виды производств.

Во всех трех случаях сумма прямых расходов, приходящихся на НЗП на конец месяца (ОпрК), определяется путем умножения общей величины прямых расходов (ОпрН + ПР) на некий коэффициент (Доля):

$$\text{ОпрК} = (\text{ОпрН} + \text{ПР}) \times \text{Доля}.$$

Чтобы рассчитать этот коэффициент (долю), нужно найти отношение определенного показателя на конец месяца к общей величине этого показателя за месяц. Для первой группы предприятий - это количество сырья, для второй - объем заказов, а для третьей - нормативная себестоимость.

## **Доходы организации**

### **Доходы от реализации**

Доходы от реализации определяются в порядке, установленном статьей 249 Налогового кодекса и с учетом положений главы 25.

Если организация получает доходы, стоимость которых выражена в иностранной валюте, то ее стоимость пересчитывается в рубли (произведение суммы, выраженной в иностранной валюте, на курс рубля к иностранной валюте, установленный ЦБ РФ на дату реализации) и учитывается в совокупности с доходами, стоимость которых выражена в рублях. При этом возникающие у организации, использующей метод начисления, курсовые разницы (положительные, отрицательные) учитываются в составе внереализационных доходов (расходов).

В аналогичном порядке определяется выручка от реализации и в случаях, если цена реализуемого товара (работ, услуг), имущественных прав выражена в условных единицах. При этом используется курс условной единицы исходя из курса ЦБ РФ на дату реализации в том случае, если договором установлено, что курс условной единицы соотнесен с официальным курсом иностранной валюты.

У организаций, применяющих кассовый метод, как таковых суммовых разниц не возникает, поскольку в соответствии со статьей 273 Налогового кодекса все полученные средства в оплату за выполненные работы являются доходом от реализации, принимаемым для целей налогообложения. Организации, применяющие кассовый метод, на дату составления налоговой отчетности в составе внереализационных доходов (расходов) учитывают курсовые разницы, возникающие только в связи с пересчетом имущества в виде валютных ценностей.

В соответствии со статьей 41 Налогового кодекса доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки в той мере, в которой такую выгоду можно оценить. Таким образом, нельзя признать доходами суммы налогов, предъявленные в соответствии с законодательством о налогах и сборах налогоплательщиком своим покупателям товаров (работ, услуг, имущественных прав).

То есть суммы косвенных налогов, взимаемые организацией со своих покупателей и подлежащие уплате в бюджет, доходом не являются.

Выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах.

Особенности определения доходов от реализации для отдельных категорий налогоплательщиков, либо доходов от реализации, полученных в связи с особыми обстоятельствами, устанавливаются положениями главы 25 Налогового кодекса.

Для организаций строительной отрасли выручкой в соответствии с главой 25 Налогового кодекса признаются все поступления, определенные на основании данных первичного и налогового учета.

Так, для подрядной организации объем выручки, признаваемой для целей налогообложения доходом от реализации, определяется на основании данных о стоимости работ, содержащихся в первичных учетных документах - формах КС-3 и КС-2, то есть весь объем СМР, прочих работ, выполненных на объекте.

В том случае, если подрядчиком к выполнению работ были привлечены субподрядные организации, то объем выполненных ими работ также включен в формы КС-2 и КС-3, подписанные подрядной организацией, и заказчиком не исключается из выручки, подлежащей отражению в составе доходов, учитываемых для целей налогообложения у подрядной организации. Выполненные субподрядчиком работы для подрядной организации являются расходами, признаются и учитываются в целях налогообложения налогом на прибыль в соответствии с требованиями главы 25 Налогового кодекса.

### **Пример**

Строительная организация заключила с заказчиком договор строительного подряда на 9 600 000,00 руб., в том числе НДС 1 464 407,00 руб. Работы были выполнены как своими силами, так и с привлечением специализированных подрядных организаций. Стоимость работ, выполненных подрядными организациями, составила 3 210 000,00 руб.

Организация сдает заказчику выполненные работы поэтапно при подписании сторонами документов по формам КС-2 и КС-3. Строительная организация согласно указанным документам работы выполнила, и они приняты заказчиком. Таким образом, организация обязана включить сумму, причитающуюся ей по договору строительного подряда и указанную в первичных документах о стоимости выполненных работ, в состав доходов, учитываемых при налогообложении налогом на прибыль, исключая из этой суммы налог на добавленную стоимость, то есть 8 135 593,00 руб. (9 600 000,00 - 1 464 407,00). Если доходы в соответствии с принятой организацией учетной политикой определяются по методу начисления, то в момент подписания формы КС-3 организация обязана всю сумму, за исключением НДС, указанную в форме, признать доходом в момент подписания документа. В том случае, если организация признает доходы по кассовому методу, то для целей налога на прибыль

она обязана принять ту сумму, которая поступила в счет оплаты за выполненные объемы работ, определенные в первичных учетных документах.

### **Внереализационные доходы**

По правилам налогового учета все доходы, которые не являются выручкой от реализации товаров, считаются внереализационными (в том числе и те доходы, которые в бухгалтерском учете считаются операционными или чрезвычайными).

Полный перечень внереализационных доходов содержится в статье 250 Налогового кодекса. При этом этот перечень не является закрытым. К внереализационным доходам относят любые доходы, которые облагаются налогом на прибыль и не учитываются в составе выручки от реализации.

Так, согласно статье 250 Налогового кодекса к внереализационным доходам, в частности, относят:

- доходы от сдачи имущества в аренду и предоставления прав на результаты интеллектуальной деятельности человека (если такие доходы не отражены в составе выручки от реализации);
- штрафы и пени, начисленные за нарушение контрагентами условий хозяйственных договоров;
- стоимость имущества, полученного безвозмездно;
- доходы прошлых лет, выявленные в отчетном (налоговом) периоде;
- положительные курсовые разницы от переоценки валюты и валютной задолженности;
- положительные суммовые разницы;
- стоимость ценностей, полученных при ликвидации основных средств;
- положительные разницы, возникшие при продаже или покупке иностранной валюты по курсу, который отклоняется от официального курса Банка России;
- стоимость ценностей, которые выявлены в результате инвентаризации;
- кредиторскую задолженность, списанную в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям;
- суммы восстановленных резервов (например, по сомнительным долгам, гарантийному ремонту и обслуживанию, ремонту основных средств, предстоящим расходам на оплату отпусков и выплату вознаграждения за выслугу лет);
- дивиденды, полученные от долевого участия в уставном капитале других фирм (за исключением сумм, направленных на оплату дополнительных акций (долей), размещаемых среди акционеров);
- проценты, полученные по договорам займа и ценным бумагам; - доходы от участия в простом товариществе (совместной деятельности).

### **Ведение налогового учета**

Налоговым кодексом сформулированы лишь общие принципы организации налогового учета. Как конкретно вести его на практике, каждая организация определяет самостоятельно.

В соответствии со статьей 313 Налогового кодекса под налоговым учетом понимается система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым кодексом.

Другими словами, налоговый учет необходим для того, чтобы исчислить налог на прибыль. При этом главная задача налогового учета - сформировать полную и достоверную информацию о том, как учтена для целей налогообложения каждая хозяйственная операция.

Положение по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль", утвержденное Приказом Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. N 114н (ПБУ 18/02), требует организовать бухгалтерский учет таким образом, чтобы с его помощью можно было определить налогооблагаемую прибыль.

Из данных налогового учета должно быть ясно:

- как определяют доходы и расходы предприятия;
- как определяют долю расходов, учитываемых для целей налогообложения в отчетном периоде;
- какова сумма остатка расходов (убытков), подлежащих отнесению на расходы в следующих отчетных периодах;
- как формируют сумму резервов;
- каков размер задолженности перед бюджетом по налогу на прибыль.

Подтверждением данных налогового учета являются первичные документы, расчет налоговой базы, аналитические регистры налогового учета.

Регистры налогового учета - это формы, в которые заносится вся информация, необходимая для расчета налога на прибыль (статья 314 Налогового кодекса). На основании этой информации,

систематизированной и обобщенной в регистрах налогового учета, составляют расчет налоговой базы.

Единой формы регистров нет, поэтому каждая организация разрабатывает их самостоятельно и утверждает приказом об учетной политике для целей налогообложения.

Регистр налогового учета должен содержать следующие обязательные реквизиты:

- наименование;
- период (дата) составления;
- измерители операции в натуральном (если это возможно) и денежном выражении;
- наименование хозяйственных операций;
- подпись (расшифровка подписи) лица, ответственного за составление регистра.

Организации также могут воспользоваться рекомендациями по составлению регистров налогового учета "Система налогового учета, рекомендуемая МНС России для исчисления прибыли в соответствии с нормами главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации".

В том случае, если рекомендуемая система налогового учета не содержит отдельных регистров, то организации придется разрабатывать их самостоятельно.

Регистры налогового учета можно вести либо вручную на бумаге, либо в электронном виде на компьютере. Каждый регистр должен быть обязательно подписан лицом, отвечающим за его составление. Им может быть как бухгалтер фирмы, так и специалист, занимающийся непосредственно налоговым учетом.

В отличие от бухгалтерского учета, где все регламентировано, в налоговом учете нет жестких стандартов и правил. Налоговый кодекс предоставляет организации свободу выбора и предполагает, что она самостоятельно решит, как вести налоговый учет.

Существуют два способа.

1. Наиболее целесообразно строить налоговый учет на основе бухгалтерского учета. Для этого прежде всего нужно четко определить, в чем правила налогового и бухгалтерского учета одинаковы, а в чем они различаются.

Затем нужно по возможности максимально сблизить бухгалтерскую и налоговую учетную политику: установить одинаковые способы амортизации основных средств и нематериальных активов, списания материально-производственных запасов в производство, определения производственной себестоимости продукции, оценки незавершенного производства и готовой продукции на складе и т.д. Тогда многие операции, отраженные в бухгалтерском учете, будут без изменения участвовать в расчете налога на прибыль. Однако стоит отметить, что сближение налогового и бухгалтерского учетов не всегда выгодно.

Карточку счета, оборотную ведомость и другие бухгалтерские документы можно использовать в качестве регистров налогового учета. Если же в регистрах бухгалтерского учета будет содержаться недостаточно информации для определения налоговой базы, то в них можно внести дополнительные реквизиты.

2. Можно организовать отдельный налоговый учет, то есть построить независимую систему налогового учета, никак не связанную с бухгалтерским учетом. В этом случае придется разрабатывать регистры налогового учета для каждой хозяйственной операции. Одну и ту же операцию нужно будет одновременно фиксировать как в регистрах бухгалтерского, так и в регистрах налогового учета.

## **Ведение налогового учета в строительной организации**

Подводя итог, целесообразно привести обобщающий пример ведения учета для строительной организации.

### **Пример**

В феврале 2007 года строительная организация по результатам тендерных торгов заключила с заказчиком договор строительного подряда. Затраты по участию в тендере составили 36 000,00 руб. (в том числе НДС 5492,00 руб.).

В соответствии с заключенным договором строительного подряда строительные работы выполняются исходя из следующих условий.

1) Строительные работы выполняются из материалов заказчика. Стоимость материалов, переданных в феврале 2007 года, составляет 383 000,00 руб.

2) Заказчик компенсирует строительной организации фактические затраты по доставке машин и оборудования до объекта.

3) Объект сдается заказчику в целом по завершении всех работ, предусмотренных сметой.

4) Оплата производится после подписания акта приемки законченного строительством объекта (форма N КС-11).

5) Начало строительства - 1 февраля 2007 года, окончание - 31 января 2008 года.

1 февраля 2007 года заказчик перечислил строительной организации аванс в размере 750 000,00 руб.

Затраты на строительство, произведенные в марте 2007 года, представлены в таблице.

Наименование расходов	Сумма, руб.	НДС, руб.
Доставка машин и оборудования	80 000,00	14 400,00
Амортизация основных средств	2 600,00	-
Оплата труда производственного персонала, включая ЕСН	75 000,00	-
Оплата труда административно-управленческого персонала	37 000,00	-
Стоимость работ, выполненных субподрядными организациями	110 000,00	19 800,00

Оплата субподрядных работ осуществляется ежемесячно после подписания акта о приемке выполненных работ (форма N КС-2) и справки о стоимости выполненных работ и затрат (форма N КС-3). Учетной политикой строительной организации для целей налогообложения определено, что налог на прибыль исчисляется методом начисления.

В бухгалтерском учете строительной организации вышеизложенные операции в феврале 2007 года будут отражены следующим образом:

Дебет 97 Кредит 76

- 30 508,00 руб. - отражены затраты на участие в тендере;

Дебет 19 Кредит 76

- 5492,00 руб. - выделен НДС по затратам на участие в тендере;

Дебет 76 Кредит 51

- 36 000,00 руб. - произведена оплата за участие в тендере;

Дебет 51 Кредит 62

- 750 000,00 руб. - получен аванс от заказчика;

Дебет 76 Кредит 68

- 114 407,00 руб. - начислен НДС с полученного аванса;

Дебет 003

- 383 000,00 руб. - получены материалы от заказчика на выполнение строительных работ;

Дебет 25 Кредит 60

- 80 000,00 руб. - отражены расходы по доставке машин и оборудования;

Дебет 19 Кредит 60

- 14 400,00 руб. - выделен НДС по доставке машин и оборудования;

Дебет 68 Кредит 19

- 14 400,00 руб. - осуществлен вычет по НДС;

Дебет 20 Кредит 02

- 2600,00 руб. - начислена амортизация основных средств;

Дебет 20 Кредит 70, 69

- 75 000,00 руб. - начислена заработная плата и ЕСН по производственному персоналу;

Дебет 26 Кредит 70, 69

- 37 000,00 руб. - начислена заработная плата и ЕСН по административно-управленческому персоналу;

Дебет 20 Кредит 97

- 30 508,00 руб. - списаны затраты по участию в тендере;

Дебет 60 Кредит 51

- 94 400,00 руб. - произведена оплата за услуги по доставке машин и оборудования.

В налоговом учете затраты по участию в тендере учитываются равномерно в течение срока действия договора (пункт 1 статьи 272 Налогового Кодекса). То есть ежемесячно по 2542,00 руб. (30 508,00 руб. : 12 мес.). А вот НДС при наличии счета-фактуры принимается к вычету сразу, как только затраты по участию в тендере будут приняты к учету - 458,00 руб.

НДС по субподрядным работам строительная организация (генподрядчик) вправе принять к вычету из бюджета при наличии счетов-фактур после принятия на учет указанных работ и услуг.

Дебет 20 Кредит 60

- 110 000,00 руб. - приняты от субподрядной организации выполненные работы;

Дебет 19 Кредит 60



- 19 800,00 руб. - выделен НДС по принятым субподрядным работам;

Дебет 68 Кредит 19

- 19 800,00 руб. - осуществлен вычет НДС по субподрядным работам.

В бухгалтерском учете на конец марта вся сумма расходов относится к незавершенному производству, поскольку выручки по данному договору строительного подряда пока нет. Она появится в следующем году, когда заказчик примет объект в целом.

В налоговом учете сумма прямых расходов составит 77 600,00 руб. (75 000,00 + 2600,00), косвенных - 229 542,00 руб. (2 542,00 + 80 000,00 + 37 000,00 + 110 000,00).

Таким образом, сумма косвенных расходов, осуществленных строительной организацией в феврале месяце, в полном объеме относится к расходам текущего периода с учетом требований, предусмотренных Налоговым кодексом. А сумма прямых расходов также относится к расходам текущего периода, за исключением сумм прямых расходов, распределяемых на остатки НЗП. В нашем примере вся сумма прямых расходов будет распределена на НЗП.

Заказчик может оплачивать работы в ходе строительства либо по окончании всех работ по договору. Расчеты могут осуществляться двумя способами:

- одновременно по завершении всех работ;

- частями за выполненные отдельные виды работ (по этапам).

Окончательный расчет заказчик производит после выполнения всех работ по договору, включая устранение дефектов, выявленных в процессе приемки объекта, за вычетом средств, перечисленных подрядчику ранее.

Согласно условиям договора заказчик принимает объект строительства по завершении строительства в целом или поэтапно. Соответственно строительная организация - подрядчик может применять один из двух методов определения финансового результата. Рассмотрим оба случая.

Согласно статье 316 Налогового кодекса по производствам с длительным (более одного налогового периода) технологическим циклом в случае, если условиями заключенных договоров не предусмотрена поэтапная сдача работ (услуг), доход от реализации указанных работ (услуг) распределяется налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания дохода на основании данных учета. При этом принципы и методы, в соответствии с которыми распределяется доход от реализации, должны быть утверждены налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения.

### **Пример**

В апреле 2007 года строительная организация по результатам тендерных торгов заключила с заказчиком договор строительного подряда. Сумма договора строительного подряда составляет 1 800 000,00 руб. (в том числе НДС 274 576,00 руб.). Расходы по договору, определенные сметой, составляют 1 400 000,00 руб. Начало строительства - 1 апреля 2007 года, окончание - 31 марта 2008 года. Объект сдается заказчику в целом по завершении всех работ, предусмотренных сметой, то есть 31 марта 2008 года. Учетной политикой организации для целей налогообложения определено, что доход распределяется равномерно в течение срока действия договора.

В бухгалтерском учете в 2007 году выручки по данному договору строительного подряда нет. Она появится в следующем году, когда заказчик примет объект в целом.

В налоговом учете организация должна доход распределить равномерно на период действия договора, то есть по 127 119,00 руб.  $((1\ 800\ 000,00 - 274\ 576,00) : 12\ \text{мес.})$ . Соответственно в 2007 году организация учтет доход для целей налогообложения в размере 1 144 068,00 руб., а в 2008 году - в размере 381 356,00 руб.

Рассмотрим другой способ распределения дохода - пропорционально доле фактических расходов отчетного периода в общей сумме расходов, предусмотренных в смете.

### **Пример**

В апреле 2007 года строительная организация по результатам тендерных торгов заключила с заказчиком договор строительного подряда. Сумма договора строительного подряда составляет 1 800 000,00 руб. (в том числе НДС 274 576,00 руб.). Расходы по договору, определенные сметой, составляют 1 400 000,00 руб. Начало строительства - 1 апреля 2007 года, окончание - 31 марта 2008 года.

Объект сдается заказчику в целом по завершении всех работ, предусмотренных сметой, то есть 31 марта 2008 года. Учетной политикой организации для целей налогообложения определено, что доходы распределяются пропорционально доле фактических расходов отчетного периода в общей сумме расходов, предусмотренных в смете.

Фактические расходы в 2007 году составили 1 210 000,00 руб. Доля расходов за 2007 год в общей сумме расходов по договору составит 0,864  $(1\ 210\ 000,00\ \text{руб.} : 1\ 400\ 000,00\ \text{руб.})$ .

Доход, признаваемый в 2007 году, в налоговом учете, соответственно составит 1 317 966,00

руб.  $((1\ 800\ 000,00\ \text{руб.} - 274\ 576,00\ \text{руб.}) \times 0,864)$ .

При признании выручки от выполнения работ по этапам сдача отдельного этапа для целей налогообложения рассматривается как реализация выполненных работ с начислением и уплатой с такой реализации налогов, установленных законодательством.

В налоговом учете доход признается сразу же после сдачи очередного этапа работ. Расходы признаются в обычном порядке: прямые (без НДС) и косвенные расходы, которые уменьшают налоговую базу текущего периода.

Филина Ф.Н.