

## **БУХГАЛТЕРСКИЙ И НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ В СТРОИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ**

**Ф.Н.Филина**

### **ВВЕДЕНИЕ**

Строительная отрасль в нашей стране переживает бурное развитие. Во всех городах России (и не только крупных) происходит массовая застройка жилых кварталов и офисных корпусов. Следует сказать, что строительные компании различаются по области деятельности (застройщики с нуля, генподрядчики, сдача "под ключ" определенных работ и т.д.), а также по размеру (крупные, средние предприятия, небольшие фирмы, индивидуальные предприятия). В зависимости от масштаба предприятия и его вида деятельности разнятся и особенности бухгалтерского учета и налоговой отчетности в конкретной строительной организации. В данной книге мы дадим системный анализ финансовых аспектов деятельности строительного бизнеса.

Можно сказать, что объектом исследования в работе является комплексная система финансового учета на предприятии. Субъектом исследования выступает строительная организация.

Особенности бухгалтерского учета и налогообложения операций по производству, реализации строительных работ и результатов этой реализации обусловлены длительностью производственного цикла, особенностями стоимостной оценки объемов выполненных строительно-монтажных работ и, в определенной мере, особым порядком расчетов, применяемых в этой отрасли.

Участниками договора строительного подряда являются подрядные строительные организации, организации - заказчики строительства и инвесторы. Специфика осуществления хозяйственных операций, а также специфика осуществления процесса оборота денежных средств, специфика отражения выручки от реализации, формирования финансовых результатов определяют соответственно специфику отражения у каждого из участников этого договора в бухгалтерском учете.

В связи с этим данная книга призвана осветить те или иные стороны правового регулирования взаимоотношений между участниками строительного производства, организации и ведения бухгалтерского учета операций по договорам строительного подряда, налогообложения отдельных операций в строительстве.

Наибольшие особенности исчисления и уплаты налогов по операциям договора строительного подряда имеют место при расчетах по налогу на добавленную стоимость.

Определенная специфика должна учитываться участниками договора строительного подряда при исчислении и уплате налога на прибыль. Также в данной книге рассматриваются вопросы налогообложения по налогу на имущество, транспортному и земельному налогам. Остановимся мы и на "зарплатных" налогах и взносах - ЕСН, НДФЛ, взносы в ФСС РФ и Пенсионный фонд РФ.

В книге рассматриваются наиболее распространенные ситуации, которые возникают при налогообложении отдельных операций у всех участников договора строительного подряда в зависимости от особенностей заключения и реализации договора, а также особенностей осуществления расчетов за выполненные строительно-монтажные работы и законченные строительством объекты.

В строительных организациях, как правило, работает большое количество работников всех уровней - управленцы, инженеры, строители. Раздел книги мы посвятили особенностям исчисления и уплаты заработной платы персоналу строительного предприятия.

Следует отметить, что в современных условиях многие нестроительные организации самостоятельно занимаются реконструкцией или расширением своих цехов, складских или офисных помещений, а также осуществляют новое строительство небольших объектов для собственных нужд, т.е. выполняют строительно-монтажные работы хозяйственным способом. Вместе с тем несоблюдение основополагающих требований к организации строительства может повлечь за собой серьезные последствия: от сноса самовольной постройки до штрафа за неполную уплату налогов (из-за некачественного оформления первичных документов). Поэтому в данной книге также рассмотрены вопросы по оформлению документации при организации строительных работ.

## Глава 1. ОРГАНИЗАЦИЯ СТРОИТЕЛЬСТВА

Как известно, на классическом рынке действуют три ведущих хозяйствующих субъекта: домохозяйства, предприятия и государство, которые выступают в качестве коллективного предпринимателя. Развитие экономики страны или отдельно взятого региона в современных условиях возможно лишь на основе свободы предпринимательской деятельности во всех отраслях, где непосредственно осуществляется производство товаров или оказание услуг. Хозяйствующие субъекты, реализуя предпринимательскую и иную деятельность, создают в процессе ее организации различные образования (экономические и неэкономические).

Экономическими признаются образования, осуществляющие экономическую деятельность, а именно:

- 1) хозяйственные товарищества и общества, производственные кооперативы, государственные и муниципальные унитарные предприятия, являющиеся юридическими лицами, образованные в соответствии с действующим российским законодательством;
- 2) корпорации, компании, фирмы и иные аналогичные образования, созданные в соответствии с законодательством иностранного государства;
- 3) филиалы, отделения и иные обособленные подразделения предприятий, являющиеся структурными подразделениями и имеющие отдельный баланс и расчетный либо иной счет;
- 4) простые товарищества, паевые инвестиционные фонды, партнерства, крестьянские (фермерские) хозяйства и др.

Неэкономическими признаются следующие образования:

- 1) потребительские кооперативы, общественные и религиозные организации, фонды, учреждения, ассоциации (союзы) и иные организации, являющиеся юридическими лицами в соответствии с федеральными законами РФ, либо созданные и действующие в соответствии с законодательством иностранного государства;
- 2) межгосударственные и межправительственные организации (фонды, сообщества, содружества и иные аналогичные образования).

Большинство образований являются юридическими лицами. Все юридические лица делятся на коммерческие организации, преследующие в качестве основной цели своей деятельности извлечение прибыли, и некоммерческие, которые создаются для достижения иных целей.

Обратите внимание! Поскольку строительная деятельность относится к разряду предпринимательской, то ее (строительную деятельность) могут осуществлять как организации, так и товарищества без образования юридического лица.

В соответствии с Гражданским кодексом РФ коммерческие организации могут создаваться в следующих формах:

- государственные и муниципальные унитарные предприятия;
- полные и коммандитные хозяйственные товарищества;
- акционерные (открытые или закрытые) общества, общества с ограниченной ответственностью и общества с дополнительной ответственностью;
- производственные кооперативы.

Товарищество без образования юридического лица может быть образовано в фирме индивидуального или простого товариществ.

Следует отметить, что товарищество без образования юридического лица не обязательно предусматривает одно лицо. В настоящее время индивидуальный предприниматель имеет право осуществлять хозяйственную деятельность совместно с другими индивидуальными предпринимателями или родственниками. К недостаткам индивидуального предпринимательства следует отнести ограниченность финансовых ресурсов, поскольку такая форма бизнеса не предусматривает выпуска акций, привлечения коммандитистов и т.п. Чаще всего предпринимательский капитал здесь лимитирован собственными (семейными) средствами и возможностями займов у банков или других юридических или физических лиц. Поэтому, как правило, масштабы индивидуального бизнеса невелики, а перспективы концентрации капитала и достижения крупномасштабного производства не слишком ясны.

При осуществлении строительной деятельности на территории России хозяйствующие субъекты (юридические и физические лица) обязаны получить лицензию на осуществление строительной деятельности.

В соответствии с Федеральным законом от 8 августа 2001 г. N 128-ФЗ "О лицензировании отдельных видов деятельности" необходимо получать лицензию на три вида строительной деятельности:

- проектирование зданий и сооружений;

- строительство зданий и сооружений;
- инженерные изыскания для строительства зданий и сооружений за исключением сооружений сезонного и вспомогательного назначения.

Лицензия на ведение деятельности по проектированию зданий и сооружений за исключением сооружений сезонного или вспомогательного назначения.

Для получения указанной лицензии организация должна отвечать следующим требованиям:

- иметь специалистов по проектированию (архитекторов, специалистов по градостроительному планированию и застройке территорий, конструкторов, технологов, специалистов по инженерному оборудованию, сетям и системам, транспорту, специальным разделам проекта). Причем их должно быть не менее 50 процентов от числа всех штатных руководителей и специалистов. Все специалисты по проектированию должны иметь высшее профессиональное образование и стаж работы по проектированию зданий и сооружений не менее пяти лет;

- иметь здания, помещения, оборудование и инвентарь для работы. Это имущество должно принадлежать организации на праве собственности или на другом законном основании.

Лицензия на строительство зданий и сооружений за исключением сооружений сезонного или вспомогательного назначения.

Для получения этой лицензии организация должна также отвечать определенным требованиям, а именно:

- иметь руководителей и специалистов с высшим профессиональным образованием и стажем работы не менее трех лет или средним профессиональным образованием (стаж работы не менее пяти лет). Их должно быть не менее 50 процентов от числа всех штатных руководителей и специалистов;

- иметь здания, помещения, строительные машины, транспортные средства, механизированный и ручной инструмент, технологическую оснастку, передвижные энергетические установки, средства обеспечения безопасности, средства контроля и измерения. И все это имущество должно находиться в собственности организации или принадлежать ей на другом законном основании;

- проводить повышение квалификации работников, занимающихся строительством зданий и сооружений, не реже чем один раз в пять лет.

Лицензия для ведения деятельности по инженерным изысканиям для строительства зданий и сооружений за исключением сооружений сезонного или вспомогательного назначения.

При желании организации получить данную лицензию, она должна выполнять следующие требования:

- среди ее руководителей и специалистов должно быть не менее 50 процентов работников, которые имеют высшее профессиональное образование и работают в области инженерных изысканий для строительства не менее пяти лет;

- здания, помещения, оборудование и инвентарь должны находиться у предприятия в собственности или принадлежать ему на другом законном основании;

- работники, которые занимаются инженерными изысканиями для строительства, должны проходить повышение квалификации не реже одного раза в пять лет;

- копия материалов инженерных изысканий в одном экземпляре должна безвозмездно передаваться в архивы и фонды органов архитектуры и градостроительства.

Чтобы получить любую из упомянутых лицензий, соискателю необходимо также разработать систему контроля за качеством выполняемых работ (и за метрологическим обслуживанием приборов для инженерных изысканий), соблюдать требования законодательства РФ, государственных стандартов и нормативных документов по строительству.

Выдача указанных трех лицензий на осуществление строительной деятельности отнесена к компетенции Федерального агентства по строительству и жилищно-коммунальному хозяйству Российской Федерации (правопреемник Госстроя России). Для получения любой из этих лицензий необходимо представить в лицензирующий орган следующие документы:

- заявление, в котором указывается наименование, организационно-правовая форма и местонахождение организации, а также вид деятельности и срок, на который организация желает получить лицензию (не более пяти лет);

- копии учредительных документов и свидетельства о государственной регистрации;

- копию свидетельства о постановке на учет в налоговых органах;

- документ, подтверждающий уплату сбора за рассмотрение заявления о выдаче лицензии;

- копии документов, подтверждающих квалификацию работников организации;

- документы, подтверждающие право собственности организации (или другие законные права) на здания и помещения, необходимые для занятия лицензируемой деятельностью.

Выдав лицензию, лицензирующий орган тем не менее имеет право осуществлять проверку выполнения лицензионных требований. Если в ходе этой проверки будет выявлено, что условия лицензирования нарушались, то действие лицензии может быть приостановлено. О

приостановлении, возобновлении или аннулировании действия лицензии лицензирующий орган сообщает об этом налоговой инспекции, в которой зарегистрировано предприятие.

Организация строительного производства.

Специфика управления строительством определяется особенностями строительного производства. К ним следует отнести:

- неподвижность и территориальную разбросанность строительной продукции;
- мобильность исполнителей и орудий труда, усложнение координации деятельности строительных организаций на площадках, иногда децентрализация;
- большую продолжительность производственного цикла;
- разнообразие возводимых объектов и, следовательно, многовариантность технологических, организационных и управленческих решений, необходимость их проработки и сопоставления;
- большое влияние природных факторов, что увеличивает вероятностный характер системы, необходимые специфические управленческие решения.

Эти особенности отражаются на работе предприятий стройиндустрии, деятельность которых тесно связана со строительными организациями, которым приходится выпускать широкий и регулярно изменяемый ассортимент продукции. При рыночных отношениях управление строительством усложняется, следует учитывать изменчивую конъюнктуру рынка, изменения спроса и предложения. Для средних и крупных предприятий возникает необходимость создания службы маркетинга.

Строительство связано со всеми отраслями народного хозяйства, и эта связь предопределяет деление строительства как отрасли по признаку назначения объекта на ряд подотраслей - жилищно-гражданское, энергетическое, транспортное, сельскохозяйственное, мелиоративное и др.

Способ строительства может быть: подрядным, хозяйственным и смешанным.

Подрядный способ строительства ведется постоянно действующими строительно-монтажными организациями. Юридические и физические лица, для которых должно осуществляться строительство, выступают в роли заказчиков, а строительные организации в роли подрядчиков. Взаимоотношения между заказчиком и подрядчиком регулируются путем заключения между ними соответствующих договоров подряда. Этот способ наиболее полно соответствует условиям технического прогресса и лучше, чем хозяйственный способ.

Хозяйственный способ строительства характеризуется тем, что предприятие, имеющее средства для строительства, не привлекая подрядную строительную организацию, самостоятельно выполняет для собственных нужд строительно-монтажные и ремонтно-строительные работы. Для этого каждому предприятию приходится создавать собственную производственную базу, приобретать или брать в аренду строительные машины, механизмы, инструмент, инвентарь, обеспечивать стройку материалами, конструкциями, проектно-техническим и административно-управленческим персоналом. По окончании строительства созданная для него производственная база, а также кадры строителей расформируются.

Смешанный способ строительства совмещает подрядный и хозяйственный способы, когда часть работ выполняют по договору подрядные организации, а часть работ ведут собственными силами.

Определение. Изыскания в строительстве - это комплекс экономических и инженерных исследований района (участка) предполагаемого строительства, обеспечивающих исходными данными составителей проекта. Экономические изыскания предшествуют техническим и проводятся для определения экономической целесообразности строительства, реконструкции предприятия и выбора пункта строительства. В процессе экономических изысканий в намеченном районе изучаются данные о наличии свободных участков, размещении действующих предприятий, выпускаемой ими продукции, жилым фондом, а также условия обеспечения ресурсами и возможности кооперирования.

Особое внимание должно уделяться вопросам, связанным с обеспечением строительства: наличием в строительной организации необходимых мощностей, специализации, обеспеченности индустриальной строительной базой, наличием и состоянию коммуникаций, характеристики сырьевой базы для производства строительных материалов, наличием необходимых энергоресурсов и т.д.

В состав технических изысканий входят: топографические, геодезические, инженерно-геологические, гидрогеологические, климатологические, почвенные и другие работы; исследования по инженерной подготовке территории, детальное обследование месторождений местных строительных материалов; состояние существующих сооружений; сбор исходных данных для составления проекта организации строительства и смет.

Организационно-техническая подготовка должна включать: обеспечение стройки проектно-сметной документацией; отвод в натуре площади для строительства; оформление финансирования строительства; заключение договора подряда на строительство; оформление разрешений и допусков на производство работ; решение вопросов о переселении лиц и организаций, размещенных в подлежащих сносу зданиях; обеспечение строительства подъездными путями, электро-, водо- и теплоснабжением, системой связи и помещениями бытового обслуживания для строителей; организацию поставки на строительство оборудования, конструкций, материалов и готовых изделий.

Внеплощадочные подготовительные работы включают: строительство подъездных путей и причалов, линий электропередачи с трансформаторами и подстанциями, сетей водоснабжения с водозаборными сооружениями, канализационных коллекторов с очистными сооружениями, жилых поселков для строителей, необходимых сооружений по развитию производственной базы строительной организации, а также сооружений и устройств для управления строительством.

Внутриплощадочные подготовительные работы предусматривают: сдачу-приемку геодезической разбивочной основы для строительства и геодезические разбивочные работы для прокладки инженерных сетей, дорог и возведения зданий и сооружений, освобождение строительной площадки (расчистку территории, снос строений и др.) и планировку территории; искусственное понижение (в необходимых случаях) уровня грунтовых вод; перекладку существующих и прокладку новых инженерных сетей; устройство постоянных и временных дорог, инвентарных временных ограждений строительной площадки с организацией в необходимых случаях контрольно-пропускного режима; размещение мобильных (инвентарных) зданий и сооружений производственного, складского, вспомогательного, бытового и общественного назначения; устройство складских площадок и помещений для материалов, конструкций и оборудования; организацию связи для оперативно-диспетчерского управления производством работ; обеспечение строительной площадки противопожарным водоснабжением и инвентарем, освещением и средствами сигнализации.

В подготовительный период должны быть возведены постоянные здания и сооружения, используемые для нужд строительства, или приспособленные для этих целей существующие.

При подготовке к производству строительно-монтажных работ необходимо разработать проекты производства работ, передать и принять закрепленные на местности знаки геодезической разбивки по частям зданий (сооружений) и видам работ.

При строительстве крупных объектов строительные и монтажные работы по их возведению должны осуществляться по пусковым комплексам в соответствии с их составом и очередностью, предусмотренными проектом.

В современных условиях проектирование предприятий, зданий, сооружений и объектов жилищно-гражданского назначения ведется либо в две стадии - технический проект и рабочие чертежи, либо в одну стадию - техно-рабочий проект (технический проект, совмещенный с рабочими чертежами) по объектам, строительство которых предполагается вести по типовым проектам и по повторно применяемым экономичным индивидуальным проектам, а также по технически несложным объектам.

Определение. Проект - комплект технической документации, полностью характеризующей намеченное к строительству здание, сооружение, их комплекс.

Проект на строительство (реконструкцию) промышленного предприятия состоит из следующих частей: общей пояснительной записки и материалов согласований; технико-экономической части; генерального плана; материалов по обеспечению транспортом; технологической части, включающей архитектурные и конструктивные чертежи; основных решений по санитарной технике, электроснабжению и связи; заказной спецификации основного оборудования, заявочных ведомостей на остальное оборудование, аппаратуру, приборы, кабельную продукцию; проекта организации строительства; сводной и объектной смет.

При проектировании сложных объектов отдельные части разделов могут выделяться в самостоятельные части проекта. Для общественных зданий со сложным оборудованием (театров, столовых и т.п.) разрабатывают также технологическую часть. Проект на строительство (реконструкцию) крупного объекта разрабатывают в несколько очередей.

Для строительства объектов, имеющих массовое применение, а также унифицированные планировочные и конструктивные решения зданий и сооружений, разрабатывают типовые проекты.

Согласование, экспертиза и утверждение разработанного проекта производятся в установленном порядке.

Проект организации строительства (ПОС) новых, расширения и реконструкции действующих объектов при двустадийном проектировании разрабатывается в составе утверждаемого технического проекта организацией, которая выполняет данный проект в целом, или

специализированной организацией по договору с генпроектировщиком. ПОС - обязательный документ для заказчика, подрядчиков, а также для организаций, осуществляющих финансирование и материально-техническое обеспечение.

Исходные материалы ПОС: технико-экономическое обоснование (ТЭО) или технико-экономические расчеты (ТЭР), а для коммерческого дела - бизнес-план; инженерные изыскания; решения по применению материалов и оборудования; разбивка объектов строительства на пусковые комплексы; сведения об источниках снабжения строительства электроэнергией и водой; прочие требования заказчика и подрядчика (необходимость проектирования временного жилья, производственных зданий и сооружений и др.), директивные сроки строительства.

ПОС должен содержать: стройгенпланы на подготовительный и основной периоды строительства; календарный план строительства и - отдельно - план подготовительного периода (для сложных объектов сводный план выполняется в виде комплексного укрупненного сетевого графика (КУСГ)).

Проект производства работ (ППР) разрабатывают по заказу строительной организации на основании рабочих чертежей с учетом решения ПОС и конкретных условий строительной площадки. Его можно разрабатывать на возведение пусковых комплексов, отдельных объектов, а также на отдельные виды работ. ППР - руководство для оперативного управления строительным производством. В его состав включают следующие основные документы: календарный план производства работ по объекту или комплексный сетевой график, в которых устанавливают последовательность и сроки выполнения работ; строительный генеральный план с указанием расположения постоянных и временных дорог, инженерных коммуникаций и сетей, постоянных строящихся и временных зданий и сооружений, строительных машин и механизированных установок, мест складирования и т.д.; технологические карты на выполнение отдельных видов работ и строительных процессов; графики движения рабочих кадров и основных строительных машин по объекту; решения по производству геодезических работ; решения по технике безопасности.

Определение. Технологические карты - основа научной организации строительных процессов. Их разрабатывают на основе действующих нормативов (СНиП, ГОСТ, ЕНиР, инструкции) с учетом передового опыта в строительстве. На основе типовых конструктивных решений зданий и сооружений составляют типовые технологические карты, которые привязывают к местным условиям.

Структура технологической карты состоит из восьми разделов.

1. "Область применения" содержит характеристику конструктивных элементов зданий и сооружений, виды процессов и их состав, характеристику условий производства.

2. "Организация и технология выполнения работ" является основным и включает: требования законченности подготовительных работ; рекомендуемый состав машин и оборудования; графический материал, содержащий схемы конструктивных элементов, схемы комплексной механизации с расстановкой машин и оборудования, технологические схемы по устройству элементов конструктивной части, схемы складирования материалов и конструкций; рекомендации по производству работ и составу бригад.

3. "Требования к качеству и приемке работ" содержит схемы контроля или указания по осуществлению контроля и оценке качества работ.

4. "Калькуляция затрат труда, машинного времени и заработной платы".

5. "График производства работ" составляют с использованием данных калькуляции затрат труда.

6. "Материально-технические ресурсы" приводит данные потребности в инструменте, инвентаре и приспособлениях, а также в материалах, полуфабрикатах и конструкциях для выполнения объемов работ, предусмотренных калькуляцией.

7. "Техника безопасности" содержит требующие проектной разработки решения по технике безопасности, конкретные мероприятия и правила, относящиеся к процессам данной технологической карты, со ссылкой на СНиП и на другие нормативные документы.

8. "Технико-экономические показатели" составляют по данным калькуляции затрат труда и графику производства работ на принятый измеритель конечной продукции.

К основным показателям, характеризующим уровень проектирования организации строительных работ, относят: продолжительность строительства, уровень механизации основных видов работ, удельные затраты труда и машинного времени, выработку, удельные затраты энергетических ресурсов, отнесенные к единице строительной продукции (например, трудоемкость в человеко-днях на 1 кв. м площади здания, затраты электроэнергии в кВт.ч на куб. м бетонной конструкции, средняя выработка в денежном или натуральном выражении и др.).

**Определение.** К календарным планам (КП) в строительстве относятся все документы по планированию, в которых на основе объемов строительно-монтажных работ (СМР) и принятых организационных и технологических решений определены последовательность и сроки осуществления строительства. КП являются основными документами в составе проекта организации строительства (ПОС) и проекта производства работ (ППР).

КП составляется для строительства отдельных зданий, сооружений и их комплексов в виде линейного или сетевого графика. КП предназначен для определения последовательности и сроков выполнения общестроительных, специальных и монтажных работ, осуществляемых при возведении зданий и сооружений.

Исходные данные для составления КП, разрабатываемых в составе ПОС: строительная, сметная и другие части проекта, в том числе отдельные разделы ПОС, разработанные до составления календарного плана: ведомости объемов работ, расчеты необходимых ресурсов, организационно-технологические схемы разведения основных зданий (сооружений) и описание методов производства сложных СМР; нормативные или директивные (установленные) сроки строительства объекта (комплекса и его частей); документация изысканий, в том числе характеризующие возможности подрядных организаций и материально-технической базы строительства.

Календарный план работ, выполняемых в подготовительный период (КППП), - следующий этап календарного планирования. Необходимость соблюдения такой очередности в составлении графиков объясняется тем, что состав работ подготовительного периода и особенно его объемы зависят от последовательности строительства комплекса и его очередей, принятой КП. Учитываются также данные стройгенплана (СГП), так как в нем устанавливаются номенклатура объектов временного строительства и объемы работ.

По КП рассчитывают во времени потребность в трудовых и материально-технических ресурсах, а также сроки поставки всех видов оборудования. На его основе ведут контроль за ходом работ и координируют работу исполнителей.

Порядок разработки КП следующий:

- 1) составляют перечень (номенклатуру) работ;
- 2) в соответствии с ним по каждому виду работ определяют их объемы;
- 3) производят выбор методов производства основных работ и ведущих машин;
- 4) рассчитывают нормативную машино- и трудоемкость;
- 5) определяют состав бригад и звеньев;
- 6) выявляют технологическую последовательность выполнения работ;
- 7) устанавливают сменность работ;
- 8) определяют продолжительность отдельных работ и их совмещение между собой; одновременно по этим данным корректируют число исполнителей и сменность;
- 9) сопоставляют расчетную продолжительность с нормативной и вводят необходимые поправки;
- 10) на основе выполненного плана разрабатывают графики потребности в ресурсах и их обеспечения.

При наличии технологических карт уточняют их привязку к местным условиям (соответствие сроков, ведущих механизмов, наличие требуемых ресурсов и т.п.), и выходные данные карт принимают в качестве расчетных по отдельным комплексам работ. Так, имея технологическую карту монтажа типового этажа и крыши жилого дома, принимают для составления графика строительства дома заложенные в эти карты сроки монтажа и потребность в ресурсах.

**Определение.** Строительным генеральным планом (СГП) называют план строительной площадки с размещением на нем всех постоянных и временных зданий, сооружений и складов различного назначения, внутрипостроечных путей и дорог, схем энергоснабжения, подъемных кранов, механизированных установок и других устройств, необходимых для осуществления строительства.

Различают стройгенплан общеплощадочный и объектный.

Общеплощадочный СГП разрабатывается на строительство комплекса (промышленного, гражданского, сельскохозяйственного) или на отдельные сложные здания и сооружения. При одноэтажном проектировании (рабочий проект), осуществляемом в основном при привязке отдельных несложных типовых зданий и сооружений, общеплощадочный СГП не выполняют. Общеплощадочный СГП состоит из графической части и расчетно-пояснительной записки.

Графическая часть проекта включает: генплан площадки с нанесенными на нем объектами временного хозяйства; условные обозначения; технико-экономические показатели эксплуатации основных постоянных и всех временных зданий, сооружений и установок; фрагменты общеплощадочного СГП.

Расчетно-пояснительная записка содержит расчет потребности ресурсов по укрупненным показателям, обоснование принятых решений элементов строительного хозяйства, механизированных установок, временных зданий и сооружений и др.

Объектный СГП проектируют отдельно на все строящиеся здания и сооружения, входящие в общеплощадочный СГП.

Исходными данными для разработки СГП служат общеплощадочный СГП и технологические карты из ППР данного объекта; уточненные расчеты потребности в ресурсах, а также рабочие чертежи здания или сооружения. Объектный СГП составляется подрядчиком или по его поручению проектно-технологической организацией.

Графическая часть объектного СГП в составе ППР обычно выполняется в масштабе 1:500, 1:200, 1:100, 1:50 и содержит те же элементы, что и общеплощадочный. Добавляется перечень основного монтажного оборудования с указанием потребной энергетической мощности. Объектный СГП уточняет принципиальные решения, принятые в общеплощадочном СГП, и, как всякий рабочий чертеж, он должен иметь детальные и исчерпывающие данные, необходимые для реализации в натуре.

Расчетно-пояснительная записка содержит уточненные расчеты потребности ресурсов на основе натуральных объемов работ по рабочей документации и сметам; конкретные технические решения по выбору механизированных установок, временных зданий, сооружений, дорог, силовых и осветительных сетей, водо- и теплоснабжения, телефонизации и т.д.

Один из важнейших принципов рациональной организации любого строительства - обеспечение безопасных условий труда на производстве. При проектировании СГП должны быть предусмотрены все основные мероприятия по охране труда (определение опасных зон, освещение строительной площадки, организация санитарно-гигиенического и бытового обслуживания работающих, разработка безопасных условий труда, исключающих поражение электрическим током, и др.). В пояснительной записке ПОС или ППР указываются и другие мероприятия по технике безопасности с учетом местных условий строительства, не получившие отражение в СГП.

Временные здания сооружают только на период строительства. Стоимость временных зданий и временных дорог является одной из основных статей затрат на временное строительное хозяйство, и ее сокращение - важная задача при проектировании СГП.

По назначению временные здания делят на производственные, складские, административные, санитарно-бытовые, жилые и общественные.

По конструктивному решению, методам строительства и эксплуатации временные здания могут быть инвентарными и неинвентарными. Строительство неинвентарных зданий, как правило, экономически неоправданно и может допускаться только в качестве исключения. Применение инвентарных зданий для временных целей - прогрессивное направление в организации строительного хозяйства.

Современное строительное производство потребляет большое количество воды и энергии различного вида. При разработке ПОС и ППР должны быть решены вопросы временного энерго- и водоснабжения. Одним из главных требований при выборе системы энерго- и водоснабжения строительных площадок должно быть экономное расходование средств на сооружение всякого рода временных устройств. В этих целях необходимо прежде всего использовать для строительных нужд постоянные сети и устройства.

Временное теплоснабжение на строительных площадках осуществляется для обеспечения теплом технологических процессов; отопления и сушки строящихся объектов; отопления и горячего водоснабжения временных санитарно-бытовых и административно-хозяйственных строений. Системы временного теплоснабжения, как правило, рассчитаны только на период строительства и подлежат демонтажу по окончании строительства.

Обратите внимание! Транспорт на строительстве - часть непрерывного строительного конвейера, связывающего строительные объекты с предприятиями строительной индустрии, складами и другими источниками материальных ресурсов. Удельный вес затрат на перевозки достигает 20% от общей стоимости строительно-монтажных работ, а трудоемкость транспортных и погрузочных работ составляет почти 40% от общих трудозатрат на строительстве.

На строительстве используются все основные виды транспорта: автомобильный, железнодорожный, водный, тракторный и воздушный. Автомобильный транспорт - основной на строительстве, на его долю приходится свыше 80% строительных грузов (по массе), железнодорожным и водным транспортом перевозятся соответственно 15% и 5%. Каждому виду транспорта присущи свои преимущества и свои недостатки, и поэтому они имеют свои рациональные области использования.

На стадии ПОС расчет количества транспортных средств выполняют по существующим нормативным показателям.



На стадии ППР потребность в средствах транспорта определяют в следующем порядке: выявляют потребность в перевозках, составляют схемы грузопотоков; рассчитывают грузооборот по календарным периодам работ (за смену, за сутки, за неделю, за месяц и т.д.); подбирают виды транспортных средств; определяют производительность транспортной единицы; рассчитывают потребность в транспортных средствах по видам и составляют транспортный график или заявку на транспорт.

Различают внешние и внутрипостроечные грузопотоки. К внешним грузопотокам относятся грузы, поступающие по автомобильным, железнодорожным, водным путям общего пользования. К внутрипостроечным грузопотокам относятся грузы, поступающие с промежуточных складов на участки, приобъектные или непосредственно к месту производства работ, перевозки при вертикальной планировке и разработке котлованов, хозяйственно-бытовые перевозки.

Величину грузопотоков необходимо установить для определения размеров суточных грузопотоков по различным маршрутам, которые служат обоснованием для выбора транспортных схем и расчета количества транспортных средств.

Для внутрипостроечных перевозок пользуются в основном автомобильным транспортом.

Постоянные подъезды часто полностью не обеспечивают строительство из-за несовпадения трассировки и габаритов. В этих случаях устраивают временные дороги. Железнодорожный транспорт нормальной и узкой колеи находит применение главным образом при строительстве крупных объектов. Строительство временных внутрипостроечных железных дорог осуществляют в соответствии со СНиПом.

Обратите внимание! Качество - наиболее важная характеристика любого бизнеса, которая должна быть в центре внимания всех работающих организаций. Контроль за качеством - наиболее важный элемент достижения качества и рассматривается на двух уровнях: на низшем уровне управления - в целях уменьшения количества некачественной продукции и на высшем - как стиль и политика работы организации по отношению к поставщикам и заказчикам продукции. Качество наряду с ценой и надежностью поставок все в большей степени становится определяющим фактором в конкурентной борьбе.

При разработке способов повышения качества большую часть проблемы можно решить, если изменить систему управления производством в целом. И только небольшая часть зависит от непосредственных исполнителей и тех методов, которые применяются для его контроля и анализа.

Существуют две концепции контроля качества. Первая - это все возможные способы контроля технологического процесса. Эта целостная система охраны качества ориентирована прежде всего на предотвращение брака, а не на исправление его в конце процесса производства. Она охватывает все фазы процесса - от экспертизы рынка, разработки продукта до его производства, продажи, поставки и обслуживания.

Вторая - это организационные методы управления процессом, обеспечивающие качество продукции. Эта новая целостная концепция контроля, или службы качества, как составной части управления производством, как стратегического фактора производственной деятельности организации, охватывающей все фазы, уровни и исполнителей производственного процесса и обеспечивающей недопущение ошибок на стадии проекта. Тенденция в области сертификации: сертификация продукции и услуг сменяется сертификацией систем производственных процессов. Это позволяет оценить процессы производства, их соответствие разработанным нормам. Наличие такого сертификата в организации становится значительным преимуществом в конкуренции.

Затраты на качество состоят из затрат на предупреждение; затрат на профилактику; затрат на непосредственный контроль за качеством; затрат на исправление брака (внутренние и внешние).

Процесс решения проблемы качества включает следующие этапы: выявление и прогноз с помощью метода "мозгового штурма"; анализ причин с помощью различных методов сбора информации и их оценки; решение и оценка результатов с помощью различных методов.

Для организации строительного производства организация должна располагать определенными ресурсами, то есть организация должна иметь имущество.

Определение. Под имуществом строительной (равно как и любой другой) организации понимаются материальные, нематериальные и денежные средства, находящиеся в пользовании, владении и распоряжении организации. Правовое положение имущества организации регламентируется Гражданским кодексом РФ.

В соответствии с действующим законодательством имущество может находиться в частной, государственной, муниципальной собственности, а также собственности общественных организаций. При этом все формы собственности признаются в России и защищаются равным

образом. Следует отметить, что результаты хозяйственного и иного использования имущества принадлежат собственнику.

Право собственности на имущество, которое имеет собственник, приобретается лицом на основании договора купли-продажи, мены, дарения или иной сделки об отчуждении этого имущества. Если происходит реорганизация предприятия, право собственности на принадлежащее ему имущество переходит к другим лицам - правопреемникам реорганизованного предприятия.

Право собственности на вновь создаваемое недвижимое имущество (здания, сооружения и другое имущество), подлежащее государственной регистрации, возникает с момента такой регистрации. Если вещь приобретается по договору, то право собственности у приобретателя возникает с момента передачи вещи, а когда отчуждение имущества подлежит государственной регистрации, то право собственности возникает с момента государственной регистрации. Бремя содержания принадлежащего собственнику имущества несет он сам, если иное не предусмотрено законом или договором.

Право собственности на имущество прекращается при отчуждении собственником своего имущества другим лицам, отказе собственника от права собственности, в случае гибели или уничтожения имущества и при утрате собственности на имущество в иных случаях, предусмотренных действующим законодательством.

В Гражданском кодексе РФ указано, что предприятием как объектом прав признается имущественный комплекс, используемый для осуществления предпринимательской деятельности. Предприятие в целом как имущественный комплекс признается недвижимостью. В состав предприятия как имущественного комплекса входят все виды имущества, включая земельные участки, здания, сооружения, инвентарь, сырье, продукцию, долги, права требования, а также права на обозначения, индивидуализирующие предприятие, его продукцию, работы и услуги (фирменное наименование, товарные знаки, знаки обслуживания) и другие исключительные права, если иное не предусмотрено законом или договором.

Обратите внимание! Имущество, находящееся в собственности организации, подразделяется на недвижимое и движимое. К недвижимому имуществу относятся земельные участки, участки недр, обособленные водные объекты и все, что связано с землей, то есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе леса, многолетние насаждения, здания, сооружения, машины и оборудование, нематериальные активы, незавершенное строительство, долгосрочные финансовые активы и другое. К недвижимому имуществу относятся также подлежащие государственной регистрации воздушные и морские суда, суда внутреннего плавания, космические и другие объекты.

Имущество, не относящееся к недвижимому, признается движимым имуществом. Регистрации прав на движимое имущество не требуется, кроме случаев, предусмотренных действующим законодательством.

Общую информацию о составе и величине имущества организации можно получить из анализа бухгалтерского баланса, дающего общую стоимостную характеристику хозяйственных средств организации (актив баланса) и источников их образования (пассив баланса). Так, помимо деления на движимое и недвижимое имущество в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утв. Приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. N 34н) все имущество, отражаемое в активе бухгалтерского баланса, подразделяется на внеоборотные и оборотные активы.

Необходимым условием реализации основной цели предпринимательства - получения прибыли - является планирование воспроизводства капитала, которое охватывает стадии инвестирования, производства, реализации и потребления.

Капитал непрерывно находится в процессе движения, принимая лишь различные формы в зависимости от конкретной стадии кругооборота. Оборот капитала не совпадает с кругооборотом капитала. В результате каждого кругооборота предпринимателю в денежной форме возвращается только часть авансированного капитала; полный оборот капитала совершается тогда, когда вся капитальная стоимость возвращается владельцу в своей первоначальной, т.е. денежной форме. Оборот различных элементов капитала происходит неодинаково. В соответствии с различными функциями в обороте капитальной стоимости капитал делится на основной и оборотный. В основной капитал входит стоимость средств труда, в оборотный капитал - стоимость предметов труда и рабочей силы.

У западных авторов различных учебников по экономике нет единого подхода к понятиям основного и оборотного капитала, что связано с особенностями бухгалтерского учета и отчетности, принятой в различных странах. В отечественной теории и практике чаще встречаются термины "основные фонды" и "оборотные средства". В связи с совершенствованием российской системы бухгалтерского учета и приведением ее в соответствие с общепринятыми мировыми стандартами

обогащается и отечественная терминология. Так, наряду с термином "основной капитал" активно используется понятие "внеоборотные активы". Ряд авторов справедливо полагает, что понятия "внеоборотные активы" и "основной капитал" тождественны.

Более подробно структура имущества строительной организации и ее особенности рассмотрены в разделе данной книги "Бухгалтерский учет в строительных организациях".

## **Глава 2. ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ВЗАИМООТНОШЕНИЙ ПО ДОГОВОРУ ПОДРЯДА**

### **2.1. Общие положения**

**Определение.** Статья 702 Гражданского кодекса РФ определяет предмет договора подряда как достижение определенного результата работы - конкретного материального результата, соответствующего заданию заказчика.

Для понимания смысла подряда такого определения было явно недостаточно, хотя регулирование отношений сторон, относящихся к процессу производства работ, является существенным признаком подрядных отношений, помогающим отграничить этот вид договора от договора купли-продажи. Наиболее существенным в задании заказчика становится определение конечного результата работ.

Отметим отличия договора подряда от других типов договоров.

От трудового договора договор подряда отличается тем, что предметом договора подряда является достижение материального результата, тогда как предметом трудового договора является сам процесс труда. Подрядчик сохраняет положение самостоятельного хозяйствующего субъекта. По трудовому договору работник включается в состав персонала, подчиняется установленному режиму труда и работает под контролем и руководством работодателя. Кроме того, подрядчик работает на свой риск, а лицо, работающее по трудовому договору, не несет риска, связанного с осуществлением своего труда.

Отличие договора подряда от договора купли-продажи осуществляется по следующим признакам. Договором подряда регулируется процесс производства работ, определяются права и обязанности сторон в этом процессе. В договоре купли-продажи регулирование отношений сторон в процессе производства вещи не производится. Отграничение проводится также в зависимости от того, какая из сторон является собственником материала, используемого для изготовления вещи. Признается договором подряда выполнение заказа на изготовление вещи из материала заказчика, поскольку подрядчик осуществляет лишь работу в отношении чужого объекта собственности и передает заказчику результат своей работы. При выполнении работ из материала подрядчика для правильной классификации договора следует учитывать, что договор на выполнение строительных работ всегда признается подрядным, независимо от того, чей материал использует подрядчик.

Выделяются в самостоятельную группу договоры, не имеющие конкретного материального результата, - договоры на возмездное оказание услуг. Предметом договоров на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ является сам процесс выполнения этих работ независимо от возможного получения того или иного результата, что позволяет тем самым провести их отграничение от подрядных договоров.

Для наиболее полного представления о сторонах договора подряда в процессе осуществления инвестиционной деятельности, осуществляемой в форме капитальных вложений, следует обратиться к Федеральному закону от 25 февраля 1999 г. N 39-ФЗ "Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений" (далее по тексту - Закон N 39-ФЗ).

Так, ст. 4 Закона N 39-ФЗ определено, что субъектами инвестиционной деятельности являются инвесторы, заказчики, подрядчики, пользователи объектов капитальных вложений и другие лица.

**Определение.** Инвесторы осуществляют капитальные вложения на территории Российской Федерации с использованием собственных и (или) привлеченных средств в соответствии с законодательством РФ. Инвесторами могут быть физические и юридические лица, создаваемые на основе договора о совместной деятельности и не имеющие статуса юридического лица объединения юридических лиц, государственные органы, органы местного самоуправления, а также инвесторы.

**Определение.** Заказчики - уполномоченные на то инвесторами физические и юридические лица, которые осуществляют реализацию инвестиционных проектов. При этом они не вмешиваются в предпринимательскую и иную деятельность других субъектов инвестиционной

деятельности, если иное не предусмотрено договором между ними. Заказчиками могут быть инвесторы.

Определение. Подрядчики - физические и юридические лица, которые выполняют работы по договору подряда и (или) государственному контракту, заключаемым с заказчиками в соответствии с Гражданским кодексом РФ. Подрядчики обязаны иметь лицензию на осуществление ими тех видов деятельности, которые подлежат лицензированию.

Определение. Пользователи объектов капитальных вложений - физические и юридические лица, в том числе иностранные, а также государственные органы, органы местного самоуправления, иностранные государства, международные объединения и организации, для которых создаются указанные объекты. Пользователями объектов капитальных вложений могут быть инвесторы.

В гл. 37 Гражданского кодекса РФ приведены общие положения, которые должны применяться при заключении договоров подряда. Остановимся более подробно на них.

Отдельными видами договора подряда являются:

- бытовой подряд;
- строительный подряд;
- подряд на выполнение проектных и изыскательских работ;
- подрядные работы для государственных нужд.

Поскольку самыми распространенными видами работ у строительных организаций являются строительные подряды, то основное внимание будет уделено именно договору строительного подряда.

Право собственности на изготовленную вещь принадлежит подрядчику, его обязанностью является передача изготовленной им вещи в собственность заказчика. По общему правилу подрядчик самостоятельно определяет способы достижения соответствующего заданию результата.

Выполнение работы иждивением подрядчика.

В ст. 704 Гражданского кодекса РФ выражен традиционный для договора подряда принцип, в силу которого, поскольку иное не предусмотрено договором, подрядные работы выполняются из материалов, силами и средствами подрядчика, по терминологии закона - его иждивением. Поэтому, если обусловленные в подрядном договоре материалы, силы и средства окажутся в дальнейшем недостаточными, их привлечение лежит на обязанности подрядчика. Иные условия выполнения работ могут быть оговорены в договоре сторон. При этом подрядчик несет ответственность за ненадлежащее качество предоставленных им материалов и оборудования, а также за предоставление материалов и оборудования, обремененных правами третьих лиц.

Распределение рисков между сторонами.

Распределение рисков между сторонами по договору подряда указано в ст. 705 Гражданского кодекса РФ, где в частности указано, что если иное не предусмотрено договором подряда:

- риск случайной гибели или повреждение используемого при исполнении договора имущества несет сторона, предоставившая имущество, то есть собственник указанного имущества;
- риск случайной гибели или повреждение результата подрядной работы до ее приемки заказчиком несет подрядчик и состоит в том, что при наступлении указанных обстоятельств он (подрядчик) не вправе требовать оплаты выполненной работы.

Генеральный подрядчик и субподрядчик.

Если из закона или договора подряда не вытекает обязанность подрядчика выполнить предусмотренную в договоре работу лично, подрядчик вправе привлечь к исполнению своих обязательств других лиц (субподрядчиков). В этом случае подрядчик выступает в роли генерального подрядчика. При привлечении генеральным подрядчиком к выполнению договора подряда субподрядчика наряду с основным договором подряда возникает самостоятельное обязательство из договора субподряда, где генеральный подрядчик по существу приобретает статус заказчика по отношению к субподрядчику и несет ответственность перед ним, оставаясь в то же время ответственным перед заказчиком по основному договору подряда.

Привлечение субподрядчика имеет особое значение для договоров строительного подряда на выполнение проектных и изыскательских работ и подряда для государственных нужд. Тогда как личное исполнение договора часто имеет место в бытовом подряде, применительно к которому может быть также обусловлено выполнение работ определенным специалистом (портным, художником, декоратором и т.д.).

Обратите внимание! Гражданский кодекс РФ не исключает возможности передачи субподрядчикам всего объема работ с сохранением за генподрядчиком общих функций по руководству и организации выполняемых работ.

Генподрядчик несет ответственность перед заказчиком за нарушение субподрядчиком его обязательств, а перед субподрядчиком - за нарушение обязательств заказчиком. Такую ответственность генподрядчик вправе переложить затем соответственно на субподрядчика и заказчика, если нарушение договорных обязательств было вызвано их действиями. При этом прямое предъявление требований заказчика и субподрядчика друг к другу не допускается (если иное не предусмотрено законом или договором).

Возможно заключение генподрядчиком двух и более субподрядных договоров, что часто имеет место на крупных стройках. На практике встречаются также случаи заключения субподрядчиком нового субподрядного договора (так называемый двойной субподряд), что действующим законодательством не запрещается. В этих ситуациях появляется фигура генерального (главного) субподрядчика.

Субподрядный договор, как вид подряда, имеет особенности, и его условия должны быть согласованы с положениями подрядного договора, для выполнения которого привлекается субподрядчик, прежде всего в отношении подготовки фронта работ субподрядчику и сроков выполнения отдельных работ. В строительстве в этих целях используется форма т.н. совмещенных графиков строительства, согласовываемых между всеми участниками строительных работ.

Следует также отметить, что с согласия генерального подрядчика заказчик вправе заключить договоры на выполнение отдельных работ с другими лицами. В этом случае указанные лица несут ответственность за неисполнение или ненадлежащее исполнение работы уже непосредственно перед заказчиком.

Участие в исполнении работы нескольких лиц.

Участие на стороне подрядчика двух, а иногда и более лиц (соподрядчики) возможно во всех видах подряда, однако на практике чаще всего имеет место при подрядных работах бытового характера, когда работы выполняются несколькими гражданами.

Обязанности и права соподрядчиков зависят от объекта подряда. При его неделимости они считаются солидарными должниками и кредиторами. Солидарные обязательства бывают двух видов. В активном солидарном обязательстве одному должнику противостоят несколько кредиторов, каждый из которых может требовать от него исполнения обязательства. Исполнение одному кредитору освобождает должника от обязательства по отношению к остальным. По пассивному солидарному обязательству кредитор может требовать исполнения полностью от любого из содолжников. Пассивные солидарные обязательства распространены в практике подрядных отношений. Это связано прежде всего с тем, что они в наибольшей мере охраняют интересы кредитора. Между собой солидарные должники отвечают в равных долях. Должник, исполнивший обязательство целиком или в части, превышающей его долю, имеет право предъявить обратное требование к остальным содолжникам. При этом доля неплатежеспособного должника распределяется между остальными.

При делимости предмета подряда объем обязанностей и прав каждого из соподрядчиков определяется его долей, которая обычно указывается в договоре. При отсутствии такого условия доли соподрядчиков должны считаться равными (ст. 321 Гражданского кодекса РФ). Долевая ответственность означает, что каждый должник отвечает самостоятельно только в пределах своей доли. Соответственно, каждый кредитор имеет право предъявить требование также в пределах принадлежащей ему доли.

Сроки выполнения работы.

Подряд относится к договорам, в которых необходимо четкое определение сроков выполнения работ, особенно при больших их объемах. Это способствует ритмичному ходу работ и своевременному их завершению, а также позволяет заказчику проверять ход работ и принимать меры к их надлежащему выполнению.

В договоре подряда указываются начальный и конечный сроки выполнения работы. По согласованию между сторонами в договоре могут быть предусмотрены также сроки завершения отдельных этапов работы (промежуточные сроки). Начальный и конечный сроки выполнения работы являются существенными условиями договора подряда, при отсутствии этих условий договор подряда признается незаключенным (ст. 432 Гражданского кодекса РФ). Тогда как промежуточные сроки относятся к числу факультативных условий договора и могут быть установлены по соглашению сторон. При этом подрядчик несет ответственность за нарушение как начального и конечного, так и промежуточных сроков выполнения работы.

Соблюдение подрядчиком предусмотренных в п. 1 ст. 708 Гражданского кодекса РФ сроков имеет неодинаковое значение для заказчика. Основная цель заказчика состоит в получении результата работы к конечному сроку, поэтому установление начального и промежуточных сроков

подчинено цели соблюдения конечного срока. Поэтому право отказаться от принятия результата работы и требовать возмещения причиненных просрочкой убытков (п. 2 ст. 405 Гражданского кодекса РФ) возникает у заказчика лишь при несоблюдении подрядчиком конечного срока выполнения работы.

Обратите внимание! Указанные в договоре подряда начальный, конечный и промежуточные сроки выполнения работы могут быть изменены в случаях и в порядке, предусмотренных договором. Например, подрядчик вправе не приступать к работе, а начатую работу приостановить при нарушении заказчиком его встречных обязанностей по договору подряда. Такие ситуации нередки при строительстве. В этих случаях стороны обычно согласовывают новые сроки выполнения работ.

#### Цена работы.

Цена не относится к числу существенных условий договора подряда. При ее отсутствии в договоре цена определяется на основе цены, взимаемой за аналогичные работы при сравнимых обстоятельствах (п. 3 ст. 424 Гражданского кодекса РФ). Цена в договоре подряда состоит из суммы, компенсирующей издержки подрядчика (стоимость материалов, амортизация оборудования и т.п.), и вознаграждения за работу подрядчика.

Если цена работы определяется путем составления сметы, последняя должна быть подтверждена заказчиком. Лишь после этого условие о цене считается согласованным и цена в виде сметы становится частью договора. Под сметой понимается перечень работ, выполняемых подрядчиком по заданию заказчика с указанием стоимости отдельных видов работ и единиц измерения объемов работ, за которые устанавливается фиксированная оплата.

Цена работы (смета) может быть приблизительной или твердой. При отсутствии других указаний в договоре подряда цена работы считается твердой.

При возникновении необходимости в проведении дополнительных работ и по этой причине в существенном превышении определенной приблизительно цены работы подрядчик обязан своевременно предупредить об этом заказчика. Заказчик, не согласившийся на превышение указанной в договоре подряда цены работы, вправе отказаться от договора. В этом случае подрядчик может требовать от заказчика уплаты ему цены за выполненную часть работы.

Твердая цена изменению не подлежит, за исключением случая существенного возрастания стоимости материалов и оборудования, предоставленных подрядчиком, а также оказываемых ему третьими лицами услуг, которые нельзя было предусмотреть при заключении договора. В этом случае подрядчик имеет право требовать увеличения твердой цены, а в случае отказа заказчика - требовать в судебном порядке расторжения договора в связи с существенным изменением обстоятельств (ст. 451 Гражданского кодекса РФ).

#### Экономия подрядчика.

В случаях, когда фактические расходы подрядчика оказались меньше тех, которые учитывались при определении цены работы, подрядчик сохраняет право на оплату работ по цене, предусмотренной договором подряда. То есть подрядчик, выполняя работы на свой "страх и риск", может использовать такие материалы, оборудование, технологию производства работ, которые позволят уменьшить его расходы на выполнение работ. Это стимулирует подрядчика на использование прогрессивных технологий производства работ, на снижение издержек производства.

В то же время при снижении качества работ вследствие неоправданной экономии, допущенной подрядчиком, заказчик вправе требовать уменьшения установленной цены договора подряда. При этом бремя доказывания снижения качества работ лежит на заказчике.

В договоре подряда также может быть предусмотрено распределение полученной подрядчиком экономии между сторонами.

#### Порядок оплаты работы.

Статьей 711 Гражданского кодекса РФ предусмотрено общее правило об оплате работы заказчиком после ее окончательной сдачи, но при условии, что работа выполнена надлежащим образом и в срок. Однако по соглашению сторон возможен иной порядок расчетов, и при заключении договора подряда часто предусматривается оплата работ по этапам (в строительстве) и выдача подрядчику аванса или задатка (строительство, бытовые услуги).

Порядок оплаты работы для договоров подряда имеет большое значение, поскольку значительные затраты в процессе производства работ ложатся тяжелым бременем на подрядчика. Учитывая большую величину расходов подрядчика, особенно при производстве строительных работ, изготовлении сложного оборудования на заказ, договором подряда обычно предусматривается предварительное финансирование подрядчика за счет средств заказчика. Порядок финансирования подрядных работ зависит в первую очередь от характера работ и поставляемых для производства работ материалов и оборудования. На порядок финансирования

также влияют такие факторы, как необходимость мобилизации до начала работ, этапность работ, поручительства и гарантии третьих лиц.

В то же время определение аванса действующее законодательство не дает, хотя он широко применяется на практике. Принято считать, что аванс - это сумма, которая уплачивается в счет денежного обязательства вперед и не носит обеспечительного характера, присущего задатку. Как правило, на объектах строительства предусматривается авансирование части стоимости подрядных работ до 30% от годового лимита капитальных вложений или от стоимости договора.

Право подрядчика на удержание.

Право удержания подрядчиком результата произведенных работ, принадлежащего заказчику оборудования, материалов и иного имущества, переданного подрядчику, возникает у него в случае нарушения заказчиком своих обязанностей по оплате работ в соответствии с условиями договора. Право подрядчика на удержание возникает при неуплате заказчиком не только установленной цены подряда, но и иной суммы, причитающейся подрядчику в связи с выполнением договора. Эти иные суммы включают в себя разнообразные платежи заказчика, в том числе убытки, задолженность по взаимным расчетам, согласованный авансовый платеж, причитающуюся подрядчику неустойку и т.д.

Подрядчик имеет право удерживать указанное имущество до тех пор, пока обязательство по оплате работ не будет выполнено. Этим правом подрядчик может воспользоваться только в случае, если договором не будет предусмотрен отказ подрядчика от права удержания. Общие правила об удержании как способе обеспечения обязательств приведены в ст. ст. 359 - 360 Гражданского кодекса РФ.

Обратите внимание! Заказчик обязан в случае правомерного удержания помимо оплаты задолженности компенсировать расходы подрядчика, которые подрядчик понес в связи с обеспечением сохранности удерживаемых вещей и поддержанием их в надлежащем состоянии.

При неосновательном применении удержания подрядчик обязан в соответствии с общими нормами гражданского права возместить заказчику причиненные ему убытки (ст. 393 Гражданского кодекса РФ).

Выполнение работы с использованием материала заказчика.

Статья 713 Гражданского кодекса РФ устанавливает исключение из общего правила (ст. 704 Гражданского кодекса РФ), согласно которому работа выполняется изданием подрядчика из его материалов.

При выполнении работы из материала заказчика подрядчик принимает материал, находящийся в собственности заказчика, для последующей переработки (спецификации) материала в процессе выполнения работ. Это означает, что из одной вещи - материала, представленного заказчиком, в результате произведенных работ получается другая вещь, а исходный материал прекращает свое существование. Следовательно, при заключении договора передаваемый материал должен быть с достаточной степенью точности идентифицирован, и объективные данные об этом материале, а именно его точное наименование и описание, включающее данные о количестве и качестве передаваемого материала, должны быть зафиксированы в договоре либо ином документе, выдаваемом заказчику. Цена материала, передаваемого подрядчику, определяется совместно заказчиком и подрядчиком и указывается в договоре.

Если работа выполняется полностью или частично из материала заказчика, подрядчик отвечает перед заказчиком за сохранность этого материала и правильное его использование. Подрядчик обязан предупредить заказчика о непригодности либо недоброкачественности переданного заказчиком материала, а также представить отчет об израсходовании материала и возратить его остаток. Подрядчик освобождается от ответственности за полную или частичную утрату (повреждение) материала, принятого от заказчика, если заказчик предупрежден подрядчиком об особых свойствах материала, которые могут повлечь за собой его полную или частичную утрату (повреждение).

Ответственность подрядчика за несохранность предоставленного заказчиком имущества.

На время выполнения работ заказчик по условиям заключенного между ним и подрядчиком договора может предоставлять во владение и пользование подрядчику обусловленные договором материалы, оборудование, иное имущество, необходимое для выполнения подрядных работ. Если по характеру договора подряда требуется переработка вещи, принадлежащей заказчику, то заказчик передает вещь во владение подрядчику.

В связи с этим подрядчик несет ответственность за несохранность названного имущества заказчика независимо от правового основания его предоставления (договоры подряда, аренды и т.д.) и даже при отсутствии надлежаще оформленного правового основания.

Однако при оценке ответственности подрядчика необходимо учитывать, что в договорах подряда, особенно на ведение работ по реконструкции объекта, может быть предусмотрено

условие о возложении охраны стройплощадки и находящегося здесь имущества на заказчика. В таких ситуациях подрядчик должен нести ответственность, только если будет доказано совершение им действий, повлекших за собой несохранность имущества заказчика, находившегося во владении подрядчика.

Обстоятельства, о которых подрядчик обязан предупредить заказчика.

Подрядчик обязан предупредить заказчика и до получения от него указаний приостановить работу при обнаружении:

- непригодности или недоброкачества предоставленных заказчиком материала, оборудования, технической документации или переданной для переработки (обработки) вещи;
- возможных неблагоприятных для заказчика последствий выполнения его указаний о способе исполнения работы;
- иных, не зависящих от подрядчика обстоятельств, которые грозят годности или прочности результатов выполняемой работы либо создают невозможность ее завершения в срок.

Обратите внимание! Предупреждение заказчика должно быть сделано немедленно, т.е. не носить общего характера, а быть подтвержденным соответствующими данными и техническими аргументами.

Подрядчик, не предупредивший заказчика об указанных обстоятельствах либо продолживший работу, не дожидаясь истечения указанного в договоре срока, а при его отсутствии разумного срока для ответа на предупреждение или несмотря на своевременное указание заказчика о прекращении работы, теряет право ссылаться в дальнейшем на наступление таких обстоятельств.

С другой стороны, если заказчик, получивший предупреждение подрядчика, не принимает необходимых мер, подрядчик вправе отказаться от договора и требовать возмещения убытков. Отказ от исполнения договора в данном случае является правом, а не обязанностью подрядчика. Риск возможных неблагоприятных последствий в случае продолжения работы при наличии обстоятельств, о которых подрядчик надлежащим образом предупредил заказчика, полностью ложится на последнего.

Содействие заказчика.

Обязанность заказчика оказывать содействие подрядчику возникает лишь в случае, если это специально предусмотрено договором.

При неисполнении заказчиком этой обязанности подрядчик вправе требовать возмещения причиненных убытков, включая дополнительные издержки, вызванные простоем, либо перенесения сроков исполнения работы, либо увеличения указанной в договоре цены работы.

В случаях, когда исполнение работы по договору подряда стало невозможным вследствие действий или упущений заказчика, подрядчик сохраняет право на уплату ему указанной в договоре цены с учетом выполненной части работы.

Неисполнение заказчиком встречных обязанностей по договору подряда.

Подрядчик вправе не приступать к работе, а начатую работу приостановить в случаях, когда нарушение заказчиком своих обязанностей по договору подряда, в частности непредоставление материала, оборудования, технической документации или подлежащей переработке (обработке) вещи, препятствует исполнению договора подрядчиком, а также при наличии обстоятельств, очевидно свидетельствующих о том, что исполнение указанных обязанностей не будет произведено в установленный срок. В этом случае вправе отказаться от исполнения договора и потребовать возмещения убытков.

Приемка заказчиком работы, выполненной подрядчиком.

Заказчик обязан в сроки и в порядке, которые предусмотрены договором подряда, с участием подрядчика осмотреть и принять выполненную работу (ее результат), а при обнаружении отступлений от договора, ухудшающих результат работы, или иных недостатков в работе немедленно заявить об этом подрядчику.

В случае если заказчик обнаружил недостатки в работе при ее приемке, то он вправе ссылаться на них в случаях, если в акте либо в ином документе, удостоверяющем приемку, были оговорены эти недостатки либо возможность последующего предъявления требования об их устранении. При этом заказчик, принявший работу без проверки, лишается права ссылаться на недостатки работы, которые могли быть установлены при обычном способе ее приемки (явные недостатки). Под явными недостатками понимаются такие недостатки, которые могут быть обнаружены при обычном способе ее приемки, то есть без применения способов проверки, требующих участия специалиста и значительных затрат времени.

В случае, если заказчик обнаружил после приемки скрытые недостатки (которые не могут быть установлены при обычном способе приемки), в том числе такие, которые были умышленно скрыты подрядчиком, то он обязан известить об этом подрядчика в разумный срок по их обнаружении. Однако следует учитывать возможное наличие в подряде гарантийного срока и



установление для подряда без гарантии предельного срока для выявления недостатков по качеству в пределах двух лет (ст. 724 Гражданского кодекса РФ).

При возникновении между заказчиком и подрядчиком спора по поводу недостатков выполненной работы или их причин назначается экспертиза. Расходы на экспертизу несет подрядчик, за исключением случаев, когда экспертизой установлено отсутствие нарушений подрядчиком договора подряда или причинной связи между действиями подрядчика и обнаруженными недостатками. В указанных случаях расходы на экспертизу несет сторона, потребовавшая назначения экспертизы, а если она назначена по соглашению между сторонами, обе стороны поровну.

При уклонении заказчика от принятия выполненной работы подрядчик вправе по истечении месяца со дня, когда согласно договору результат работы должен был быть передан заказчику, и при условии последующего двукратного предупреждения заказчика продать результат работы, а вырученную сумму, за вычетом всех причитающихся подрядчику платежей, внести на имя заказчика в депозит в порядке, предусмотренном ст. 327 Гражданского кодекса РФ. При этом если уклонение заказчика от принятия выполненной работы повлекло за собой просрочку в сдаче работы, то риск случайной гибели изготовленной (переработанной или обработанной) вещи признается перешедшим к заказчику в момент, когда передача вещи должна была состояться.

Качество работы.

Качество работы должно определяться в договоре подряда, а при неполноте его условий - соответствовать обычным требованиям. В зависимости от предмета подряда качество работы может быть определено в самом договоре, приложении к нему (описание, чертежи и т.д.) или же сформулировано в виде отсылки к иному документу (стандарту, руководству и т.д.). Возможно также выполнение подряда по образцу (рисунку).

Общими критериями, которым должно соответствовать качество работы являются:

- обычно предъявляемые требования к работам соответствующего рода;
- пригодность в пределах разумного срока;
- обычное использование.

Однако переход к оценке качества результата выполненной подрядчиком работы по общим критериям ее соответствия, обычно предъявляемым требованиям допускается лишь в случае отсутствия или неполноты условий договора, позволяющих определить требования к качеству результата работы.

Подрядчик может принять на себя по договору обязанность выполнить работу, отвечающую требованиям к качеству, более высоким по сравнению с установленными обязательными для сторон требованиями.

Подрядчик также обязан соблюдать требования к работе, предписанные законом, правовыми актами или в установленном ими порядке. Названные требования по качеству для отдельных видов подряда различны и сформулированы в разных правовых документах: стандартах, технических требованиях, нормах и правилах по строительству и т.д.

Гарантия качества работы.

Гарантийный срок в договоре подряда - это срок, в течение которого результат работы должен соответствовать условиям договора о качестве работы. В течение гарантийного срока в случае обнаружения недостатков подрядчик обязан безвозмездно и в разумный срок устранить обнаруженные недостатки, а заказчик вправе требовать от подрядчика их своевременного устранения. Гарантийный срок на результаты произведенных работ устанавливается в силу закона, иных правовых актов, обычаев делового оборота, а также в результате соглашения между сторонами.

Гарантия качества результата работы, если иное не предусмотрено договором подряда, распространяется на все, составляющее результат работы.

Ответственность подрядчика за ненадлежащее качество работы.

В случаях, когда работа выполнена подрядчиком некачественно и результат работы является непригодным для предусмотренного в договоре использования (либо при отсутствии в договоре соответствующего условия непригодности для обычного использования) заказчик вправе (если иное не установлено законом или договором) по своему выбору потребовать от подрядчика:

- безвозмездного устранения недостатков в разумный срок;
- соразмерного уменьшения установленной за работу цены;
- возмещения своих расходов на устранение недостатков, когда право заказчика устранять их предусмотрено в договоре подряда.

В случае неустранения подрядчиком недостатков работ в разумный срок или существенного и неустраняемого характера таких недостатков заказчик вправе отказаться от договора и требовать возмещения убытков.

При наличии технической возможности подрядчик вправе безвозмездно выполнить работу заново с возмещением заказчику причиненных просрочкой исполнения убытков. Однако это возможно лишь в случае сохранения у заказчика интереса в выполнении работы и его согласия.

Без получения согласия заказчика на проведение работы заново подрядчик рискует понести двойные убытки, связанные с потерей интереса заказчика к выполнению работы и односторонним отказом последнего от исполнения договора подряда.

Условие договора об освобождении подрядчика от ответственности за определенные недостатки является ничтожным, если доказано, что такие недостатки возникли вследствие виновных действий или бездействия подрядчика. Бремя доказывания в этом случае возлагается на заказчика, поэтому ему необходимо с достаточной степенью осмотрительности подходить к формулированию такого рода условий договора.

Подрядчик, предоставивший материал для выполнения работы, отвечает за его качество по правилам об ответственности продавца за товары ненадлежащего качества (ст. 475 Гражданского кодекса РФ).

Сроки обнаружения ненадлежащего качества результата работы.

В случае, когда на результат работы не установлен гарантийный срок, требования, связанные с недостатками результата работы, могут быть предъявлены заказчиком при условии, что они были обнаружены в разумный срок, но в пределах двух лет со дня передачи результата работы (если иные сроки не установлены законом, договором или обычаями делового оборота). Разумный срок должен определяться с учетом всех обстоятельств и, прежде всего, предмета подряда и характера самого недостатка.

Заказчик имеет право предъявить требования, связанные с недостатками результата работы, обнаруженными в течение гарантийного срока.

В случае, если гарантийный срок по договору составляет менее двух лет, и недостатки результата работы обнаружены заказчиком по истечении гарантийного срока, но в пределах двух лет со дня передачи работы, подрядчик несет ответственность в том случае, если заказчик докажет, что недостатки возникли до передачи результата работы заказчику или по причинам, возникшим до этого момента.

Давность по искам о ненадлежащем качестве работы.

Статьей 725 Гражданского кодекса РФ установлен сокращенный срок исковой давности в один год для требований заказчика по качеству выполненных подрядных работ, а в отношении зданий и сооружений, когда необходим более длительный период проверки их качества, предусматривается применение общего срока давности в три года. Под исковой давностью понимается период времени, с истечением которого погашается возможность принудительного осуществления гражданского права путем предъявления иска в судебные органы.

Давность в три года в отношении зданий и сооружений следует применять, если объектом подряда были работы по возведению, реконструкции или ремонту зданий и сооружений. Когда подрядные работы были лишь внешне связаны с названными объектами (малярные, стекольные и аналогичные работы), для применения более длительного срока давности нет основания.

Следует отметить, что в ст. 725 Гражданского кодекса РФ речь идет о давности по требованиям в связи с ненадлежащим качеством работы, и нет указаний о сроках давности по другим требованиям, вытекающим из договора подряда (нарушение сроков исполнения, расчетные споры и т.д.). По таким требованиям надлежит руководствоваться общим сроком давности в три года, установленным ст. 196 Гражданского кодекса РФ, и начислять их течение по правилам ст. 200 ГК РФ.

Течение срока исковой давности начинается со дня приемки результата работы в целом, если результат работы был принят заказчиком по частям. При наличии установленного гарантийного срока и при условии, что заявление по поводу недостатков результата работы сделано в пределах этого гарантийного срока, течение срока исковой давности начинается со дня заявления о недостатках.

Обязанность подрядчика передать информацию заказчику.

Обязанность подрядчика передать заказчику информацию об объекте подряда не носит общеобязывающего характера и возникает в двух случаях:

- когда это предусмотрено договором;
- когда без такой информации невозможно использование работы для ее целей.

Объем информации в первом случае должен согласовываться в договоре, во втором - определяться технической сложностью и новизной объекта подряда, а также условиями договора.

Подрядчик несет ответственность как за просрочку в передаче информации, так и за ее недостатки, наличие которых повлекло для заказчика имущественный ущерб.

Конфиденциальность полученной сторонами информации.

Часто стороны еще на этапе преддоговорной работы обмениваются информацией. В соответствии со ст. 139 Гражданского кодекса РФ информация составляет коммерческую тайну в случае, когда информация имеет действительную или потенциальную коммерческую ценность в силу неизвестности ее третьим лицам, к ней нет свободного доступа на законном основании, и обладатель информации принимает меры к охране ее конфиденциальности. Понятием "коммерческая тайна" охватывается любая информация, если ее засекречивание необходимо для

выполнения задач, стоящих перед носителем этой информации с целью получения максимальной прибыли и достижения добросовестного преимущества над конкурентами. Не все сведения могут составлять коммерческую тайну. В целях обеспечения нормальной деятельности органов власти, безопасности, здоровья и жизни граждан государство в нормативном порядке определяет круг сведений, которые нельзя относить к коммерческой тайне. Перечень таких сведений определяется в нормативных документах органов исполнительной власти.

Порядок и условия пользования такой информацией определяются соглашением сторон.

Нарушение стороной договора подряда обязанности сохранять конфиденциальность определенной информации порождает у другой стороны право требовать возмещения причиненных этим нарушением убытков.

Возвращение подрядчиком имущества, переданного заказчиком.

В случаях, когда заказчик на основании п. 2 ст. 715 Гражданского кодекса РФ (когда подрядчик не приступает своевременно к исполнению договора подряда или же выполняет работу настолько медленно, что окончание ее к сроку становится явно невозможным) или п. 3 ст. 723 Гражданского кодекса РФ (при наличии существенных и неустранимых недостатков результата работы, либо в результате неустранения подрядчиком в разумный срок имеющихся недостатков) расторгает договор подряда, подрядчик обязан возвратить предоставленные заказчиком материалы, оборудование, переданную для переработки (обработки) вещь и иное имущество либо передать их указанному заказчиком лицу, а если это оказалось невозможным, - возместить стоимость материалов, оборудования и иного имущества.

Расходы по возврату подрядчиком имущества, предоставленного заказчиком, должен нести подрядчик, если иные условия возврата не были оговорены в договоре подряда. Однако если имущество возвращается указанному заказчиком лицу и такой возврат связан со значительными дополнительными расходами (отдаленность такого лица, особые свойства возвращаемого имущества, отсутствие обычного транспорта и т.д.), подрядчик вправе претендовать на возмещение таких дополнительных затрат.

При этом подрядчик несет перед заказчиком ответственность за несохранность возвращаемого имущества.

Последствия прекращения договора подряда до приемки результата работы.

В случае прекращения договора подряда до приемки заказчиком результата работы, выполненной подрядчиком, заказчик вправе требовать передачи ему результата незавершенной работы с компенсацией подрядчику произведенных затрат. Применение вышеуказанных последствий является правом, а не обязанностью заказчика, и он может этим своим правом и не воспользоваться. Соответственно, подрядчик не вправе требовать от заказчика принятия незавершенного объекта и выплаты компенсации за произведенные затраты.

Затраты, которые заказчик обязан компенсировать подрядчику, должны определяться исходя из цены подряда и с учетом времени извещения подрядчика об отказе заказчика от договора.

## 2.2. Строительный подряд

Важнейший пункт, который должен содержать любой договор, в том числе и договор строительного подряда, - это предмет договора. Отсутствие этого пункта или нечеткое определение его в тексте - первое из оснований, по которому можно считать договор незаключенным. Причем это не зависит от того, насколько полно будут урегулированы все остальные условия.

Согласно ст. 740 Гражданского кодекса РФ по договору строительного подряда подрядчик обязуется в установленный договором срок построить по заданию заказчика определенный объект либо выполнить иные строительные работы, а заказчик обязуется создать подрядчику необходимые условия для выполнения работ, принять их результат и уплатить обусловленную цену. Договор строительного подряда может заключаться на строительство или реконструкцию предприятия, здания (в том числе жилого дома), сооружения или иного объекта, а также на выполнение монтажных, пусконаладочных и иных неразрывно связанных со строящимся объектом работ, а также на работы по капитальному ремонту зданий и сооружений.

Каким же образом стороны должны определить предмет договора строительного подряда?

Прежде всего, нужно уже в тексте самого договора дать характеристику объекта строительства или иных работ, связанных с объектом строительства. В частности, статья договора, посвященная предмету, должна содержать:

- наименование объекта строительства (в том числе, когда заключается договор на выполнение монтажных, пусконаладочных и иных работ, неразрывно связанных со строящимся объектом);
- месторасположение объекта строительства;

- характеристику проектной документации (кем и когда утвержден или будет утвержден проект);

- перечень монтажных, пусконаладочных и иных работ, неразрывно связанных со строящимся объектом, которые обязан осуществить подрядчик.

Давая характеристику объекта строительства, стороны могут указать, в каких целях заказчик собирается этот объект использовать. Указание целей строительства объекта может помочь, если возникнет спор о качестве работ, необходимости предоставления информации об эксплуатации объекта и т.д.

Предмет договора более подробно излагается в технической документации, определяющей объем, содержание работ и другие предъявляемые к ним требования.

Обратите внимание! При строительном подряде риск случайной гибели или случайного повреждения объекта строительства до приемки этого объекта заказчиком несет подрядчик (п. 1 ст. 741 Гражданского кодекса РФ). При этом указанное правило является императивным и не может быть изменено договором.

Однако подрядчик вправе требовать оплаты выполненных работ, если объект строительства до его приемки заказчиком погиб или поврежден вследствие недоброкачества предоставленного заказчиком материала (деталей, конструкций) или оборудования либо исполнения ошибочных указаний заказчика.

По желанию сторон объект строительства может быть застрахован от риска случайной гибели или случайного повреждения объекта строительства, материала, оборудования и другого имущества, используемых при строительстве. Либо может быть застрахована ответственность за причинение при осуществлении строительства вреда другим лицам.

При выполнении договора строительного подряда обязательно наличие технической документации и сметы, определяющей цену и объем работ по договору. Состав и содержание технической документации, а также определение срока ее предоставления и стороны, обязанной предоставить техническую документацию, являются существенными условиями договора строительного подряда, в отсутствие которых договор признается незаключенным (п. 1 ст. 432 Гражданского кодекса РФ).

Назначение технической документации состоит в том, что она устанавливает, какие по объему и содержанию работы должен выполнять подрядчик, а также и то, каким требованиям, прежде всего с точки зрения их качества, работы должны соответствовать. Смета, в свою очередь, представляет собой денежное выражение подлежащих выполнению работ.

Определение. Градостроительный кодекс РФ называет проектной документацией графические и текстовые материалы, определяющие объемно-планировочные, конструктивные и технические решения для строительства, реконструкции и капитального ремонта зданий, сооружений и их частей, а также благоустройство их земельных участков (ст. 61). Разработка, финансирование, утверждение и определение порядка использования проектной документации осуществляется по инициативе заказчика и за его счет.

Как правило, проектная документация и смета составляются на каждый объект постройки, реконструкции или расширения.

Наличие технической документации и сметы определяет объем обязанностей подрядчика, в результате чего устанавливаются пределы того, что стороны в рамках договора могут требовать друг от друга.

Заказчик вправе вносить изменения в техническую документацию при условии, если вызываемые этим дополнительные работы по стоимости не превышают десяти процентов указанной в смете общей стоимости строительства и не меняют характера предусмотренных в договоре строительного подряда работ. В случае если такие изменения составляют более десяти процентов, то в этом случае требуется согласие подрядчика (ст. 744 Гражданского кодекса РФ).

В свою очередь подрядчик вправе потребовать в судебном порядке пересмотра сметы, если по не зависящим от него причинам стоимость работ превысила смету не менее чем на десять процентов.

По общему правилу обязанность по обеспечению строительства материалами возлагается на подрядчика. Однако договором строительного подряда может быть предусмотрено, что обеспечение строительства материалами в целом или в определенной части осуществляет заказчик. Сторона, обязанная обеспечить строительство материалами и оборудованием, несет риск как виновной, так и случайно возникшей невозможности использования предоставленных ей материалов и оборудования. При этом правом подрядчика является отказ от договора строительного подряда и требование от заказчика уплаты цены договора пропорционально

выполненной части работ, в том случае если предоставленные заказчиком материалы невозможно использовать без ухудшения качества выполняемых работ (ст. 745 Гражданского кодекса РФ).

Особо следует отметить, что новые, в том числе ввозимые из-за рубежа, материалы, изделия, конструкции и технологии, требования к которым не регламентированы действующими СНиПами, ГОСТами, ТУ и др., могут применяться в строительстве только после подтверждения их пригодности для строительства и эксплуатации объектов на территории РФ (Постановление Правительства РФ от 27 декабря 1997 г. N 1636 "О Правилах подтверждения пригодности новых материалов, изделий, конструкций и технологий для применения в строительстве"). Соответствующим документом, предъявление которого обязательно и для подрядчика, и для заказчика, служит Техническое свидетельство, выдаваемое в установленном порядке.

Оплата выполненных подрядчиком работ производится заказчиком в размере, предусмотренном сметой, в сроки и в порядке, которые установлены законом или договором строительного подряда. При отсутствии соответствующих указаний в законе или договоре оплата работ производится после окончательной сдачи результатов работы при условии, что работа выполнена надлежащим образом и в согласованный срок, либо с согласия заказчика досрочно.

Заказчик по договору подряда имеет две основные обязанности, а именно: принять результат работ, выполненных в точном соответствии с заданием заказчика, и оплатить работу.

Обратите внимание! Спецификой договоров строительного подряда обусловлено наличие дополнительных обязанностей заказчика, к которым прежде всего относится предоставление земельного участка, необходимого для производства работ. Требование о передаче земельного участка не применяется в случаях проведения строительных работ в зданиях или сооружениях, когда фронт выполнения работ непосредственно не связан с земельным участком. В этом случае указанное требование трансформируется в обязанность заказчика обеспечить площадку для выполнения работ подрядчиком. При этом необходимо отметить, что условия о площади и состоянии предоставляемого заказчиком для строительства земельного участка не относятся к существенным условиям договора строительного подряда.

Другими дополнительными обязанностями заказчика по договору могут быть передача подрядчику в пользование необходимые для осуществления работ здания и сооружения, обеспечение транспортировки грузов в его адрес, временная подводка сетей энергоснабжения, водо- и паропровода, а также оказание других услуг.

Подрядчик обладает исключительным правом организации и осуществления оперативно-хозяйственной деятельности. По этой причине он не обязан выполнять указания заказчика, которые являются вмешательством в эту деятельность. Однако заказчик вправе осуществлять контроль и надзор за ходом и качеством выполняемых работ, соблюдением сроков их выполнения (графика), качеством предоставленных подрядчиком материалов, а также правильностью использования подрядчиком материалов заказчика, не вмешиваясь при этом в оперативно-хозяйственную деятельность подрядчика.

Основной целью осуществления контроля и надзора за ходом и качеством выполняемых строительных работ для заказчика является оперативное реагирование на меняющуюся ситуацию в процессе производства строительных работ, которое позволяет совместно с подрядчиком вносить необходимые изменения в рабочую документацию. При этом технический надзор осуществляется заказчиком в течение всего периода строительства. К основным задачам технического надзора относится контроль за соблюдением проектных решений, сроков строительства и требований нормативных документов, контроль качества строительно-монтажных работ, контроль за устранением выявленных дефектов в проектно-сметной документации, пересмотр в случае необходимости отдельных положений проектно-сметной документации, проверка наличия документов, удостоверяющих качество используемых при выполнении строительных работ конструкций, изделий и материалов, освидетельствование и оценка скрытых работ.

Заказчик, обнаруживший при осуществлении контроля и надзора за выполнением работ отступления от условий договора, которые могут ухудшить качество работ, или иные их недостатки, обязан немедленно заявить об этом подрядчику. Если заказчик не сделал этого, то в дальнейшем он не может ссылаться на обнаруженные им недостатки. При этом обязанностью подрядчика является исполнение полученных в ходе строительства указаний заказчика (если такие указания не противоречат условиям договора и не представляют собой вмешательство в оперативно-хозяйственную деятельность подрядчика).

Правом заказчика при осуществлении контроля и надзора за строительством и принятия от его имени решений во взаимоотношениях с подрядчиком является заключение самостоятельно без согласия подрядчика договора об оказании заказчику услуг такого рода с соответствующим инженером (инженерной организацией). В этом случае в договоре строительного подряда определяются функции такого инженера (инженерной организации), связанные с последствиями

его действий для подрядчика. Целью заключения такого договора с инженером или инженерной организацией является реализация правомочий заказчика по осуществлению контроля и надзора. Поэтому для совершения от имени заказчика юридических действий инженер или инженерная организация должны иметь доверенность, выданную заказчиком.

Реализация договора строительного подряда порождает большое количество отношений как между заказчиком и подрядчиком, так и между сторонами договора и третьими лицами. Эти отношения регулируются помимо норм гражданского права нормами административного, природоохранного, земельного и других отраслей права. В качестве субъектов таких правоотношений выступают государственные надзорные и разрешительные органы, органы местного самоуправления. Их деятельность может создавать препятствия к надлежащему выполнению договора подряда. Также препятствиями могут являться обстоятельства природного характера, которые оказывают значительное влияние на надлежащее выполнение подрядного договора. Поэтому каждая из сторон обязана принять все зависящие от нее разумные меры по устранению таких препятствий (ст. 750 Гражданского кодекса РФ).

Неисполнение стороной по договору строительного подряда обязанности по сотрудничеству может учитываться при применении меры ответственности за неисполнение договорного обязательства. Это означает, что заказчик, не исполняя обязанности, возложенные на него договором строительного подряда, не вправе требовать с подрядчика соблюдения сроков сдачи объекта в случае, когда такая задержка вызвана бездействием самого заказчика.

Обратите внимание! В обязанности подрядчика также входит соблюдение требований закона и иных правовых актов об охране окружающей среды и о безопасности строительных работ. Подрядчик несет ответственность за нарушение указанных требований (ст. 751 Гражданского кодекса РФ). При этом правила ст. 751 Гражданского кодекса РФ носят императивный характер и не могут быть изменены соглашением сторон договора строительного подряда.

Подрядчик обязан строго соблюдать требования природоохранного законодательства, к которому прежде всего относятся Федеральный закон от 10 января 2002 г. N 7-ФЗ "Об охране окружающей среды", Закон РФ "О недрах", а также Лесной кодекс Российской Федерации.

Вопросы безопасности строительных работ регулируются СНиПами, иными нормативными актами, а также нормами трудового законодательства. Подрядчик несет ответственность за все, что может произойти как с персоналом подрядчика, так и с третьими лицами, причем ответственность наступает как во время производства работ, так и после принятия работ заказчиком в течение десяти лет.

Наряду с общими правилами существуют также специальные правила безопасности, отражающие особенности отдельных объектов. Так, Федеральный закон от 21 июля 1997 г. N 117-ФЗ "О безопасности гидротехнических сооружений" возлагает на собственника гидротехнического сооружения и эксплуатирующую организацию обязанность обеспечить соблюдение норм и правил безопасности гидротехнических сооружений при их строительстве, вводе в эксплуатацию, эксплуатации, ремонте, реконструкции, консервации, выводе из эксплуатации и ликвидации. На стадии проектирования, строительства, ввода в эксплуатацию, выводе из эксплуатации гидротехнического сооружения, а также его реконструкции, капитального ремонта, восстановления либо консервации необходимо составить декларацию безопасности, которая подлежит утверждению в органах надзора за безопасностью гидротехнических сооружений. Только после этого выдается разрешение на строительство, ввод в эксплуатацию, вывод из эксплуатации, реконструкцию, капитальный ремонт, восстановление или консервацию гидротехнических сооружений. При этом сама декларация подлежит (в т.ч. на стадии проектирования) государственной экспертизе, проводимой в установленном Правительством РФ порядке.

Обратите внимание! Подрядчик также не вправе использовать в ходе осуществления работ материалы и оборудование, предоставленные заказчиком, или выполнять его указания, если это может привести к нарушению обязательных для сторон требований к охране окружающей среды и безопасности строительных работ.

При нарушении требований о безопасности руководствуются нормами гл. 59 Гражданского кодекса РФ. В силу ст. 1079 Гражданского кодекса РФ строительная и иная связанная с ней деятельность рассматриваются как создающие повышенную опасность для окружающих, и ответственность в таких случаях должен нести владелец источника такой опасности. В этой роли выступает подрядчик. Как владелец источника повышенной опасности он отвечает независимо ни от своей вины, ни от того, причинен ли вред использованием строительной машины или упавшим с крыши кирпичом.

Если по не зависящим от сторон причинам работы по договору приостановлены и объект строительства законсервирован, заказчик обязан оплатить подрядчику в полном объеме выполненные до момента консервации работы, а также возместить расходы, вызванные необходимостью прекращения работ и консервацией строительства, с зачетом выгод, которые подрядчик получил или мог получить вследствие прекращения работ. Наиболее распространенные случаи - консервация, вызванная явлениями стихийного характера, широкомасштабных военных действий и невыделением инвестиций. Консервация обычно оформляется соглашением. Стороны могут установить в нем условия, на которых строительство будет впоследствии возобновлено.

На стадии сдачи-приемки работ каждая из сторон несет определенные обязанности. Заказчик, получивший сообщение подрядчика о готовности к сдаче результата выполненных работ, немедленно приступает к его приемке. Заказчик производит приемку объекта на основании результатов проведенных им обследований, проверок, контрольных испытаний и измерений, представленных подрядчиком документов, подтверждающих соответствие принимаемого объекта утвержденному проекту, нормам, правилам и стандартам, а также заключений органов надзора.

Порядок проведения работ по приемке объекта, стадии приемки, объем контроля и методы испытаний принимаются в соответствии с требованиями стандартов, строительных норм и правил, а также с указаниями проектной или технологической документации. Оформление сдачи результата работ подрядчиком и приемка его заказчиком производится путем подписания сторонами акта сдачи-приемки. При отказе одной из сторон от подписания акта в нем делается отметка об этом, и акт подписывается другой стороной. При этом односторонний акт сдачи или приемки результата работ может быть признан судом недействительным лишь в случае, если мотивы отказа от подписания акта признаны им обоснованными.

Просрочка заказчика в приемке предмета договора переносит на него риск его случайной гибели или случайного повреждения, а также дает подрядчику право на возмещение причиненных просрочкой убытков.

Обратите внимание! Приемка работ может осуществляться только при положительном результате предварительных испытаний, если наличие таких испытаний предусмотрено законом или договором строительного подряда либо вытекает из характера работ, выполняемых по договору. В случае, когда первоначально предварительные испытания дали отрицательный результат, необходимо провести такие испытания повторно. При отсутствии положительных результатов испытаний заказчик имеет право отказаться от подписания акта приемки работ. В этом случае мотивы отказа от подписания акта признаются обоснованными.

Заказчик также вправе отказаться от приемки результата работ в случае обнаружения недостатков, которые исключают возможность его использования для указанной в договоре строительного подряда цели и не могут быть устранены подрядчиком или заказчиком.

Статьей 754 ГК РФ определяется ответственность подрядчика за качество работ. Так, подрядчик несет ответственность перед заказчиком за допущенные отступления от требований, предусмотренных в технической документации и в обязательных для сторон строительных нормах и правилах, а также за недостижение указанных в технической документации показателей объекта строительства, в том числе таких, как производственная мощность предприятия. При реконструкции (обновлении, перестройке, реставрации и т.п.) здания или сооружения на подрядчика возлагается ответственность за снижение или потерю прочности, устойчивости, надежности здания, сооружения или его части.

Подрядчик является ответственным за любые отступления от технической документации, в том числе и мелкие. Тем не менее от ответственности за мелкие отступления от технической документации подрядчик освобождается, если докажет отсутствие их влияния на результаты строительства. Оценку размера отступления дает суд с учетом конкретных обстоятельств дела, в частности таких, как стоимость работ, их характер и т.п.

Показатели объекта и возможность его эксплуатации согласно требованиям технической документации определяются заказчиком в период проведения эксплуатационных гарантийных испытаний (гарантийной эксплуатации) до приемки объекта заказчиком. Гарантийный срок начинается течь с момента приемки объекта. В течение этого срока подрядчик гарантирует соответствие параметров объекта заданным и возможность его эксплуатации. Если в течение гарантийного срока выявится, что отдельные виды работ или объект в целом при условии нормальной эксплуатации заказчиком имеют недостатки, которые являются следствием ненадлежащего выполнения подрядчиком своих обязанностей по договору подряда, то заказчик вправе в разумный срок с момента обнаружения такого недостатка заявить требование подрядчику об его устранении. Под нормальной эксплуатацией объекта заказчиком понимается эксплуатация объекта по его назначению при условии надлежащего содержания и обслуживания объекта согласно инструкции по эксплуатации, а при ее отсутствии - согласно обычным

требованиям, предъявляемым к содержанию и обслуживанию подобных объектов. Следует отметить, что если гарантийный срок на результаты работ по договору подряда установлен законом, то договором он может быть изменен только в сторону его увеличения. Соглашение об уменьшении гарантийного срока по сравнению с предусмотренным законом ничтожно.

Перерыв в течение гарантийного срока наступает соответственно перерыву эксплуатации объекта по причинам наличия недостатков, за которые отвечает подрядчик. Этот период состоит из двух составляющих, а именно: периода, когда эксплуатация объекта была невозможна вследствие выявленных дефектов с момента их выявления и до момента начала работ по их устранению, и периода производства ремонтных работ по устранению выявленных недостатков. Договором может устанавливаться дифференциация ответственности подрядчика по данным периодам.

Сроки обнаружения ненадлежащего качества строительных работ указаны в ст. 756 Гражданского кодекса РФ. С учетом особенностей обнаружения недостатков результатов строительных работ установлен повышенный предельный срок обнаружения недостатков, который составляет пять лет, в отличие от двух лет установленный для договоров подряда по общим правилам. Данный пятилетний предел имеет в виду как превышающие этот предел гарантийные, так и общие сроки, длительность которых свыше пяти лет установлена законом, договором или обычаями делового оборота.

Обратите внимание! Договором строительного подряда может быть предусмотрена обязанность подрядчика устранять по требованию заказчика и за его счет недостатки, за которые подрядчик не несет ответственности. Подрядчик вправе отказаться от выполнения таких обязанностей в случаях, когда устранение недостатков не связано непосредственно с предметом договора либо не может быть осуществлено подрядчиком по не зависящим от него причинам.

### 2.3. Подряд на выполнение проектных и изыскательских работ

Поскольку договор на выполнение проектных и изыскательских работ отнесен к отдельным видам подряда, то общие положения о подряде (рассмотренные выше) применяются к рассматриваемому договору, если иное не установлено правилами параграфа 4 гл. 37 Гражданского кодекса РФ (рассмотренного ниже).

По договору подряда на выполнение проектных и изыскательских работ подрядчик (проектировщик, изыскатель) обязуется по заданию заказчика разработать техническую документацию и (или) выполнить изыскательские работы, а заказчик обязуется принять и оплатить их результат.

Проект, смета и сопутствующие инженерные изыскания - это прежде всего предпосылка строительства, определенный норматив, содержащий требования технического, технологического и экономического характера и позволяющий дать качественную характеристику строительного объекта. Нормативно-техническая документация в строительстве является товарной продукцией и предметом подрядных договоров. Поэтому предмет такого договора - результат таких работ, а стороны этого договора - изыскатель и заказчик.

Исходные данные для выполнения проектных и изыскательских работ.

Одной из обязанностей заказчика по договору на выполнение проектных работ является передача проектировщику данных, необходимых для составления технической документации. Исполнение этой обязанности может быть возложено заказчиком на самого проектировщика. В этом случае подготовленное проектировщиком задание подлежит утверждению заказчиком.

Подрядчик обязан соблюдать требования, содержащиеся в задании и других исходных данных для выполнения проектных и изыскательских работ, и вправе отступить от них только с согласия заказчика.

Обязанности подрядчика.

По договору подряда на выполнение проектных и изыскательских работ подрядчик обязан:

- выполнять работы в соответствии с заданием и иными исходными данными на проектирование и договором;
- согласовывать готовую техническую документацию с заказчиком, а при необходимости вместе с заказчиком - с компетентными государственными органами и органами местного самоуправления;
- передать заказчику готовую техническую документацию и результаты изыскательских работ.

Информация, содержащаяся в технической документации, носит конфиденциальный характер и может быть передана проектировщиком третьим лицам только с согласия заказчика.

Подрядчик по договору подряда на выполнение проектных и изыскательских работ гарантирует заказчику отсутствие у третьих лиц права воспрепятствовать выполнению работ или ограничивать их выполнение на основе подготовленной подрядчиком технической документации.



То есть подрядчик будет обязан возместить заказчику причиненные убытки независимо от своей вины (в частности, от того, знал ли он или обязан был знать о существовании у третьего лица соответствующего права).

Ответственность подрядчика за ненадлежащее выполнение проектных и изыскательских работ.

Подрядчик по договору подряда на выполнение проектных и изыскательских работ несет ответственность за ненадлежащее составление технической документации и выполнение изыскательских работ, включая недостатки, обнаруженные впоследствии в ходе строительства, а также в процессе эксплуатации объекта, созданного на основе технической документации и данных изыскательских работ.

При обнаружении недостатков в технической документации или в изыскательских работах подрядчик по требованию заказчика обязан безвозмездно переделать техническую документацию и, соответственно, произвести необходимые дополнительные изыскательские работы, а также возместить заказчику причиненные убытки, если законом или договором подряда на выполнение проектных и изыскательских работ не установлено иное. Данное правило об ответственности проектировщика и изыскателя за ненадлежащее выполнение соответственно проектных и изыскательских работ является диспозитивным и может быть изменено договором.

Обязанности заказчика.

По договору подряда на выполнение проектных и изыскательских работ заказчик обязан, если иное не предусмотрено договором:

- уплатить подрядчику установленную цену полностью после завершения всех работ или уплачивать ее частями после завершения отдельных этапов работ;
- использовать техническую документацию, полученную от подрядчика, только на цели, предусмотренные договором, не передавать техническую документацию третьим лицам и не разглашать содержащиеся в ней данные без согласия подрядчика;
- оказывать содействие подрядчику в выполнении проектных и изыскательских работ в объеме и на условиях, предусмотренных в договоре;
- участвовать вместе с подрядчиком в согласовании готовой технической документации с соответствующими государственными органами и органами местного самоуправления;
- возместить подрядчику дополнительные расходы, вызванные изменением исходных данных для выполнения проектных и изыскательских работ вследствие обстоятельств, не зависящих от подрядчика;
- привлечь подрядчика к участию в деле по иску, предъявленному к заказчику третьим лицом в связи с недостатками составленной технической документации или выполненными изыскательскими работами.

## 2.4. Подрядные работы для государственных нужд

Необходимость специального регулирования подряда для государственных нужд вызвана особенностями отношений, возникающих при реализации государственных интересов в условиях рыночной экономики. В отношении подряда для государственных нужд устанавливается специальный правовой режим, характеризующийся рядом особенностей, к которым прежде всего относятся следующие:

- во-первых, объектом правоотношений являются не любые подрядные отношения, а лишь отношения, связанные со строительными, проектными и изыскательскими работами, направленными на удовлетворение государственных потребностей и финансирующимися за счет государственных средств;
- во-вторых, рассматривая действие указанных норм по кругу лиц, можно говорить о специальном субъекте правоотношений - государственном заказчике;
- в-третьих, в целях компенсации подрядчику ограничения принципа свободы договора устанавливаются специальные льготы и гарантии для подрядчиков.

Подрядные работы для государственных нужд осуществляются на основе государственного контракта, под которым понимается договор, заключенный государственным заказчиком с юридическим лицом или гражданином, являющимся исполнителем подрядных работ (подрядчиком), и предусматривающий обязательства сторон и их ответственность за выполнение государственного заказа. Под государственным заказом понимается задание государственного заказчика на выполнение подрядчиком строительных работ либо проектных и изыскательских работ, оформленное в виде соответствующего нормативного (распорядительного) акта, принятого в соответствии с компетенцией органа, уполномоченного принимать решение о проведении подрядных работ для государственных нужд. Такими органами выступают Правительство РФ и государственные органы, уполномоченные Правительством, либо высшие исполнительные органы субъектов РФ.

Помимо Гражданского кодекса РФ отношения, возникающие в связи с заключением государственного контракта на выполнение работ для государственных нужд, регулируются также:

- Федеральным законом от 27 декабря 1995 г. N 213-ФЗ "О государственном оборонном заказе";
- Федеральным закон от 21 июля 2005 г. N 94-ФЗ "О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд";
- Постановлением Правительства РФ от 14 августа 1993 г. N 812 "Об утверждении Основных положений порядка заключения и исполнения государственных контрактов (договоров подряда) на строительство объектов для федеральных государственных нужд в Российской Федерации";
- Постановлением Правительства РФ от 11 октября 2001 г. N 714 "Об утверждении Положения о формировании перечня строек и объектов для федеральных государственных нужд и их финансировании за счет средств федерального бюджета".

Стороны в государственном контракте.

В роли государственного заказчика выступают уполномоченные государственные органы, а в роли подрядчика - субъекты предпринимательской деятельности, имеющие соответствующую лицензию и признанные победителями подрядных торгов.

Определение. Под государственным заказчиком понимается государственный орган либо организация, наделенные специальными полномочиями. Основным правом государственных заказчиков является право распоряжения инвестиционными ресурсами, под которыми следует понимать финансовые средства соответствующего бюджета либо внебюджетных источников, выделенные для реализации федеральных инвестиционных (целевых) программ или инвестиционных (целевых) программ субъектов Федерации.

Для организации работы по выполнению федеральных целевых программ и обеспечению выполнения подрядных работ для государственных нужд Правительством РФ утверждаются федеральные государственные заказчики. Государственным заказчиком может быть федеральный орган исполнительной власти, федеральное казенное предприятие или государственное учреждение. Для организации работы по выполнению региональных целевых программ и обеспечению выполнения подрядных работ для региональных нужд высшие органы исполнительной власти субъектов РФ утверждают региональных государственных заказчиков. Государственным заказчиком может быть орган исполнительной власти субъекта Федерации либо государственное учреждение, образованное по решению органов исполнительной власти субъекта Федерации. Государственные заказчики могут на договорной основе передавать соответствующим предприятиям, организациям и учреждениям выполнение части своих функций на условиях, предусмотренных Правительством РФ либо высшими органами исполнительной власти субъектов РФ.

Основания и порядок заключения государственного контракта.

Основанием заключения государственного контракта является задание государственного заказчика, выраженное в форме государственного заказа, принятого подрядчиком. Для государственного заказчика, разместившего заказ, принятый подрядчиком, заключение контракта является обязательным. Для подрядчика заключение государственного контракта является добровольным, за исключением отдельных случаев, установленных законодательством. Так, заключение государственного контракта является обязательным для подрядчика при монопольном положении последнего на определенном рынке (сегменте) подрядных работ и при условии, что государственным заказчиком будут возмещены все убытки, которые могут быть причинены подрядчику в связи с выполнением контракта.

Порядок заключения государственного контракта обладает определенными особенностями по сравнению с общим порядком заключения договора. Применяются положения ст. 445 Гражданского кодекса РФ, касающиеся заключения договора в обязательном порядке.

Так, предусмотрена специальная процедура, регламентирующая разрешение преддоговорных вопросов и включающая наличие обязательного документа - протокола разногласий, который подписывается в случае наличия возражений одной из сторон по представленному другой стороной проекту контракта.

Содержание государственного контракта.

Государственный контракт должен содержать условия об объеме и о стоимости подлежащей выполнению работы, сроках ее начала и окончания, размере и порядке финансирования и оплаты работ, способах обеспечения исполнения обязательств сторон. Причем данные условия являются существенными для государственного контракта. Стороны могут вносить в государственный контракт и другие условия.

При заключении государственного контракта по результатам конкурса на размещение заказа на подрядные работы для государственных нужд, условия государственного контракта определяются в соответствии с объявленными условиями конкурса и представленным на конкурс

предложением подрядчика, признанного победителем конкурса. При этом указанные условия государственного контракта являются также существенными, при отсутствии соглашения по одному из этих условий государственный контракт признается незаключенным.

Изменение государственного контракта.

При уменьшении соответствующими государственными органами в установленном порядке средств соответствующего бюджета, выделенных для финансирования подрядных работ, стороны должны согласовать новые сроки, а если необходимо, и другие условия выполнения работ. Подрядчик вправе требовать от государственного заказчика возмещения убытков, причиненных изменением сроков выполнения работ.

В остальных случаях изменение государственного контракта осуществляется по соглашению сторон.

В ст. 768 Гражданского кодекса РФ отдельно указано, что к отношениям по государственным контрактам на выполнение подрядных работ для государственных нужд в части, не урегулированной Гражданским кодексом РФ, применяется закон о подрядах для государственных нужд. Однако поскольку в настоящее время предусмотренный в ст. 768 Гражданского кодекса РФ закон не издан, то следует руководствоваться Гражданским кодексом РФ и другими нормативными актами, указанными выше.

## 2.5. Бытовой подряд

По договору бытового подряда подрядчик, осуществляющий соответствующую предпринимательскую деятельность, обязуется выполнить по заданию гражданина (заказчика) определенную работу, предназначенную удовлетворять бытовые или другие личные потребности заказчика, а заказчик обязуется принять и оплатить работу (ст. 730 Гражданского кодекса РФ).

Договор бытового подряда имеет важные отличительные особенности, позволяющие выделить его в самостоятельный вид договора подряда.

Во-первых, предмет договора имеет строго целевое содержание и характеризуется как выполнение подрядных работ, предназначенных удовлетворять бытовые или другие личные потребности заказчика. Субъектами правоотношений по договору бытового подряда является, с одной стороны, подрядчик, осуществляющий предпринимательскую деятельность, с другой стороны - заказчик-гражданин, на удовлетворение бытовых потребностей которого направлена деятельность подрядчика.

Во-вторых, договор бытового подряда является публичным договором, и к нему применяются правила договоров данного вида. Организация не вправе оказывать предпочтение одному лицу перед другим в отношении заключения публичного договора, за исключением случаев, прямо предусмотренных в законе или иных нормативных актах.

В-третьих, к отношениям по договору бытового подряда, не урегулированным Гражданским кодексом РФ, применяется Закон РФ "О защите прав потребителей".

В-четвертых, договор бытового подряда может быть расторгнут по инициативе заказчика при выполнении предусмотренных ст. 731 Гражданского кодекса РФ условий в любое время.

В-пятых, при определении цены работы в договоре бытового подряда ограничивается принцип свободы договора в части законодательного ограничения верхнего предела цены, который не может превышать устанавливаемый либо регулируемый соответствующими государственными органами.

В-шестых, при определении момента перехода права собственности на материал, предоставляемый подрядчиком для производства работ, применяется правило, согласно которому заказчик становится собственником материала при заключении договора независимо от сроков оплаты этого материала.

Гарантии прав заказчика.

Подрядчик не имеет права включать в договор условия о выполнении наряду с заказанной работой иных работ, не нужных заказчику. Если такие работы все же были включены в договор, то последний вправе их не оплачивать.

Заказчик вправе отказаться от исполнения договора независимо от причин, которыми он вызван. При этом право отказаться от исполнения договора предоставляется заказчику лишь в отношении еще незавершенной работы. Если же работа окончена, он должен принять ее результат, несмотря на то, что утратил к нему интерес. Следует отметить, что условия договора, которые лишают заказчика права в любое время до окончания работы отказаться от исполнения договора, ничтожны.

При отказе от исполнения договора заказчик обязан возместить подрядчику убытки. Однако размер их ограничен - возмещаются только часть установленной договором цены, соответствующая объему выполненной подрядчиком работы до уведомления об отказе, и расходы, произведенные подрядчиком до этого момента для исполнения договора, если они не входят в цену указанного объема работы.

Предоставление заказчику информации о предлагаемой работе.

Подрядчик обязан до заключения договора бытового подряда предоставить заказчику необходимую и достоверную информацию о предлагаемой работе, ее видах и об особенностях, о цене и форме оплаты, а также сообщить заказчику по его просьбе другие относящиеся к договору и соответствующей работе сведения. Если по характеру работы это имеет значение, подрядчик должен указать заказчику конкретное лицо, которое будет ее выполнять.

Последствием непредоставления заказчику вышеуказанной информации является возникновение у заказчика права на расторжение договора и возмещение убытков. Бремя доказывания того, что договор не был бы заключен при наличии необходимой и достоверной информации, лежит на заказчике.

Заказчик вправе требовать расторжения заключенного договора бытового подряда без оплаты выполненной работы, а также возмещения убытков в случаях, когда вследствие неполноты или недостоверности полученной от подрядчика информации был заключен договор на выполнение работы, не обладающей свойствами, которые имел в виду заказчик. При этом подрядчик, не предоставивший заказчику соответствующую информацию, несет ответственность и за те недостатки работы, которые возникли после ее передачи заказчику вследствие отсутствия у него такой информации.

Если жизни, здоровью или имуществу заказчика либо другого лица причинен вред вследствие неисполнения или ненадлежащего исполнения обязанности предоставить информацию о работе, подрядчик должен возместить его.

Выполнение работы из материала подрядчика.

В отличие от оплаты работы материал подрядчика оплачивается заказчиком при заключении договора полностью или в части, указанной в нем. В последнем случае окончательный расчет за материал производится в момент принятия заказчиком выполненной работы.

Также материал может предоставляться подрядчиком в кредит. Порядок предоставления материала в кредит, срок и порядок его погашения определяются договором бытового заказа либо дополнительным соглашением сторон.

Изменение цены на материалы подрядчика, указанной в договоре бытового подряда, не допускается. Поэтому, если после заключения договора цена на аналогичные материалы повысилась или снизилась, перерасчет не производится.

Выполнение работы из материала заказчика.

Если работа по договору бытового подряда выполняется из материала заказчика, в квитанции или ином документе, выдаваемых подрядчиком заказчику при заключении договора, должны быть указаны точное наименование, описание и цена материала, определяемая по соглашению сторон.

Однако если цена материала (вещи) заказчика, отраженная в квитанции или аналогичном документе, не соответствует действительной стоимости или по каким-либо причинам не указана, стороны не лишены возможности доказывать в суде действительную стоимость утраченного или поврежденного материала (вещи) заказчика.

В соответствии со ст. 35 Закона о защите прав потребителей в случае полной или частичной утраты (повреждения) материала заказчика подрядчик обязан в трехдневный срок заменить его однородным материалом аналогичного качества и по желанию заказчика выполнить из него работу в разумный срок, а при отсутствии такого материала - возместить потребителю двукратную цену утраченного (поврежденного) материала. Цена утраченного материала определяется по правилам п. 4 ст. 504 Гражданского кодекса РФ.

Цена и оплата работы.

Цена работы в договоре бытового подряда определяется соглашением сторон и не может быть выше устанавливаемой или регулируемой соответствующими государственными органами. Работа оплачивается заказчиком после ее окончательной сдачи подрядчиком. С согласия заказчика работа может быть оплачена им при заключении договора полностью или путем выдачи аванса.

Предупреждение заказчика об условиях использования выполненной работы.

При сдаче работы заказчику подрядчик обязан сообщить ему о требованиях, которые необходимо соблюдать для эффективного и безопасного использования результата работы, а также о возможных для самого заказчика и других лиц последствиях несоблюдения соответствующих требований (ст. 736 Гражданского кодекса РФ).

Несоблюдение требований, предусмотренных в ст. 736 Гражданского кодекса РФ, порождает право заказчика требовать возмещения причиненного вследствие этого вреда по правилам ст. ст. 1095 - 1098 Гражданского кодекса РФ.

Последствия обнаружения недостатков в выполненной работе.

В случае обнаружения недостатков во время приемки результата работы или после его приемки в течение гарантийного срока, а если он не установлен, - разумного срока, но не позднее двух лет (для недвижимого имущества - пяти лет) со дня приемки результата работы, заказчик

вправе потребовать безвозмездного повторного выполнения работы или возмещения понесенных им расходов на исправление недостатков своими средствами или третьими лицами.

В случае обнаружения существенных недостатков результата работы заказчик вправе предъявить подрядчику требование о безвозмездном устранении таких недостатков, если докажет, что они возникли до принятия результата работы заказчиком или по причинам, возникшим до этого момента. Это требование может быть предъявлено заказчиком, если указанные недостатки обнаружены по истечении двух лет (для недвижимого имущества - пяти лет) со дня принятия результата работы заказчиком, но в пределах установленного для результата работы срока службы или в течение десяти лет со дня принятия результата работы заказчиком, если срок службы не установлен.

При невыполнении подрядчиком указанных требований заказчик вправе в течение того же срока потребовать либо возврата части цены, уплаченной за работу, либо возмещения расходов, понесенных в связи с устранением недостатков заказчиком своими силами или с помощью третьих лиц, либо отказаться от исполнения договора и потребовать возмещения причиненных убытков.

Закон о защите прав потребителей устанавливает сроки, в течение которых подрядчик обязан удовлетворить требования заказчика по поводу недостатков выполненной работы. Подрядчик должен устранить недостатки в разумный срок, назначенный заказчиком, а требования об уменьшении цены за выполненную работу, возмещении расходов на устранение недостатков средствами заказчика или третьими лицами, а также убытков, причиненных заказчику его отказом от исполнения договора, в 10-дневный срок со дня предъявления соответствующего требования.

Требование о безвозмездном повторном выполнении работы удовлетворяется в срок, установленный для срочного выполнения работы, а если соответствующие работы подрядчиком по срочным заказам не выполняются, - в срок, предусмотренный договором бытового подряда, который был ненадлежаще исполнен.

Обратите внимание! При нарушении сроков удовлетворения требований заказчика, подрядчик уплачивает заказчику неустойку в размере 3% от цены работы, а если в договоре она не определена, - 3% от общей цены заказа за каждый день просрочки, но не более цены за работу (общей цены заказа). Рассчитывается неустойка исходя из цены работы, существующей на момент добровольного удовлетворения требований заказчика, либо на день вынесения судом решения о ее взыскании.

Последствия неявки заказчика за получением результата работы.

При неявке заказчика за получением результата выполненной работы у подрядчика возникают проблемы, связанные с хранением результата выполненных работ, что влечет за собой дополнительные расходы. Статьей 738 Гражданского кодекса РФ предусмотрена возможность защиты интересов подрядчика наделением его правом продажи результата выполненных работ по истечении определенного промежутка времени. Подрядчик может реализовать свое право, предварительно выполнив ряд условий, к которым относится прежде всего письменное предупреждение заказчику, которое должно быть осуществлено таким способом, чтобы имелись объективные доказательства факта получения уведомления заказчиком. Вместо продажи результата выполненной работы подрядчик имеет право на удержание и право на взыскание с заказчика причиненных убытков, связанных с хранением результата произведенных работ и поддержанием товарных свойств изготовленного изделия.

Права заказчика в случае ненадлежащего выполнения или невыполнения работы по договору бытового подряда.

В случае ненадлежащего выполнения или невыполнения работы по договору бытового подряда заказчик может воспользоваться правами, предоставленными покупателю некачественных товаров в договоре розничной купли-продажи.

Однако необходимо иметь в виду, что не все правила договора розничной купли-продажи о последствиях продажи товара ненадлежащего качества применимы к бытовому подряду вследствие особых свойств предмета договора подряда и процесса его создания. Так, невозможна замена недоброкачественного результата работы, т.к. она выполняется по заказу конкретного заказчика, и ее результат индивидуализирован для каждого из них. Невозможность замены может быть обусловлена характером работы и ее результата, например ремонт имущества заказчика, фотография и т.п. Вместо этого заказчик вправе требовать повторного безвозмездного выполнения работы.

## 2.6. Обзор арбитражной практики разрешения споров по договору строительного подряда

Обзор проведем на основе арбитражной практики по РФ.

Признание договора строительного подряда недействительной сделкой не является безусловным основанием для отказа от оплаты работ.

Подрядчик обратился в арбитражный суд с иском о взыскании с заказчика стоимости работ, выполненных при строительстве цеха обжига керамических изделий, что подтверждено актом приемки работ.

Заказчик заявил встречное требование о признании договора ничтожной сделкой.

Суд первой инстанции удовлетворил встречный иск, согласившись с доводами заказчика о ничтожности договора в силу ст. 168 Гражданского кодекса РФ.

В соответствии со ст. 167 Гражданского кодекса РФ при признании сделки недействительной каждая из сторон обязана возвратить другой все полученное по сделке, а в случае невозможности возвратить полученное в натуре возместить его стоимость.

Возврат выполненных работ и использованных при их исполнении материалов невозможен. Однако подписание акта заказчиком свидетельствует о потребительской ценности для него этих работ и желании ими воспользоваться. При таких обстоятельствах заявленное исковое требование подлежит удовлетворению, а понесенные подрядчиком затраты - компенсации.

Расчеты по договору строительного подряда, заключенного неуполномоченным лицом, но впоследствии одобренного заказчиком, должны быть произведены в установленном порядке.

Подрядчик обратился в арбитражный суд с иском о взыскании с предприятия-заказчика стоимости выполненных работ на основании акта приемки результатов работ.

Заказчик заявил встречное требование о признании договора недействительным, так как он подписан неуполномоченным лицом.

Суд первой инстанции удовлетворил встречный иск, согласившись с доводами заказчика о недействительности письменного договора, и отказал в иске о взыскании стоимости работ.

Апелляционная инстанция отменила решение, удовлетворила исковое требование и отказала во встречном иске по следующим основаниям.

В период строительства предприятие производило промежуточные платежи. В деле имеются документы за подписью руководителя предприятия, в которых обсуждаются особенности производства отдельных видов работ и качество используемых материалов.

Все это свидетельствует о последующем одобрении сделки заказчиком в лице компетентного органа (ст. 183 Гражданского кодекса РФ).

Поскольку обусловленная договором работа выполнена и заказчиком это не оспаривается, стоимость ее подлежит взысканию.

Отсутствие утвержденной в установленном порядке технической документации не является безусловным основанием для признания договора незаключенным.

Подрядчик обратился в арбитражный суд с иском о взыскании с заказчика неустойки за просрочку оплаты работ.

В своих возражениях заказчик сослался на ст. 743 Гражданского кодекса РФ, в соответствии с которой подрядчик обязан осуществить строительство и связанные с ним работы согласно технической документации, определяющей объем, содержание работ и другие требования. В связи с отсутствием технической документации, определяющей предмет договора, или соглашения о ее предоставлении договор следует считать незаключенным.

Суд удовлетворил иск о взыскании неустойки, так как обязательство не выполнено к установленному сроку.

Суд отклонил доводы заказчика по следующим основаниям.

Предмет договора, как следует из ст. 740 Гражданского кодекса РФ, является существенным условием договора, при отсутствии которого он считается незаключенным.

В соответствии со ст. 743 Гражданского кодекса РФ техническая документация определяет объем, содержание работ и другие предъявляемые к ним требования, то есть предмет договора.

В договоре стороны предусмотрели, что обязанностью подрядчика является постройка хозблока из бруса площадью 6 на 8 метров, и указана договорная цена этих работ. До заключения договора заказчик был ознакомлен с типовым образцом хозблока, возводимого подрядчиком. Следовательно, это свидетельствовало о том, что сторонами фактически был определен предмет договора.

У сторон не возникло разногласий по этому предмету договора, и они сочли возможным приступить к его исполнению. Заказчик принял результат работ по акту. Совокупность указанных обстоятельств не дает оснований считать договор незаключенным в связи с отсутствием технической документации.

В договоре может быть установлен способ определения цены или ее составной части.

Подрядчик обратился в арбитражный суд с иском о взыскании с заказчика стоимости выполненных работ на основании акта, подписанного обеими сторонами.

Истец ссылаясь на факт установления в договоре конкретной цены работ, исходя из базисного уровня сметных цен, и применения при расчетах текущих индексов стоимостных показателей, определенных областным центром по ценообразованию на день сдачи работ.

Конкретный вид индексов был указан в акте приемки работ, подписанном заказчиком.

Возражая против иска, заказчик высказал мнение, что применение индексов должно быть оформлено как дополнение к договору, а поскольку этого не было сделано, использование их при расчетах неправомерно.

Суд удовлетворил иск по следующим основаниям.

В соответствии со ст. 709 Гражданского кодекса РФ в договоре подряда указывается цена подлежащей выполнению работы или способ ее определения.

На основании ст. 746 Гражданского кодекса РФ расчеты должны осуществляться в порядке, предусмотренном договором.

В договоре определено, что цена работ состоит из двух частей: сметной, выраженной конкретной суммой, и переменной, выраженной текущим индексом стоимостного показателя. Способ определения цены согласован сторонами в форме, позволяющей произвести ее расчет без дополнительных согласований, что подтверждается отсутствием между подрядчиком и заказчиком в течение длительного времени разногласий по стоимости работ при проведении промежуточных платежей.

Договором не установлено, что каждое изменение рекомендуемого индекса цен требует внесения соответствующей поправки в условия договора в отношении стоимости работ, поэтому иск подлежал удовлетворению в размере, определенном подрядчиком.

Основанием для возникновения обязательства заказчика по оплате выполненных работ является сдача результата работ заказчику.

Подрядчик обратился в арбитражный суд с иском о взыскании с заказчика стоимости выполненных работ на основании акта приемки результата работ, от подписания которого отказался директор школы, отремонтированной по договору строительного подряда.

Возражая против заявленного иска, заказчик - отдел народного образования - сослался на то, что по договору строительного подряда предусмотрено выполнение подрядчиком работ по капитальному ремонту школы, но не установлено, что директор школы представляет интересы заказчика и производит приемку результатов работ. Поэтому директор школы обоснованно отказался от подписания акта приемки работ. Кроме того, в акт приемки включены работы, не предусмотренные договором, а также выполненные с отступлением от Строительных норм и правил. Заказчик был лишен возможности заявить свои возражения, так как не был извещен о времени приемки результатов работ.

Арбитражный суд в удовлетворении иска отказал по следующим основаниям.

Статья 753 Гражданского кодекса РФ предусматривает возможность составления одностороннего акта. Названная норма защищает интересы подрядчика, если заказчик необоснованно отказался от надлежащего оформления документов, удостоверяющих приемку.

При разрешении данного спора было установлено, что подрядчик не известил заказчика о завершении работ по договору и не вызвал его для участия в приемке результата работ. Поэтому подрядчик не мог ссылаться на отказ заказчика от исполнения договорного обязательства по приемке работ и требовать их оплаты на основании одностороннего акта сдачи результата работ, так как фактически объект в установленном порядке заказчику не передавался.

Оплата генеральным подрядчиком выполненных субподрядчиком работ должна производиться независимо от оплаты работ заказчиком генеральному подрядчику.

Субподрядчик обратился в арбитражный суд с иском о взыскании с генерального подрядчика стоимости работ, а также процентов за пользование чужими денежными средствами в соответствии со ст. 395 Гражданского кодекса Российской Федерации.

Генеральный подрядчик иска не признал, ссылаясь на то, что неоплата выполненных субподрядчиком работ произошла из-за отсутствия денежных средств у заказчика.

Арбитражный суд не согласился с возражениями генерального подрядчика и удовлетворил исковые требования, сославшись на следующие обстоятельства.

В соответствии со ст. 706 Гражданского кодекса Российской Федерации подрядчик, если иное не вытекает из закона или договора, вправе привлечь к исполнению своих обязательств других лиц - субподрядчиков. В этом случае ответственность за неисполнение или ненадлежащее исполнение заказчиком обязательств по договору подряда перед субподрядчиком несет генеральный подрядчик. Если иное не предусмотрено законом или договором, заказчик и субподрядчик не вправе предъявлять друг другу требования, связанные с нарушением договоров, заключенных каждым из них с генеральным подрядчиком.

Факт выполнения субподрядчиком работ и их стоимость были подтверждены материалами дела и сторонами не оспаривались.

Расчеты субподрядчика непосредственно с заказчиком могут производиться в случае, когда между ними с согласия генерального подрядчика заключен договор на выполнение отдельных работ (п. 4 ст. 706 Гражданского кодекса РФ), либо в договорах генподряда и субподряда стороны предусмотрели, что расчеты за выполненные работы субподрядчик производит непосредственно с заказчиком, минуя генерального подрядчика.

По данному делу в договорах такого условия не было. Поэтому субподрядчик обоснованно требовал от генерального подрядчика оплату выполненной работы независимо от того, произвел ли заказчик расчет с генеральным подрядчиком.

Наличие акта приемки работ, подписанного заказчиком, не лишает заказчика права представить суду возражения по объему и стоимости работ.

Подрядчик обратился в арбитражный суд с иском о взыскании с заказчика стоимости выполненных работ на основании двусторонних актов приемки и взыскании процентов за пользование чужими денежными средствами.

Отказываясь от оплаты, заказчик полагает, что фактически работы выполнены в меньшем объеме, а при расчете их стоимости применены цены, не предусмотренные договором.

Судом первой инстанции исковое требование удовлетворено, так как работы приняты заказчиком, а поэтому подлежат оплате.

Апелляционная инстанция, изменяя решение суда первой инстанции, сослалась на предусмотренное договором ежемесячное перечисление подрядчику части договорной цены, соответствующей объему произведенных работ.

Представленные ответчиком доказательства подтвердили, что объемы по отдельным видам работ и их сметная стоимость, указанная в акте, завышены.

Однако это не освобождало заказчика от обязанности оплатить фактически выполненные работы по согласованным ценам. Поэтому требование о взыскании основного долга удовлетворено частично и на взысканную сумму начислены проценты за пользование чужими денежными средствами, предусмотренные ст. 395 Гражданского кодекса РФ.

Требование о признании недействительным одностороннего акта приемки результата работ рассматривается одновременно с иском о взыскании стоимости работ.

Подрядчик обратился в арбитражный суд с иском о взыскании с заказчика стоимости сданного в эксплуатацию кормораздаточного цеха на основании одностороннего акта приемки результата работ.

Получив уведомление, заказчик не явился для приемки работ, сославшись на несоответствие объекта требованиям, указанным в договоре и технической документации (кормораздача не производится в нормативные сроки).

Сделав отметку в акте приемки об отказе заказчика его подписать, предусмотренную ст. 753 Гражданского кодекса РФ, подрядчик требовал произвести с ним полный расчет.

Суд первой инстанции удовлетворил исковое требование, указав на то, что ст. 753 Гражданского кодекса РФ порождает обязанность заказчика, уклонившегося от приемки работ, оплатить результат договора на основании одностороннего акта, так как иск о признании акта недействительным не заявлялся.

Кассационная инстанция отменила решение по следующим основаниям.

В соответствии с п. 4 ст. 753 Гражданского кодекса РФ сдача результата работ подрядчиком и приемка его заказчиком оформляется актом, подписанным обеими сторонами. При отказе одной из сторон от подписания акта в нем делается отметка об этом, и акт подписывается другой стороной.

Односторонний акт приемки результата работ может быть признан судом недействительным лишь в том случае, если мотивы отказа от подписания акта признаны им обоснованными.

Указанная норма означает, что оформленный в таком порядке акт является доказательством исполнения подрядчиком обязательства по договору и при отказе заказчика от оплаты на суд возлагается обязанность рассмотреть доводы заказчика, обосновывающие его отказ от подписания акта приемки результата работ.

Согласно п. 1 ст. 754 Гражданского кодекса РФ подрядчик несет ответственность перед заказчиком за допущенные отступления от требований, предусмотренных в технической документации и в обязательных для сторон строительных нормах и правилах, а также за недостижение указанных в технической документации показателей объекта строительства, в том числе таких, как производственная мощность предприятия.

При указанных обстоятельствах суд должен был дать оценку возражениям заказчика о том, что объект не выведен на проектную мощность, поскольку в случае подтверждения этого факта отказ заказчика от принятия результата работ был бы обоснован.

Заказчик может устранить брак в подрядных работах своими силами или поручить это третьим лицам, если такое условие прямо предусмотрено в договоре строительного подряда.

Общество с ограниченной ответственностью предъявило в арбитражный суд иск о взыскании с акционерного общества денежной суммы, составляющей убытки, понесенные им по устранению протечек в складе-ангаре, изготовленном и установленном ответчиком.

Суд первой инстанции удовлетворил иск, сославшись на то, что право выбора ответственности за ненадлежащее качество товара принадлежит покупателю в соответствии со ст. 475 Гражданского кодекса РФ.



Апелляционная инстанция решение отменила и в удовлетворении иска отказала по следующим основаниям.

В соответствии со ст. 421 Гражданского кодекса РФ сторонами заключен смешанный договор, по которому акционерное общество должно было поставить обществу с ограниченной ответственностью детали сборного металлического склада-ангара, то есть выступить продавцом по договору купли-продажи. Кроме того, оно обязалось установить ангар на фундамент, смонтировать, подключить к действующим коммуникациям и сдать в эксплуатацию. Эта часть договора отвечает требованиям ст. 740 Гражданского кодекса РФ и устанавливает между сторонами отношения по договору строительного подряда.

Как следует из материалов дела, после сдачи объекта заказчику в сооружении появились протечки, связанные с нарушением строительных норм и правил при производстве работ по герметизации стыков. Металлоконструкции изготовлены в полном соответствии с чертежами.

Следовательно, в данном случае установлено ненадлежащее качество подрядных работ. Поэтому ответственность подрядчика должна определяться требованиями ст. 723 Гражданского кодекса РФ, а не положениями ст. 475 Гражданского кодекса РФ.

Согласно названной норме заказчик вправе устранить недостатки своими силами, потребовав от подрядчика возмещения своих расходов, когда право заказчика устранять их предусмотрено в договоре подряда.

В договоре сторон такого условия нет, поэтому требование заказчика неправомерно.

Неисполнение стороной по договору строительного подряда обязанности по сотрудничеству может учитываться при применении меры ответственности за неисполнение договорного обязательства.

Заказчик обратился в арбитражный суд с иском о взыскании с подрядчика пеней за просрочку завершения работ по договору подряда на строительство жилого дома.

Подрядчик, возражая против иска, сослался на то, что все работы по строительству и отделке дома окончены в срок, но заказчик не принимает результатов работ, поскольку дом не подключен к системе водо- и теплоснабжения, что не может быть сделано, так как администрация города отказывается временно отключить подачу тепла и воды для выполнения врезки коммуникаций дома в общегородскую систему ресурсоснабжения.

Как установлено при рассмотрении дела, заказчику - муниципальному предприятию по эксплуатации жилья - неоднократно направлялись письма с просьбой оказать содействие в получении разрешения на указанные работы и согласовании их графика, которые оставлены без ответа. Заказчик приглашался подрядчиком на совещания с руководством города, где обсуждался вопрос о возможности изменения способа подключения объекта, но не являлся на них.

Отказывая в удовлетворении иска, арбитражный суд отклонил доводы заказчика о том, что обязанность по подключению объекта возложена на подрядчика, и пришел к выводу, что заказчик должен нести ответственность независимо от действия третьих лиц, препятствующих исполнению обязательства.

При этом суд сослался на ст. 750 Гражданского кодекса РФ, в соответствии с которой, если при выполнении строительства и связанных с ним работ обнаруживаются препятствия к надлежащему исполнению договора строительного подряда, каждая из сторон обязана принять все зависящие от нее разумные меры по их устранению.

Договором было предусмотрено участие заказчика в разработке графика производства работ по подключению дома к городским коммуникациям и в получении от администрации города разрешения на временное отключение этих коммуникаций.

Неисполнение заказчиком обязательств по сотрудничеству явилось единственной причиной, по которой подрядчик не сдал объект в эксплуатацию.

Подписание промежуточных актов приемки работ не означает перехода к заказчику риска гибели объекта.

Подрядчик обратился в арбитражный суд с иском о взыскании с заказчика задолженности по оплате работ.

Возражая против иска, заказчик сослался на то, что стоимость выполненных работ перечислена подрядчику, а отказывается он оплатить только повторно включенные в акт работы.

Как установлено при разрешении спора, подрядчик осуществлял строительство административного здания речного пароходства. Весенним разливом реки, сопровождавшимся подъемом воды выше предельных отметок, смыло фундамент, и работы по его сооружению подрядчик вынужден был выполнить повторно. Предъявляя их к оплате, подрядчик полагал, что поскольку приемка соответствующих работ произведена по актам формы N КС-2, риск их гибели перешел на заказчика.

Арбитражный суд отказал в удовлетворении иска по следующим мотивам.

Согласно п. 3 ст. 753 Гражданского кодекса РФ в случае приемки результата этапа работ заказчик несет риск гибели или повреждения имущества, которые произошли не по вине подрядчика.

В договоре этапы работ не выделялись.

Акты, на которые ссылается истец, подтверждают лишь выполнение промежуточных работ для проведения расчетов. Они не являются актом предварительной приемки результата отдельного этапа работ, с которыми закон связывает переход риска на заказчика.

Риск случайной гибели или случайного повреждения объекта строительства до приемки этого объекта заказчиком, как это указано в ст. 741 Гражданского кодекса РФ, несет подрядчик.

При таких обстоятельствах фундамент здания должен быть восстановлен за счет подрядчика, и заказчик обоснованно отказался от возмещения стоимости повторных работ.

Правила распределения рисков случайной гибели или повреждения имущества не применяются, когда указанные последствия наступили в связи с ненадлежащим исполнением обязательств одной из сторон.

Подрядчик обратился в арбитражный суд с иском о взыскании с заказчика стоимости материалов, которые последний должен был предоставить по договору. Заказчик иска не признал, поскольку материалы были переданы подрядчику, но уничтожены при пожаре.

Суд удовлетворил исковое требование, так как договором сторон предусмотрено, что несвоевременная передача материалов дает подрядчику право приобрести их по рыночным ценам за счет заказчика.

В соответствии же со ст. 705 Гражданского кодекса РФ риск случайной гибели или повреждения материалов, переданных для переработки или иного использования для исполнения договора, несет предоставившая их сторона.

Суд кассационной инстанции отменил решение и передал дело на новое рассмотрение по следующим основаниям.

Нормы о риске случайной гибели применяются только в том случае, если порча и повреждение имущества произошли не по вине одной из сторон по договору.

Статьей 714 Гражданского кодекса РФ ответственность за несохранность предоставленных заказчиком материалов, переданных подрядчику для использования в строительстве, возложена на подрядчика. Поэтому существенное значение имела проверка доводов ответчика о том, что возгорание материалов произошло не вследствие естественных их свойств, а вызвано нарушением истцом правил складирования.

Право собственности на незавершенное строительство как на недвижимое имущество возникает у заказчика с момента регистрации этого строительства в установленном порядке.

Подрядчик обратился в арбитражный суд с иском о признании недействительным договора простого товарищества, заключенного заказчиком с третьим лицом с целью продолжения строительства не достроенного им объекта, в связи с чем подрядчик был лишен права исполнить договор и получить соответствующее вознаграждение. Объект незавершенного строительства является вкладом заказчика в договор простого товарищества.

Суд первой инстанции в удовлетворении иска отказал, так как все выполненные работы по незавершенному строительству оплачены заказчиком, и, следовательно, он имел право распорядиться им как своей собственностью, в том числе передав строительство другому лицу.

Суд кассационной инстанции отменил решение и передал дело на новое рассмотрение по следующим основаниям.

В соответствии со ст. 740 Гражданского кодекса РФ подрядчик по договору строительного подряда должен построить определенный объект либо выполнить иные строительные работы, а заказчик принять их результат и оплатить.

Если договор подряда не расторгнут, у подрядчика сохраняется право на продолжение строительства.

В соответствии со ст. 219 Гражданского кодекса РФ право собственности на здания, сооружения и другое вновь создаваемое недвижимое имущество, подлежащее государственной регистрации, возникает с момента такой регистрации.

В силу ст. 130 Гражданского кодекса РФ незавершенное строительство является недвижимым имуществом, поэтому право собственности на него подлежит регистрации в порядке, установленном ст. 25 Федерального закона от 21 июля 1997 г. N 122-ФЗ "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ними".

В соответствии с п. 16 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 25 февраля 1998 г. N 8 не завершенные строительством объекты не относятся к недвижимому имуществу, если они являются предметом действующего договора строительного подряда.

Таким образом, для решения вопроса о правомерности внесения незавершенного строительства в качестве вклада в договор простого товарищества суду было необходимо установить факт расторжения договора строительного подряда, истребования заказчиком незавершенного результата работ, а также регистрации незавершенного строительства в качестве объекта недвижимости.

К договорам строительного подряда, направленным на удовлетворение личных, семейных, домашних и иных нужд потребителя-гражданина, не связанным с осуществлением предпринимательской деятельности, должны применяться положения Закона Российской Федерации "О защите прав потребителей".

В силу ст. 702 Гражданского кодекса РФ по договору подряда одна сторона (подрядчик) обязуется выполнить по заданию другой стороны (заказчика) определенную работу и сдать ее результат заказчику, заказчик обязуется принять результат работы и оплатить его.

Обязанности подрядчика уточняются в ст. 740 Гражданского кодекса РФ, предусматривающей, что по договору строительного подряда подрядчик обязуется в установленный договором срок построить по заданию заказчика определенный объект либо выполнить иные строительные работы, а заказчик обязуется создать подрядчику необходимые условия для выполнения работ, принять их результат и уплатить обусловленную цену.

Отличительная особенность возникших между сторонами отношений по указанному виду договоров заключается в том, что гражданин вступает в правоотношения по строительству своей квартиры непосредственно с подрядчиком-организацией, осуществляющей строительство жилого дома.

Так, например, решением Первомайского районного суда Кировской области был удовлетворен иск Ц. к фирме "Арсо": в пользу истца взысканы стоимость недостающей жилой площади (так как квартира была предоставлена меньшего, чем предусмотрено в договоре, размера), неустойка за несвоевременную передачу квартиры под отделку и в собственность, компенсация морального вреда.

Поскольку истец принят фирмой в застройщики (дольщики) по строительству трехкомнатной квартиры, а фирма в договоре указала, что берет на себя функции заказчика по исполнению обязательства обеспечить проектирование и строительство жилого дома, выполнить работы в соответствии с проектно-сметной документацией, суд, руководствуясь нормами ст. 740 Гражданского кодекса РФ и п. 5 ст. 28 Закона Российской Федерации "О защите прав потребителей", вынес решение об удовлетворении заявленных требований.

Кассационная инстанция, оставившая решение в силе, также пришла к выводу, что стороны фактически заключили договор строительного (бытового) подряда с целью возведения для личных нужд истца жилого помещения с фиксированной ценой за каждый метр общей площади и что данные отношения регулируются Законом Российской Федерации "О защите прав потребителей".

Возражая против иска, ответчик не оспаривал тот факт, что строительство дома осуществлялось им, однако заключенный сторонами договор, по его мнению, является договором об инвестиционной деятельности, а не договором подряда, и предмет его - квартира, выделяемая инвестору, внесшему вклад. Об этом свидетельствует и ссылка в договоре на Закон РСФСР "Об инвестиционной деятельности в РСФСР", в соответствии с которым он заключен. Поэтому следует считать, что истица вкладывала денежные средства (инвестиции) в целях получения прибыли (дохода) или достижения положительного социального эффекта. Следовательно, по мнению ответчика, на возникшие правоотношения не распространяется действие Закона Российской Федерации "О защите прав потребителей".

Между тем если по сути заключенный договор является договором подряда, а название не соответствует его содержанию, то в силу положений п. 2 ст. 170 Гражданского кодекса РФ к нему применяются правила, относящиеся к договору подряда. Отношения, возникающие на основе договора подряда на строительство жилых домов, регулируются законодательством о защите прав потребителей.

Аналогичную точку зрения высказал Государственный комитет Российской Федерации по антимонопольной политике и поддержке новых экономических структур в разъяснениях по отдельным вопросам применения Закона Российской Федерации "О защите прав потребителей".

Таким образом, позиция судов, полагающих, что к договорам строительного подряда должны применяться положения Закона Российской Федерации "О защите прав потребителей", представляется правильной.

Одним из способов приобретения гражданами квартир в строящихся домах является заключение ими договоров простого товарищества (договоров о совместной деятельности).

В силу ст. 1041 Гражданского кодекса РФ по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности) двое или несколько лиц (товарищей) обязуются соединить свои вклады и совместно действовать без образования юридического лица для извлечения прибыли или достижения иной не противоречащей закону цели. Сторонами договора простого товарищества, заключаемого для осуществления предпринимательской деятельности, могут быть только индивидуальные предприниматели и (или) коммерческие организации.

Изучение судебной практики по упомянутой категории гражданских дел показало, что, например, суды г. Санкт-Петербурга разрешали заявленные гражданами исковые требования, основанные на пунктах договоров и на ст. ст. 393, 395, 398, 450, 452, 453, 1095 Гражданского кодекса РФ (предусматривающих обязательства должника возместить убытки, его ответственность

за неисполнение денежного обязательства и последствия неисполнения обязательства передать индивидуально-определенную вещь, а также основания изменения и расторжения договора, порядок и последствия изменения и расторжения договора, основания возмещения вреда, причиненного вследствие недостатков товара, работы или услуги), с применением Закона РСФСР "Об инвестиционной деятельности в РСФСР" и норм Гражданского кодекса Российской Федерации об обязательствах.

Положениями Закона Российской Федерации "О защите прав потребителей", несмотря на то, что требования истцов были основаны на этом Законе, суды не руководствовались, поскольку считали, что в данном случае речь не идет об оказании каких-либо услуг.

Ошибочно полагая, что при заключении таких договоров возникают отношения по совместной деятельности (простого товарищества), в ряде случаев суды отказывали гражданам в удовлетворении требований, основанных на нормах Закона Российской Федерации "О защите прав потребителей".

При этом суд, отказывая в удовлетворении требований, указал, что между сторонами заключен договор простого товарищества (договор о совместной деятельности) и что к правоотношениям, возникшим между участниками договора, применяются с 1 марта 1996 г. нормы гл. 55 Гражданского кодекса РФ, регламентирующие договор простого товарищества.

Между тем конечной целью участия граждан в строительстве многоквартирных домов является получение квартиры для проживания, и взнос гражданина предназначен только для финансирования строительства конкретной квартиры.

Кроме того, из содержания договоров на строительство жилья, заключаемых гражданами и организациями, видно, что граждане не обладают правом ни на участие в управлении общими делами предприятия, ни на долю в праве на общее имущество, ни на получение части прибыли.

В результате исполнения условий договора создается не общая собственность, а собственность каждого отдельного гражданина на конкретную квартиру.

Также нет признаков создания объединения граждан - будущих жильцов строящегося многоквартирного жилого дома для ведения строительства дома, поскольку отсутствует соединение денежных вкладов, не определяется порядок ведения общих дел, бухгалтерского учета, не испрашивается согласие дольщиков по общему ведению дел, в решении вопросов они не участвуют, собраний не проводят, протокол собраний не подписывают, единого договора не заключают.

Поэтому является правильной позиция тех судов, которые при рассмотрении указанной категории дел применяли Закон Российской Федерации "О защите прав потребителей" и учитывали точку зрения Государственного комитета Российской Федерации по антимонопольной политике и поддержке новых экономических структур, приведенную в разъяснении по отдельным вопросам применения Закона Российской Федерации "О защите прав потребителей" (в ред. от 9 января 1996 г.), в котором указаны отличительные признаки договора о совместной деятельности.

Типичным способом приобретения гражданами квартир в строящихся домах является заключение ими с организацией, осуществляющей строительство жилого дома, договоров, в соответствии с условиями которых граждане становятся соучастниками в организации строительства, а в качестве вклада в совместную деятельность вносят денежные средства. Как правило, подобные отношения оформляются договором о совместной деятельности, о долевом участии в строительстве.

По мнению хозяйствующих субъектов, при исполнении таких договоров возникают отношения, регулируемые гл. 55 Гражданского кодекса РФ "Простое товарищество", и действие Закона Российской Федерации "О защите прав потребителей" на них не распространяется.

Вместе с тем при рассмотрении споров, связанных с определением ответственности сторон по заключенным договорам, следует исходить из приоритета санкций Закона Российской Федерации "О защите прав потребителей" над санкциями, установленными по условиям договора, и необходимо признавать, что договоры между гражданами и организациями о долевом участии в строительстве жилья по своему предмету и характеру взаимоотношений сторон фактически являются договорами строительного подряда, к которым применим названный Закон.

Данный вывод также содержится в п. 1 Постановления Пленума Верховного Суда РФ "О практике рассмотрения судами дел о защите прав потребителей" где указано, что отношения, регулируемые законодательством о защите прав потребителей, могут возникать из договоров, направленных на удовлетворение личных, семейных, домашних и иных нужд, не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности.

Другой типичной схемой, используемой хозяйствующими субъектами, является заключение организацией, не осуществляющей непосредственно строительство, с гражданами договоров на финансирование строительства жилого дома и последующую его передачу гражданам.

Поскольку инвестиционная деятельность - это вложение инвестиций и осуществление практических действий в целях получения прибыли или достижения иного положительного социального эффекта, она является одним из видов предпринимательской деятельности.

Как уже отмечалось, основные принципы взаимоотношений субъектов инвестиционной деятельности установлены в Федеральном законе "Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений".

Однако данным Законом не урегулированы вопросы взаимоотношений участников инвестиционного договора.

Вид договора, оформляющего отношения участников инвестиционной деятельности, права, обязанности, ответственность за неисполнение или ненадлежащее исполнение определяются на основании Гражданского кодекса Российской Федерации.

В связи с этим признание договора инвестиционным не дает ответа на вопрос о его гражданско-правовой природе и не исключает возможности применения к возникшим отношениям норм Гражданского кодекса Российской Федерации и Закона Российской Федерации "О защите прав потребителей".

В большинстве случаев, по мнению ряда судов, суть этих отношений состоит в том, что гражданин передает деньги (осуществляет финансирование) организации, с которой заключает договор, а организация в свою очередь передает гражданину в собственность построенную квартиру. Таким образом, между организацией и гражданином возникают отношения по передаче товара в собственность или по выполнению работ, завершающихся получением гражданином созданного результата. Следовательно, если в судебном заседании будет установлено, что гражданин ("инвестор") вложил денежные средства в строительство квартиры с целью удовлетворения своих личных, семейных, бытовых нужд, то при разрешении спора следует руководствоваться Законом Российской Федерации "О защите прав потребителей".

### **Глава 3. ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ ПРИ ВЫПОЛНЕНИИ СТРОИТЕЛЬНЫХ РАБОТ**

#### **3.1. 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 п. 1 ст. 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 п. 1 ст. 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 качество 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 (2000, 1991 или 1984 г.). 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 подтверждать 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.

### 3.2. 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 5 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 пусконаладочных 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 (п. 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.

### 3.3. 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, определившихся 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 г.;

- в текущем уровне, определяемом на основе цен, сложившихся ко времени составления сметной документации.

### 3.4. Методы определения стоимости при составлении смет

В соответствии с п. 3.27 Методики 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: куб. м, кв. м, 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.

### 3.5. 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 п. 5 ст. 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 ст. 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 п. 6 ст. 709 Гражданского кодекса РФ подрядчик имеет право требовать ее увеличения, если существенно возросла стоимость материалов и оборудования, а также оказанных ему услуг субподрядчиками. В случае отказа заказчика от выполнения данного требования подрядчик может настаивать на расторжении договора в соответствии со ст. 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).

## **Глава 4. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В СТРОИТЕЛЬНЫХ КОМПАНИЯХ**

### **4.1. 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 России 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 России от 30 марта 2001 г. N 26н, и Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденными Приказом Минфина России 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 пп. "б" п. 50 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина России 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-затирочные 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 п. 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 руб. 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 14/2007), утвержденного Приказом Минфина России от 27 декабря 2007 г. N 153н. Для того чтобы объект был отнесен к нематериальным активам, необходимо одновременное выполнение следующих условий:

а) объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем, в частности объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации (в том числе в предпринимательской деятельности, осуществляемой в соответствии с законодательством Российской Федерации);

б) организация имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем (в том числе организация имеет надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и права данной организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации, - патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации, документы, подтверждающие переход исключительного права без договора и т.п.), а также имеются ограничения доступа иных лиц к таким экономическим выгодам (далее - контроль над объектом);

в) возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов;

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

д) организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

е) фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена;

ж) отсутствие у объекта материально-вещественной формы.

К нематериальным активам относятся, например, произведения науки, литературы и искусства; программы для электронных вычислительных машин; изобретения; полезные модели; селекционные достижения; секреты производства (ноу-хау); товарные знаки и знаки обслуживания.

В составе нематериальных активов учитывается также деловая репутация, возникающая в связи с приобретением предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части).

Нематериальными активами не являются: расходы, связанные с образованием юридического лица (организационные расходы); интеллектуальные и деловые качества персонала организации, его квалификация и способность к труду.

К бухгалтерскому учету нематериальные активы принимаются по первоначальной стоимости, которая определяется на дату принятия их к бухгалтерскому учету 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 России 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".

При подрядном способе производства выполненные и оформленные в установленном порядке работы по монтажу оборудования отражаются у заказчика на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы" по фактической стоимости в соответствии с оплаченными или принятыми к оплате расчетными первичными документами поставщиков. При хозяйственном способе осуществления указанных работ учет затрат ведется заказчиком также на счете 08. При этом на счете 08 отражаются фактически произведенные заказчиком расходы.

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 1. 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 строительства 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 KC-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 организация, то фактическая его 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 KC-3.

Пример 2. 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 п. 1 ст. 130 Гражданского кодекса недостроенные объекты относятся к недвижимости. На это же указано и в п. 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), предназначенных 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 3. 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

- 8 135 593,00 руб. - оприходована спецтехника;

Дебет 19 Кредит 60

- 1 464 407,00 руб. - выделен НДС по приобретенной спецтехнике;

Дебет 60 Кредит 51

- 9 600 000,00 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

- 8 138 293,00 руб. - спецтехника зачислена в состав основных средств организации;

Дебет 68 Кредит 19

- 1 464 407,00 руб. - осуществлен вычет по НДС;

Дебет 03-2 Кредит 03-1

- 8 138 293,00 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 России 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 организаций", утвержденным Приказом Минфина России 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:

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

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), принимаемого 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:

$$\text{ВВР} = \text{НД} > \text{БД},$$

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:

$$\text{ВВР} = \text{БР} > \text{НР},$$

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:

$$\text{ВВР} = \text{БУ} > \text{НУ},$$

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, признаваемых 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, признаваемыми 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.

#### 4.2. 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 России 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 организации бухгалтерского учета затрат на производство строительных работ сформулированы в Положении по бухгалтерскому учету "Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство", утвержденном Приказом Минфина России от 20 декабря 1994 г. N 167 (ПБУ 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 рассчитаны калькуляции 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, приобретении 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 России 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 ст. 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, продажей 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 N М-2 и М-2а "Доверенность", М-4 "Приходный ордер", М-7 "Акт о приемке материалов", М-8 "Лимитно-заборная карта", М-11 "Требование-накладная", М-15 "Накладная на отпуск материалов на сторону", М-17 "Карточка учета материалов", 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 п. 80 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных Приказом Минфина России 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. Она 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 закреплён 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: (п. 1 : п. 2 x п. 3).

Пример 4. Строительная организация отражает стоимость материалов по учетным ценам. Остаток материалов на 1 марта 2008 г. 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 п. 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: Дебет 25, 26 Кредит 70. Более подробно об оплате труда работников строительных организаций мы расскажем в гл. 6.

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, кредитуются счета учета производственных затрат, включая счета учета расчетов с работниками; если же привлекаются сторонние организации, кредитуются 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 заработной платы работникам и определяемому как отношение годовой плановой суммы на оплату отпусков в отчетном году и отчислений в указанные выше фонды от этой суммы к годовому 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 арендованных, 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 непроизводственной 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

- 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 строительства.

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 России 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 отнесенных 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 порядком 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 недостатков 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".

#### 4.3. 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 ст. 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 KC-2.

Основанием для расчетов заказчика с подрядчиком является справка о стоимости выполненных работ и затрат (форма N KC-3). На основании данной справки заказчик и генподрядчик отражают у себя в учете объем выполненных и сданных строительных работ. Она составляется раздельно 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 Госкомстата России 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 KC-2);
- справка о стоимости выполненных работ и затрат (форма N KC-3);
- общий журнал работ (форма N KC-6);
- журнал учета выполненных работ (форма N KC-6а);
- акт о сдаче в эксплуатацию временного (нетитульного) сооружения (форма N KC-8);
- акт о разборке временных (нетитульных) сооружений (форма N KC-9);
- акт об оценке подлежащих сносу (переносу) зданий, строений, сооружений и насаждений (форма N KC-10);
- акт приемки законченного строительством объекта (форма N KC-11);
- акт приемки законченного строительством объекта приемочной комиссией (форма N KC-14);
- акт о приостановлении строительства (форма N KC-17);
- акт о приостановлении проектно-изыскательских работ по неосуществленному строительству (форма N KC-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, контролирующих 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 KC-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 России 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 5. В декабре 2008 г. 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 2009 г. 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 2009 г. 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

- 9 000 000,00 руб. - начислен НДС со стоимости работ, относящихся к 1-му этапу;

Дебет 68 Кредит 62

- 9 000 000,00 руб. - предъявлена к вычету сумма НДС с аванса, относящаяся к 1-му этапу работ;

Дебет 90 Кредит 26

- 1 400 000,00 руб. - списаны накладные расходы за отчетный период;

Дебет 90 Кредит 99

- 1 600 000,00 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 России от 6 мая 1999 г. N 32н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99" и Приказом Минфина России 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 определяются 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); не компенсируемые 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.

#### 4.4. 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 (ст. 247 Налогового кодекса). В налоговом учете расходами признаются лишь те суммы, которые уменьшают налогооблагаемую прибыль. Бухгалтерская и налогооблагаемая прибыль различаются вследствие несовпадения 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:

$$\begin{array}{lcl} \text{Условный расход} & \text{Бухгалтерская прибыль} & \text{Ставка} \\ \text{(доход) по налогу} & = & \text{(убыток) отчетного} \times \text{налога} \\ \text{на прибыль (УР/УД)} & & \text{периода (ВП/БУ)} \quad \text{на прибыль} \end{array}$$

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 ст. 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 различия 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 различия возникают только при создании дочерних организаций или осуществлении операций по договору простого товарищества. К отношениям 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 ст. 270 НК РФ.

Перечисленные расходы являются постоянными различиями, 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 ст. ст. 78, 79, 176 и 203 Налогового кодекса из бюджета (внебюджетного фонда) (пп. 12 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса);

- доходы в виде сумм кредиторской задолженности налогоплательщика перед бюджетами разных уровней (пп. 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 различия - 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 различия 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 (п. 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:

$$\text{ПНО (ПНА)} = \text{ПР} \times \text{Ставка налога на прибыль},$$

где ПР - постоянные различия.

Временные различия.

Определение. В отличие от постоянных, временные различия возникают, когда момент признания расходов (доходов) в бухгалтерском и налоговом учете не совпадает. 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 различиями (п. 8 ПБУ 18/02).

Это может происходить при применении различных способов начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учетах. Например, для целей бухгалтерского учета п. 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;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

А в соответствии с гл. 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, не использованного 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 (п. 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 гл. 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, насколько 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 гл. 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 ст. 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:

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

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 п. 21 ПБУ 18/02.

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

$$\begin{array}{ccccc} \text{Текущий налог} & = & \text{Налогооблагаемая} & \text{прибыль} & \times & \text{Ставка налога} \\ \text{на прибыль} & & \text{отчетного периода} & & & \text{на прибыль} \end{array}$$

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:

$$ЧП = БП - УР - ПНО + ПНА,$$

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:

$$ЧП = БП + ОНА - ОНО - ТНП,$$

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 п. п. 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 6. 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.  $(350\,000 \text{ руб.} \times 5 : (5 + 4 + 3 + 2 + 1))$ , или 9722 руб. в месяц.

Для целей налогообложения используется линейный способ, и, соответственно, норма амортизации будет равна 70 000,00 руб.  $= 350\,000,00 \text{ руб.} : 5$ , 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.  $(3889 \text{ руб.} \times 24\%)$ .

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 гл. 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 п. 16 ст. 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 п. 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 гл. 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 принимаются в ограниченном размере. Это командировочные расходы, представительские расходы, в некоторых случаях (отсутствие лицензии и т.п.) оплаты услуг образовательных учреждений.

#### 4.5. 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 п. 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).

#### 4.6. Особенности бухгалтерского учета строительства, осуществляемого хозяйственным способом

Строительство как форма осуществления капитальных вложений производится двумя способами:

- подрядным - при котором строительно-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 п. 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 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, 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 7. 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.

#### 4.7. 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.

##### 4.7.1. 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 ст. 4 Федерального закона от 21 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 N 129-ФЗ).

Во-первых, для учета основных средств необходимо выполнять требования ПБУ "Учет основных средств" (ПБУ 6/01), утвержденного Приказом Минфина 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 14/2007).

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. Этой позиции придерживаются и суды (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 26.06.2007 N A42-8832/2006). 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 п. 3 ст. 4 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 г. 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 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.

#### 4.7.2. 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 86н/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 п. 4 ст. 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 6/01 и ПБУ 14/2007.

Однако, позиция Минфина России более чем спорна.

Начнем с того, что ПБУ 6/01 и ПБУ 14/2007 устанавливают правила формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах и нематериальных активах организаций (п. 1 ПБУ 6/01 и п. 1 ПБУ 14/2007). 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. 4 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 п. 4 ст. 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 пп. 16 п. 3 ст. 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 млн руб., 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 России, на наш взгляд, вести учет основных средств и нематериальных активов по правилам бухгалтерского учета предпринимателю не нужно.

#### 4.7.3. 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 6/01.

Положение по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" (ПБУ 6/01), 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 п. 17 ПБУ 6/01).

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 п. 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 6/01).

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 (пп. 16 п. 3 ст. 346.12 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 6/01). При этом первоначальная стоимость объекта и срок его полезного использования определяются в соответствии с ПБУ 6/01.

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 России 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 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 N ОС-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 пп. 3 п. 1 ст. 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 6/01).

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 гл. 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-х 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 2008 г., а введено в эксплуатацию оно было в январе 2009 г., при том, что предприятие перешло на упрощенную систему налогообложения с 1 января 2009 г. 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 его срок 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).

Пример 8. В 2007 г. строительная организация ООО "Правда" платила налоги в общеустановленном порядке. Амортизацию по основным средствам предприятие начисляло линейным способом.

С 1 января 2008 г. ООО "Правда" перешло на упрощенную систему налогообложения. Единый налог организация уплачивает с разницы между доходами и расходами.

В марте 2008 г. 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 г. амортизация была начислена в размере 6300 руб. (700 руб. x 9 мес.).

Остаточная стоимость инструмента на 1 января 2007 г. 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 г.

В бухгалтерском учете ООО "Правда" будет продолжать начислять амортизацию по 700 руб. в месяц по март 2009 г. 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 9. В августе 2007 г. 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 г. была начислена амортизация в размере 2000 руб. (500 руб. x 4 мес.). Остаточная стоимость компьютера на 1 января 2008 г. 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 г. - 14 000 руб. (28 000 руб. x 50%), ежеквартально включать в расходы 3500 руб. (14 000 руб. : 4 кв.);

- в 2009 г. - 8400 руб. (28 000 руб. x 30%), ежеквартально включать в расходы 2100 руб. (8400 руб. : 4 кв.);

- в 2010 г. - 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 г. 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 10. В июне 2007 г. 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 гг. амортизация была начислена в размере 14 400 руб. (800 руб. x 18 мес.). Остаточная стоимость станка на 1 января 2008 г. 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, оприходованных в 2008, а оплаченных в 2009 г.

В данной ситуации возникает вопрос: когда приобретено основное средство - до перехода на упрощенную систему налогообложения или после?

Для ответа на этот вопрос решающее значение имеет момент перехода права собственности на приобретенное основное средство.

Моментом приобретения основного средства считается дата перехода права собственности на этот объект. Дата приобретения основного средства определяется в соответствии с договором купли-продажи. В договоре купли-продажи в качестве момента перехода права собственности может быть указан день отгрузки или день оплаты.

В договоре может быть указано, что право собственности переходит к покупателю после отгрузки основного средства. В этом случае считается, что основное средство приобретено до перехода на "упрощенку", затраты на его покупку нужно списывать равномерно в зависимости от срока его службы, а остаточная стоимость определяется по данным налогового учета.

Если в договоре нет указания о том, когда право собственности переходит к покупателю, или же при покупке основного средства договор купли-продажи не заключался, то в силу вступают положения Гражданского кодекса РФ. Согласно этому документу право собственности на товары переходит в момент отгрузки товара, передачи работ, услуг (ст. ст. 223, 224 Гражданского кодекса РФ).

Обратите внимание! Включать в состав расходов остаточную стоимость основного средства можно только после его фактической оплаты. Начинать нужно с месяца, который следует за месяцем, в котором объект был оплачен.

Пример 11. Строительная фирма ООО "СтройТрест" приобрела производственное оборудование в ноябре 2008 г. По договору купли-продажи право собственности на этот объект переходит после его отгрузки. По данным налогового учета его первоначальная стоимость с учетом доставки и монтажа составила 180 000 руб.

В этом же месяце производственное оборудование было установлено и введено в эксплуатацию. Срок полезного использования по оборудованию был установлен в размере 6 лет (72 месяца). В декабре 2009 г. в налоговом учете была начислена амортизация в размере 2500 руб. (180 000 руб. : 72 мес.).

С 1 января 2009 г. предприятие применяет упрощенную систему налогообложения. Единый налог предприятие уплачивает с разницы между доходами и расходами.

На дату перехода на "упрощенку" бухгалтер ООО "СтройТрест" определил остаточную стоимость производственного оборудования в целях налогообложения. Она составила 177 500 руб. (180 000 - 2500).

Срок полезного использования оборудования превышает 3 года. Поэтому его остаточная стоимость списывается на расходы в течение 3-х лет: в первый год применения упрощенной системы - 50% стоимости, во второй год - 30%; в третий год - 20%.

В 2009 г. ООО "СтройТрест" может учесть в составе расходов 88 750 руб. (177 500 руб. x 50%). Оплата поставщику производственного оборудования была перечислена лишь в апреле 2009 г. Поэтому списывать остаточную стоимость бухгалтер ООО "Золушка" может в течение 3-х кварталов. 30 июня, 30 сентября и 31 декабря в состав расходов будет включена часть остаточной стоимости производственного оборудования в размере 29 583,33 руб. (88 750 руб. : 3 кв.).

Если в договоре указано, что право собственности на основное средство переходит к покупателю только после его полной оплаты, значит, объект приобретен уже после перехода на "упрощенку". Поэтому все расходы на приобретение основного средства можно учесть при расчете единого налога единовременно.

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 гл. 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 Минфина России от 18 апреля 2007 г. N 03-11-04/2/106, 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 ст. 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 гл. 25 Налогового кодекса РФ и уплатить дополнительную сумму налога и пени.

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 пп. 3 п. 3 ст. 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 (пп. 1 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ);
- процентов по заемным средствам, которые использовались на приобретение основных средств (пп. 9 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ);
- таможенных платежей, уплаченных организацией-"упрощенцем" при ввозе основного средства из-за границы (пп. 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, включаются в расходы не сразу, а частями равномерно в течение года. При этом чиновники Минфина ссылаются на новую редакцию п. 3 ст. 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 разд. II Книги учета доходов и расходов. В частности, в п. 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 (пп. 8 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ).

Пример 12. Строительная организация ЗАО "Купец" с 1 января 2008 г. применяет упрощенную систему налогообложения. Единый налог предприятие уплачивает с разницы между доходами и расходами.

В июне 2008 г. 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 2008 г. В этом месяце бухгалтер ЗАО "Купец" отразила 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 пп. 22 п. 1 ст. 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 него.

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 гл. 25 Налогового кодекса РФ (п. 3 ст. 346 Налогового кодекса РФ).

Прежде всего необходимо определить первоначальную стоимость проданного основного средства по правилам гл. 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 13. Используем условия предыдущего примера.**

Предположим, что строительная организация ЗАО "Купец" продала офисную мебель в январе 2008 г. 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 гл. 25 Налогового кодекса РФ, составляет 164 руб. (10 000 руб. : 61 мес.).

Доходы предприятия за III квартал 2007 г. 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 2007 г. 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 - 10 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 гл. 25 Налогового кодекса РФ не установлено.

Напомним, что начислять амортизацию в целях налогообложения нужно с 1-го числа месяца, следующего за месяцем ввода его 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:



$$K = 1/p \times 100\%,$$

где  $p$  - 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 14. Строительная организация применяет упрощенную систему налогообложения с 1 января 2008 г. 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 2008 г. компьютер был продан. Следовательно, налоговая база по единому налогу за IV квартал 2008 г. должна быть увеличена на 37 000 руб., а сумма налога - на 5550 руб. (37 000 руб.  $\times$  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.  $\times$  2,7027%).

Амортизацию бухгалтер начислил с февраля по ноябрь 2008 г., то есть за 10 месяцев фактической эксплуатации компьютера.

Налоговая база по единому налогу должна быть уменьшена:

- за I квартал - на 2000 руб. (1000 руб.  $\times$  2 мес.);
- за I полугодие - на 5000 руб. (1000 руб.  $\times$  5 мес.);
- за 9 месяцев - на 8000 руб. (1000 руб.  $\times$  8 мес.).

Соответственно сумма единого налога должна быть уменьшена:

- за I квартал - на 300 руб. (2000 руб.  $\times$  15%);
- за I полугодие - на 750 руб. (5000 руб.  $\times$  15%);
- за 9 месяцев - на 1200 руб. (8000 руб.  $\times$  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 2008 г. 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 I 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.  $\times$  15%);
- за I полугодие - на 1346 руб. (8975,8 руб.  $\times$  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 2008 г. 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 2008 г. (через 10 месяцев фактической эксплуатации), а в ноябре 2010 г. (через 34 месяца фактической эксплуатации), то картина была бы совсем иная.

Начиная с марта 2010 г. сумма амортизации, начисляемой нелинейным способом, стала бы меньше суммы ежемесячной амортизации, рассчитанной линейным способом, то есть меньше, чем 1000 руб. А в июле 2010 г. (через 30 месяцев фактической эксплуатации) суммы амортизации, начисленной линейным и нелинейным способами, были бы приблизительно одинаковыми. Следовательно, в случае продажи компьютера во втором полугодии 2010 г. 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 пп. 3 п. 3 ст. 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 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ сказано, что единый налог можно уменьшать на расходы по сооружению и изготовлению основных средств.

#### 4.7.4. 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 14/2007, составлять первичные документы по учету нематериальных активов и вести бухгалтерские регистры по учету нематериальных активов.

Положение по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/2007) утверждено Приказом Минфина России от 27 декабря 2007 г. N 153н. 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. 31 ПБУ 14/2007). При этом первоначальная стоимость объекта и срок его полезного использования определяются в соответствии с ПБУ 14/2007.

При выбытии нематериального актива начисление амортизации прекращается с 1-го числа месяца, который следует за месяцем списания этого объекта с бухгалтерского учета (п. 32 ПБУ 14/2007).

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 (пп. 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 гл. 26.2 Налогового кодекса РФ признаются те, которые являются амортизируемым имуществом в соответствии с гл. 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 гл. 25 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 5. НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ В СТРОИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ**

### **5.1. Налог на добавленную стоимость**

В соответствии со ст. 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, уплачиваемое заказчику инвестором за выполнение функций, установленных договором;

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 пп. 22 п. 3 ст. 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 пп. 4 п. 3 ст. 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 п. 5 ст. 172.

Пункт 5 ст. 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 (пп. 2 п. 1 ст. 162 Налогового кодекса РФ).

Пример 15. Инвестор заключил с заказчиком-застройщиком договор на реализацию инвестиционного проекта по строительству склада. 15 марта 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. Деньги заказчик подрядчику не перечислял.

В бухгалтерском учете у инвестора данная операция будет отражена следующим образом:

15 марта:

Дебет 76 Кредит 51

- 7 080 000,00 руб. - отражена сумма денежных средств, перечисленных заказчику;

31 марта:

Дебет 08 Кредит 76

- 1 080 000 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 (пп. 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 (пп. 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 (пп. 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 ст. ст. 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 16. 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.

В 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

- 7 000 000,00 руб. - получены денежные средства от инвестора на финансирование строительства;

Дебет 08 Кредит 60

- 4 322 034,00 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

- 5 100 000,00 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
- 5 801 864,00 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. С 2006 г. "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, 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 вернуть либо с согласия заказчика уменьшить цену работы с учетом стоимости неиспользованных материалов, остающихся у подрядчика (п. 1 ст. 713 Гражданского кодекса РФ).

Пример 17. В январе 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.

Объект был сдан заказчику в апреле. 19 января получена предоплата от заказчика 4 800 000,00 руб. Затраты на строительство в феврале представлены в таблице.

N 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 оплатили в марте.

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. НДС можно принять к вычету сразу после подписания акта приемки выполненных субподрядчиком работ.

В бухгалтерском учете указанная операция была отражена следующим образом:

19 января:

Дебет 51 Кредит 62, субсчет "Авансы полученные",

- 4 800 000,00 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:

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

- 2 130 000,00 руб. - отражен приход материалов от поставщика;



Дебет 20 Кредит 10  
 - 2 130 000,00 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:  
 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  
 - 2 513 400,00 руб. - оплачены материалы;  
 в апреле:  
 Дебет 62 Кредит 90, субсчет "Выручка",  
 - 4 800 000 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  
 - 4 013 000 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 хозяйспособом.

В соответствии с п. 2 ст. 159 Налогового кодекса РФ при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления (хозяйспособом) 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 п. 10 ст. 167 Налогового кодекса РФ. При этом налоговая база - это расходы на строительство за прошедший месяц (ст. 159 Налогового кодекса РФ). Напомним: до 2006 г. организация, построившая объект своими силами (хозяйспособом), должна начислить на его стоимость НДС в тот день, когда объект будет принят к учету.

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 хозяйспособом 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 18. С января по март 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:	517 000	303 000	252 000

В бухгалтерском учете организации операция была отражена следующим образом:  
в январе:

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

- 360 000 руб. - материалы израсходованы на строительство;

Дебет 08 Кредит 69, 70

- 57 000 руб. - начислены заработная плата строительным рабочими 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:

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 рабочими 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:

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:

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.

Организация получила свидетельство о праве собственности 19 мая. Соответственно, в этот день организация переводит склад в состав основных средств и начисляет НДС с расходов по строительству:

Дебет 01 Кредит 08

- 1 072 000 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 п. 1 ст. 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 п. 1 ст. 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 РФ.

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 строительных работ и при вводе законченных строительством объектов в эксплуатацию временные здания и сооружения либо ликвидируются (при невозможности дальнейшего использования с учетом возможного изменения их функционального предназначения) 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.

## 5.2. 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 (ст. 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 организация 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 п. 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:

$$\text{СГСИ} = \frac{C1 + C2 + C3 + C4 + C5 + C6 + C7 + C8 + C9 + C10 + C11 + C12 + C13}{13},$$

где С - стоимостная оценка облагаемого имущества предприятия по состоянию:

- С1 - на 1 января;
- С2 - на 1 февраля;
- С3 - на 1 марта;
- С4 - на 1 апреля;
- С5 - на 1 мая;
- С6 - на 1 июня;
- С7 - на 1 июля;
- С8 - на 1 августа;
- С9 - на 1 сентября;
- С10 - на 1 октября;
- С11 - на 1 ноября;
- С12 - на 1 декабря;
- С13 - на 1 января.

Пример 19. Остаточная стоимость основных средств строительной организации за I квартал составила:

- по состоянию на 1 января - 300 тыс. руб.;
- по состоянию на 1 февраля- 310 тыс. руб.;
- по состоянию на 1 марта - 290 тыс. руб.;
- по состоянию на 1 апреля - 320 тыс. руб.

В результате среднегодовая стоимость имущества организации, подлежащая налогообложению, составила за I квартал 305 тыс. руб.

$$\text{СГСИ} = 305 \text{ тыс. руб.} = \frac{300 + 310 + 290 + 320}{4}.$$

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.

Пример 20. Сумма исчисленного налога на имущество по строительной организации за 2008 г. составила:

№ п/п	Показатели	I квартал	Полугодие	9 месяцев	Год
1	Среднегодовая стоимость имущества за отчетный период, руб.	305 000	315 000	325 000	335 000
2	Установленная ставка налога на имущество, %	2,2	2,2	2,2	2,2
3	Сумма налога за отчетный период, руб. (стр. 1 x (стр. 2 x 1/4))	1 678	1 733	1 788	-

Таким образом, организация должна будет уплатить в бюджет авансовые платежи по налогу на имущество:

- за I квартал в размере 1678 руб.;
- за полугодие в размере 1733 руб.;
- за 9 месяцев в размере 1788 руб.

Учитывая, что общая сумма налога, исчисленная за год, - 7370, по итогам года организации придется доплатить в бюджет налог в размере 2171 руб. (7370 - 1678 - 1733 - 1788).

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 (ст. 384 Налогового кодекса РФ).

Отметим, что налог необходимо платить по месту нахождения только тех обособленных подразделений, которые имеют отдельный баланс.

Пример 21. Строительная организация (место регистрации - г. 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. Причем в расчет берут остатки по счетам: 01 "Основные средства", 03 "Доходные вложения в материальные ценности" (за минусом амортизации).

Пример 22. Строительная организация осуществляет свою деятельность в г. Москве. При этом в г. Александрове (Московская область) у организации имеется филиал, имеющий свой баланс и расчетный счет.

Ставка налога на имущество составляет:

г. Москва - 2,2 процента;

Московская область - 2,2 процента.

На балансе филиала организации в г. Александрове находятся:

Статьи бухгалтерского баланса	Остатки по балансу, руб.			
	на 1 января	на 1 февраля	на 1 марта	на 1 апреля
Остаточная стоимость основных средств	34 600	35 100	34 600	34 100

В результате налогооблагаемая стоимость имущества филиала организации в г. Александрове за I квартал составит:

$$35\ 600 + 35\ 100 + 34\ 600 + 34\ 100$$

$$\text{СГСИ} = \frac{\quad}{4} = 34\ 850 \text{ руб.}$$

4

Следовательно, в Александрове организация должна заплатить авансовый платеж по налогу на имущество, равный 767 руб. (34 850 x 2,2%).

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.

Пример 23. Предположим, что строительная организация (осуществляет строительство в г. Москве) имеет два склада, используемых под хранение строительных материалов, в двух разных субъектах РФ.

Имеются следующие данные об остаточной стоимости складов:

Статьи бухгалтерского баланса	Остатки по балансу, тыс. руб.			
	на 1 января	на 1 февраля	на 1 марта	на 1 апреля
Склад N 1	1523	1521	1519	1517
Склад N 2	3220	3210	3200	3190

Ставки налога на имущество в субъектах РФ, где находятся склады, составляют 2 и 1 процент соответственно по 1 и 2 складу.

Налогооблагаемая стоимость склада N 1 за I квартал составит:

$$(1523 + 1521 + 1519 + 1517) \text{ тыс. руб.}$$

$$\text{СГСИ} = \frac{\text{-----}}{4} = 1520 \text{ тыс. руб.}$$

Налогооблагаемая стоимость склада N 2 за I квартал составит:

$$(3220 + 3210 + 3200 + 3190) \text{ тыс. руб.}$$

$$\text{СГСИ} = \frac{\text{-----}}{4} = 3205 \text{ тыс. руб.}$$

Соответственно, организация должна заплатить в бюджеты субъектов РФ, на территории которых находятся склады, авансовые платежи по налогу за I квартал в следующих размерах:

по складу N 1 в сумме 7600 руб. ( $1\,520\,000 \times (2\% \times 1/4)$ );

по складу N 2 в сумме 8013 руб. ( $3\,205\,000 \times (1\% \times 1/4)$ ).

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.

### 5.3. 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 г. 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 п. 3 ст. 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.

Объектом 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 пп. 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 ст. 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 (п. 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 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 Приказом Минфина РФ от 13 апреля 2006 г. N 65н "Об утверждении формы налоговой декларации по транспортному налогу и Порядка ее заполнения".

Пример 24. На балансе строительной организации по состоянию на 1 января находятся следующие транспортные средства (для упрощения примера мощность транспортных средств по категориям принимается одинаковой):

- автобусы (мощность 149 л. с.) - 3 штуки;
- грузовые бортовые автомобили (мощность 160 л. с.) - 7 штук;
- бетономешалки (мощность 170 л. с.) - 5 штук;
- легковые автомобили (мощность 110 л. с.) - 3 штуки.

5 мая два легковых автомобиля были проданы.

В итоге транспортный налог за год составит:

- по автобусам 4470,00 руб.  $((149 \text{ л. с.} \times 10 \text{ руб.}) \times 3 \text{ штуки})$ ;
- по грузовым бортовым автомобилям 11 200,00 руб.  $((160 \text{ л. с.} \times 10 \text{ руб.}) \times 7 \text{ штук})$ ;
- по бетономешалкам 8500,00 руб.  $((170 \text{ л. с.} \times 10 \text{ руб.}) \times 5 \text{ штук})$ ;
- по легковому автомобилю, оставшемуся на балансе, 770,00 руб.  $(110 \text{ л. с.} \times 7 \text{ руб.})$ .

В отношении проданных легковых автомобилей порядок расчета налога будет иной.

В соответствии с п. 3 ст. 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.

В нашем примере легковые автомобили состояли на балансе строительной организации 5 месяцев (включая май), следовательно, коэффициент составляет 0,417  $(5 / 12)$ .

В результате транспортный налог по проданным двум легковым автомобилям составит 642,00 руб.  $((110 \text{ л. с.} \times 7 \text{ руб.} \times 0,417) \times 2 \text{ штуки})$ .

В бухгалтерском учете будет дана запись:

- Дебет 20 Кредит 68, субсчет "Транспортный налог",
- 25 582,00 руб. - начислен транспортный налог за год.

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 п. 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.

#### 5.4. Налог на прибыль

Объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций согласно ст. 247 Налогового кодекса является прибыль, полученная налогоплательщиком.

В гл. 25 "Налог на прибыль организаций" Налогового кодекса не содержится какого-либо определения прибыли в качестве определенного экономического показателя.

В соответствии со ст. 313 Налогового кодекса налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета. Таким

образом, прибылью по налогу на прибыль является показатель, сформированный специально для целей налогообложения по правилам налогового учета.

Прибылью для российских организаций являются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, определяемых в соответствии с гл. 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 ст. ст. 271, 316 и 317 Налогового кодекса. По расходам дата определения расходов определена ст. 272 Налогового кодекса.

Датой получения дохода, если иное не предусмотрено гл. 25 Налогового кодекса, признается дата реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), определяемая в соответствии с п. 1 ст. 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 п. п. 4 - 8 ст. 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 ст. 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 п. 1 ст. 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 гл. 25.3 Налогового кодекса РФ. Кроме того, в ст. 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 (пп. 1 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ). При этом вся сумма,

уплаченная за лицензию, уменьшает налогооблагаемые доходы одновременно. На это указано в пп. 1 п. 7 ст. 272 Налогового кодекса РФ.

Даты возникновения отдельных видов расходов предусмотрены п. п. 2 - 10 ст. 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 гл. 25 Налогового кодекса. Одновременно необходимо определить дату их возникновения с целью своевременного отнесения в состав расходов.

Амортизация.

В первый месяц амортизации списываются 10 процентов от стоимости основного средства одновременно. Остальные 9/10 стоимости списывается ежемесячно исходя из суммы, рассчитываемой в соответствии с порядком, установленным ст. ст. 259 и 322 Налогового кодекса РФ.

Датой осуществления материальных расходов признается:

Наименование расхода	Дата признания расхода
Сырье и материалы, приходящиеся на произведенные товары (работы, услуги)	Дата передачи в производство сырья и материалов
Строительные работы, выполненные подрядными (субподрядными) организациями	Дата подписания актов о приемке выполненных работ по формам КС-2 и КС-3
Расходы на оплату труда	Ежемесячно, исходя из сумм, начисленных в соответствии со ст. 255 Налогового кодекса
Расходы на ремонт основных средств	В том отчетном периоде, в котором они были осуществлены, вне зависимости от их оплаты с учетом особенностей, установленных ст. 324 Налогового кодекса (создание резервов)
Расходы по обязательному и добровольному страхованию (негосударственному пенсионному обеспечению)	В том отчетном (налоговом) периоде, в котором в соответствии с условиями договора организацией была произведена уплата страховых взносов
	Страховые взносы, перечисленные разовым платежом, списываются на расходы пропорционально количеству календарных дней, в течение которых договор страхования действовал в отчетном периоде

Датой осуществления внереализационных и прочих расходов признается, если иное не установлено ст. ст. 261, 262, 266 и 267 Налогового кодекса, следующее:

Наименование расхода	Дата признания расхода
Налоги (авансовые платежи по налогам), сборы и иные обязательные платежи	Дата начисления налогов (сборов)
Отчисления в резервы, признаваемые расходами в соответствии с гл. 25 Налогового кодекса	Дата начисления в соответствии с требованиями настоящей главы

<p>Расходы:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- в виде сумм комиссионных сборов;</li> <li>- в виде расходов на оплату сторонним организациям за выполненные ими работы (предоставленные услуги);</li> <li>- в виде арендных (лизинговых) платежей за арендуемое (принятое в лизинг) имущество;</li> <li>- в виде иных подобных расходов</li> </ul>	<p>Дата расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров или дата предъявления организации документов, служащих основанием для произведения расчетов, либо последний день отчетного (налогового) периода</p>
<p>Расходы:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- в виде сумм выплаченных подъемных;</li> <li>- в виде компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов</li> </ul>	<p>Дата перечисления денежных средств с расчетного счета (выплаты из кассы)</p>
<p>Расходы:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- на командировки;</li> <li>- на содержание служебного транспорта;</li> <li>- на представительские расходы;</li> <li>- на иные подобные расходы</li> </ul>	<p>Дата утверждения авансового отчета</p>
<p>По расходам в виде сумм штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также в виде сумм возмещения убытков (ущерба)</p>	<p>Дата признания должником либо дата вступления в законную силу решения суда</p>
<p>Для расходов от продажи (покупки) иностранной валюты</p>	<p>Дата перехода права собственности на иностранную валюту</p>
<p>Курсовая разница у организации-продавца в случае предварительной оплаты</p>	<p>Дата погашения дебиторской задолженности за реализованные товары (работы, услуги)</p>
<p>Курсовая разница у организации-покупателя в случае предварительной оплаты</p>	<p>Дата реализации товаров (работ, услуг). Дата погашения кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги)</p>
<p>По договорам займа и иным аналогичным договорам, срок действия которых приходится более чем на один отчетный период</p>	<p>Включается в состав соответствующих расходов на конец соответствующего отчетного периода</p>
<p>В случае прекращения действия договора (погашения долгового обязательства) до истечения отчетного периода</p>	<p>Включается в состав соответствующих расходов на дату прекращения действия договора (погашения долгового обязательства)</p>
<p>Расходы, выраженные в иностранной валюте, для целей налогообложения пересчитываются в рубли по официальному курсу, установленному ЦБ РФ</p>	<p>На дату признания соответствующего расхода</p>
<p>Обязательства и требования, выраженные в иностранной валюте, имущество в виде валютных ценностей пересчитываются в рубли по официальному курсу, установленному ЦБ РФ</p>	<p>На дату перехода права собственности при совершении операций с таким имуществом, прекращения (исполнения) обязательств и требований и (или) на последний день отчетного (налогового) периода в зависимости от того, что произошло раньше</p>

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 ст. 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.

Пример 25. Строительная организация применяет кассовый метод. В I квартале ее выручка составила 800 000,00 руб., во II квартале - 1 000 000,00 руб., в III квартале - 1 500 000,00 руб.

По итогам полугодия среднеквартальная выручка составляла 900 000,00 руб.  $((1\,000\,000,00 + 800\,000,00) : 2)$ . Следовательно, организация правомерно применяла кассовый метод в этом периоде.

По итогам же за 9 месяцев в среднем за каждый квартал выручка составила 1 100 000,00 руб.  $((800\,000,00 + 1\,000\,000,00 + 1\,500\,000,00) : 3)$ .

Таким образом, выручка организации в среднем за каждый из трех прошедших кварталов превысила 1 000 000,00 руб. Поэтому организация должна будет начать применять метод начисления. При этом все расходы и доходы нужно будет пересчитать в соответствии с методом начисления начиная с 1 января.

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 тем методом учета доходов и расходов (в данном случае это кассовый метод), который будет правомерен к применению.

При этом расходы учитываются в составе расходов с учетом следующих особенностей:

Наименование расхода	Дата признания расхода
Материальные расходы, а также расходы на оплату труда	В момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета, выплаты из кассы или при ином способе погашения задолженности - в момент такого погашения
Проценты за пользование заемными средствами (включая банковские кредиты)	В момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета, выплаты из кассы или при ином способе погашения задолженности - в момент такого погашения
Услуги третьих лиц (включая услуги субподрядных организаций)	В момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета, выплаты из кассы или при ином способе погашения задолженности - в момент такого погашения
Расходы по приобретению сырья и материалов	По мере списания данного сырья и материалов в производство
Амортизация (только в отношении оплаченного амортизируемого имущества, используемого в производстве)	По начислению и в суммах, начисленных за отчетный (налоговый) период. Аналогичный порядок применяется в отношении капитализируемых расходов, предусмотренных ст. ст. 261 и 262 Налогового кодекса
Налоги и сборы	После уплаты и в размере их фактических уплат

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. Как таковых суммовых разниц 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 ст. 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 (п. 1 ст. 251 Налогового кодекса); второй - перечень целевых поступлений (п. 2 ст. 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 п. 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 ст. 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 ст. 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 (ст. 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 п. 3 ст. 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 (ст. 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 ст. 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 ст. 1041 Гражданского кодекса.

Выдел доли участника договора простого товарищества из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздел такого имущества производятся, 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 ст. ст. 1050 - 1052 Гражданского кодекса.

Особенности определения налоговой базы по доходам, полученным участниками договора простого товарищества, установлены в ст. 278 Налогового кодекса.

Также не считается доходом имущество и имущественные права, полученные в пределах дополнительного вклада участником хозяйственного общества или товарищества (его правопреемником или наследником), а также участников 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 ст. ст. 78, 79, 176 и 203 Налогового кодекса РФ из бюджета (внебюджетного фонда).

Согласно ст. ст. 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 преysкурантов 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 ст. 5 Конвенции о запрещении разработки, производства, накопления и применения химического оружия и о его уничтожении и с ч. 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 ст. 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.

В доходы вновь созданных, реорганизуемых и реорганизованных организаций не включаются имущество, имущественные права и обязательства, приобретенные (созданные) до даты завершения реорганизации.

Согласно пп. 32 п. 1 ст. 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 п. 2 ст. 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 расходами, связанными с производством и реализацией.

В ст. 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 п. 1 ст. 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 п. 2 ст. 253 Налогового кодекса РФ и включает в себя 4 основных элемента расходов:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- амортизация 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 гл. 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 п. 1 ст. 252 Налогового кодекса.

Расходы в соответствии с требованиями ст. 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 ст. 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 п. 1 ст. 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 п. 1 ст. 318 Налогового кодекса, может подразделяться на прямые и косвенные. При этом к прямым расходам относятся, в

частности, материальные затраты, определяемые в соответствии с пп. 1 и 4 п. 1 ст. 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 являющихся амортизируемым имуществом.

По данной статье учитываются затраты на приобретение указанного имущества в случае, если оно не является амортизируемым согласно ст. 256 Налогового кодекса, а также если оно не подлежит налоговому учету в составе расходов на оплату труда по п. 5 ст. 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 ст. 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 18.12.1998 N 51.

Поэтому при списании спецодежды следует руководствоваться вышеуказанными документами, поскольку в соответствии со ст. 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 п. 49 ст. 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 относятся 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 Постановлением Правительства 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 должна быть предусмотрена 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 - налога на добавленную стоимость, акцизов.

Способы определения величины материальных расходов.

В соответствии с п. 8 ст. 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.

$$C. \text{ средняя} = \frac{C \text{ на начало месяца} + C \text{ в течение месяца}}{K \text{ на начало месяца} + K \text{ в течение месяца}},$$

где С на начало месяца - стоимость остатка запасов на начало месяца;  
С в течение месяца - стоимость запасов, поступивших в течение месяца;  
К на начало месяца - количество остатка запасов на начало месяца;  
К 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 приобретений 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 ст. 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 ст. 255 Налогового кодекса (п. п. 1 - 24 ст. 255 Налогового кодекса);

- 2) дополнительные виды затрат (п. 25 ст. 255 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 ст. 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 п. п. 23 - 29 ст. 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 п. 16 ст. 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.

Обязательное страхование.

Понятие обязательного страхования установлено в ст. ст. 927 и 936 Гражданского кодекса. Под обязательным страхованием понимается страхование, осуществляемое путем заключения договоров в соответствии с правилами гл. 48 Гражданского кодекса в случаях, когда законом на указанных в нем лиц возлагается обязанность страховать в качестве страхователей жизнь, здоровье или имущество других лиц либо свою гражданскую ответственность перед другими лицами за свой счет или за счет заинтересованных лиц.

Обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, а также обязательное пенсионное страхование не является обязательным страхованием, осуществляемым в соответствии с Гражданским кодексом. Следовательно, указанные два вида страхования не учитываются в составе расходов на оплату труда. Данные виды расходов учитываются в составе прочих расходов.

В настоящий момент в предпринимательской сфере обязательное страхование осуществляется только в некоторых случаях, например:

1) пассажиры воздушного, железнодорожного, морского, внутреннего водного и автомобильного транспорта, а также туристы и экскурсанты, совершающие междугородние экскурсии по линии туристическо-экскурсионных организаций, подлежат обязательному страхованию на время поездки (полета) за счет средств перевозчика (Указ Президента РФ от 7 июля 1992 г. N 750 "Об обязательном личном страховании пассажиров");

2) работники железнодорожного транспорта общего пользования и руководители организаций железнодорожного транспорта общего пользования, постоянная работа которых имеет разъездной характер, которые направлены в служебные командировки в отдельные местности, где введено чрезвычайное положение, или которые осуществляют контрольно-инспекционные функции в поездках, а также работники железнодорожного транспорта общего пользования, принимающие участие в испытаниях на железнодорожном транспорте транспортных средств и иных технических средств, работники ведомственной охраны на период исполнения ими служебных обязанностей подлежат обязательному страхованию (ст. 31



Федерального закона от 10 января 2003 г. N 17-ФЗ "О железнодорожном транспорте в Российской Федерации") и др.

Добровольное страхование.

При добровольном страховании (негосударственном пенсионном обеспечении) к расходам на оплату труда относятся затраты по четырем видам договоров.

1. Договор долгосрочного страхования жизни:

- договор должен быть заключен на срок не менее пяти лет;

- в течение этих пяти лет по нему не должны предусматриваться страховые выплаты любого вида, за исключением страховой выплаты, предусмотренной в случае наступления смерти застрахованного лица.

2. Договор пенсионного страхования и (или) негосударственного пенсионного обеспечения.

Договоры пенсионного страхования и (или) негосударственного пенсионного обеспечения должны предусматривать выплату пенсий (пожизненно) только при достижении застрахованным лицом пенсионных оснований, предусмотренных законодательством Российской Федерации, дающих право на установление государственной пенсии.

3. Договор добровольного личного страхования работников.

- Договор должен быть заключен на срок не менее одного года.

- Договор должен предусматривать оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников.

4. Договор добровольного личного страхования, заключаемый исключительно на случай наступления смерти застрахованного лица или утраты застрахованным лицом трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей.

Совокупная сумма платежей (взносов) работодателей, выплачиваемая 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.

В случае изменения существенных условий договора и (или) сокращения срока действия договора долгосрочного страхования жизни, договора пенсионного страхования и (или) договора негосударственного пенсионного обеспечения или их расторжения взносы работодателя по таким договорам, ранее включенные в состав расходов, признаются подлежащими налогообложению с момента изменения существенных условий указанных договоров и (или) сокращения сроков действия этих договоров или их расторжения (за исключением случаев досрочного расторжения договора в связи с обстоятельствами непреодолимой силы, то есть чрезвычайными и непредотвратимыми обстоятельствами).

Взносы 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.

При расчете предельных размеров расходов на добровольное страхование (как 12%, так и 3%) в расходы на оплату труда не включаются затраты по страхованию работников.

Взносы 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.

Пример 26. Организация производит ежемесячные авансовые платежи, исходя из предшествующего квартального платежа. 2 февраля 2008 г. организация заключила договор добровольного медицинского страхования своих сотрудников на 1 год (по условиям договора год равен 12 месяцам, а при каждом неполном месяце месяц принимается равным календарному). Страховая премия уплачена организацией единовременно 2 февраля 2008 г. в размере 230 000,00 руб. Договор страхования вступает в силу с момента поступления денежных средств страховщику. При этом организация применяет для целей определения налогооблагаемой прибыли метод начисления.

Поскольку действие договора страхования приходится на несколько отчетных периодов и по условию договора страхования страховой платеж уплачен единовременно, то расходы по страхованию списываются пропорционально количеству календарных дней, в течение которых договор страхования действовал в отчетном периоде, согласно п. 6 ст. 272 Налогового кодекса.

При этом сумма затрат по страхованию не превышает установленного норматива.

Ежемесячно расходы по страхованию составляют:

230 000,00 руб. : 12 = 19 166,67 руб.

Поскольку договор страхования жизни начинается не с начала месяца, то затраты, приходящиеся на февраль 2008 г. - 27 дней, будут рассчитываться следующим образом:

19 166,67 : 28 x 27 = 18 482,15 руб.

Аналогичная ситуация возникает и в феврале 2009 г.  
Затраты, приходящиеся на февраль 2008 г. - 1 день, будут составлять:  $19\,166,67 : 28 \times 1 = 684,50$  руб.

В I квартале затраты по страхованию составят 37 648,82 руб.

За полугодие - 95 148,83 руб.

За 9 месяцев - 152 648,84 руб.

За год - 210 148,83 руб.

За первый квартал следующего года - 19 851,17 руб.

Если договором определено, что год принимается равным календарному и количество дней в месяце следует принимать равным количеству календарных дней в каждом конкретном месяце, то расчет расходов следует производить исходя из условий договора.

Амортизационные отчисления.

Согласно п. 1 ст. 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 гл. 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 руб.

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, сооружение 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 пп. 11, 14, 19, 22 и 23 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса, а также имущество, указанное в пп. 6 и 7 п. 1 ст. 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 ст. 257 Налогового кодекса РФ.

Наряду с первоначальной стоимостью в целях налогообложения применяются и показатели восстановительной стоимости и остаточной стоимости. В п. 1 ст. 257 Налогового кодекса дано определение восстановительной стоимости амортизируемого имущества. Согласно данной норме восстановительная стоимость основных средств, приобретенных (созданных) до вступления в силу гл. 25 Налогового кодекса, определяется как их первоначальная стоимость с учетом проведенных переоценок на 1 января 2002 г. 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 г.

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 г.

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 п. 3 ст. 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 ст. 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 1 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:

- амортизационной группы объекта;
- срока полезного использования;
- первоначальной или остаточной стоимости;
- выбранного метода амортизации;
- нормы амортизации;
- суммы 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 гл. 25 Налогового кодекса.

Исключение касается прежде всего основных средств, введенных в эксплуатацию до 1 января 2002 г. Согласно п. 1 ст. 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 ст. 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 п. 8 ст. 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 единовременно 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 единовременно нельзя.

Организации могут начислять амортизацию двумя методами (с учетом особенностей, предусмотренных ст. 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. ст. 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 (п. 4 ст. 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 27. Организация в январе 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 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:

$$(3\,150\,000 \text{ руб.} - 315\,000 \text{ руб.}) : 200 \text{ мес.} = 14\,175 \text{ руб.}$$

Нелинейный метод начисления амортизации.

Особенности нелинейного метода начисления амортизации рассмотрены в п. 5 ст. 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 п. 7 ст. 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 п. 8 ст. 259 Налогового кодекса. Согласно данной норме если организации передали основные средства в лизинг по договору до введения в действие гл. 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 п. 9 ст. 259 Налогового кодекса основная норма амортизации применяется со специальным коэффициентом 0,5 в отношении двух типов автомобилей:

- легковых автомобилей, имеющих первоначальную стоимость более 600 тыс. руб.;
- пассажирских микроавтобусов, имеющих первоначальную стоимость более 800 тыс. руб.

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, закреплённому 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 (п. 10 ст. 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 гл. 25, перечислены в ст. 264 Налогового кодекса. Перечень данных расходов состоит из 49 подпунктов и остается открытым. Обусловлено данное обстоятельство тем, что последний - 49 - 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 ст. 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. Исключение составляют налог на добавленную стоимость, акцизы, предъявленные налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав), а также 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.

Таможенные пошлины и сборы включаются в прочие расходы. На это прямо указано в пп. 1 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ.

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 стоимость 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 ст. 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 ст. 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 работников (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 абз. 10 п. 16 ст. 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 ст. 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 ст. ст. 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 обоснованные 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 ст. 101 Арбитражного 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 гл. 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 ст. ст. 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 гл. 25 Налогового кодекса под заемными средствами понимаются:

а) средства, полученные по кредитным договорам, товарным и коммерческим кредитам, межбанковским кредитам (ст. ст. 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 пп. 2 п. 1 ст. 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 ст. 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 ст. 279 Налогового кодекса.

Расходы, не учитываемые для целей налогообложения.

В ст. 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 п. 1.1 ст. 259 Налогового кодекса РФ.

6. В виде взносов на добровольное страхование, кроме взносов, указанных в ст. ст. 255 и 263 Налогового кодекса.

7. В виде взносов на негосударственное пенсионное обеспечение, кроме взносов, указанных в ст. 255 Налогового кодекса.

8. В виде процентов, начисленных налогоплательщиком-заемщиком кредитору сверх сумм, признаваемых расходами в целях налогообложения в соответствии со ст. 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 резервы 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 ст. 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 ст. 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 пп. 14 п. 1 ст. 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

поезда 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 пп. 21 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса.

34. В виде сумм целевых отчислений, произведенных налогоплательщиком на цели, указанные в п. 2 ст. 251 Налогового кодекса.

35. На осуществление безрезультатных работ по освоению природных ресурсов в соответствии с п. 5 ст. 261 Налогового кодекса.

36. На научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки, не давшие положительного результата, - сверх размера расходов, предусмотренных ст. 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 пп. 29 и 30 п. 1 ст. 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 пп. 43 и 44 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса.

42. В виде представительских расходов в части, превышающей их размеры, предусмотренные п. 2 ст. 264 Налогового кодекса.

43. В виде расходов, предусмотренных абз. 6 п. 3 ст. 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 абз. 2 - 4 п. 4 ст. 264 Налогового кодекса, сверх установленных абз. 5 п. 4 ст. 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 п. 3 ст. 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 п. 1 ст. 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 ст. ст. 252 и 253 Налогового кодекса:

- отдельно учитываются расходы, формирующие стоимость сырья, материалов, основных средств, нематериальных активов согласно ст. ст. 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 (ст. ст. 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 (ст. 318 Налогового кодекса). Такие расходы учитываются при расчете налоговой базы в соответствии с требованиями ст. 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 п. 3 ст. 257 Налогового кодекса, данные права признаются нематериальными активами и подлежат амортизации в соответствии с требованиями п. 2 ст. 258 Налогового кодекса.

Расходы на обязательное и добровольное страхование имущества.

В соответствии с п. 1 ст. 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 ст. 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 (п. 3 ст. 263 Налогового кодекса). Расходы по иным видам добровольного страхования для целей налогообложения не учитываются.

Обязательное страхование имущества.

В соответствии со ст. 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 ст. 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.

Пример 28. Организация уплачивает ежеквартальные авансовые платежи. 6 февраля заключен договор страхования имущества сроком до 31 декабря включительно. Страховая премия уплачена единовременно 6 февраля в размере 86 000,00 руб.

Договор страхования действует в течение нескольких отчетных периодов, и по условию договора страхования страховой платеж уплачен единовременно. То есть расходы по страхованию признаются пропорционально количеству календарных дней, в течение которых действовал договор в отчетном периоде.

Количество дней, в течение которого действует договор, составляет 329 дней, в том числе:

I квартал - 54 дня;

II квартал - 91 день;

III квартал - 92 дня;

IV квартал - 92 дня.

Соответственно, затраты, приходящиеся на соответствующие кварталы, будут рассчитываться следующим образом:

I квартал - 14 115,50 руб. ( $54 / 329 \times 86\,000,00$  руб.);

II квартал - 23 787,23 руб. ( $91 / 329 \times 86\,000,00$  руб.);

III квартал - 24 048,63 руб. ( $92 / 329 \times 86\,000,00$  руб.);

IV квартал - 24 048,63 руб. ( $92 / 329 \times 86\,000,00$  руб.).

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 п. 6 ст. 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.

Перенос убытка на будущее.

Если до конца финансового года, то есть до 31 декабря, все работы не сданы, то сумма косвенных расходов организации признается ее убытком и может быть погашена в течение десяти лет.

Порядок переноса убытков на будущее предусмотрен ст. 283 Налогового кодекса. При этом в данной статье установлен общий порядок переноса убытков на будущее. Особый порядок переноса убытков на будущее предусмотрен для следующих случаев:

- при получении убытка от деятельности обслуживающих производств и хозяйств (ст. 275.1 Налогового кодекса);

- при получении убытков от реализации амортизируемого имущества (ст. 268 Налогового кодекса);

- при получении убытков по операциям с ценными бумагами (ст. 280 Налогового кодекса);

- при получении убытков по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок (ст. 304 Налогового кодекса);
- при получении убытков от реализации амортизируемого имущества (ст. 268 Налогового кодекса);
- при получении убытков в результате уступки права требования (ст. 279 Налогового кодекса).

Для правомерного применения механизма переноса убытков на будущее организация обязана хранить документы, подтверждающие объем понесенного убытка в течение всего срока, когда он уменьшает налоговую базу текущего налогового периода на суммы ранее полученных убытков.

Налоговым кодексом установлены следующие правила переноса убытков на будущее.

1. Перенос убытка на будущее осуществляется в течение десяти лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором был получен этот убыток.

2. Совокупная сумма переносимого убытка - в пределах всей суммы прибыли.

3. Убыток, не перенесенный на ближайший следующий год, может быть перенесен целиком или частично на следующий год из последующих девяти лет с соблюдением первых двух правил.

4. Если организация понесла убытки более чем в одном налоговом периоде, перенос таких убытков на будущее производится в той очередности, в которой они понесены при соблюдении названных выше правил.

5. При реорганизации организация-правопреемник вправе уменьшать налоговую базу в порядке и на условиях, которые предусмотрены вышеназванными правилами, на сумму убытков, полученных реорганизуемыми организациями до момента реорганизации.

**Аннулирование заказа.**

В строительной практике возможны ситуации, когда одна из сторон отказывается от выполнения обязательств, взятых на себя по договору. Наиболее распространенная причина форс-мажора, в связи с наличием которой для одной из сторон исполнение сделки становится невозможным, - это принятие органами государственной власти своих ведомственных актов.

Одновременно с возможностью заказчика отказаться от исполнения договора гражданским законодательством предусмотрено право подрядчика не приступать к работе (в случае нарушения заказчиком своих обязанностей по договору подряда, в частности, непредоставление материала, оборудования, технической документации или подлежащей переработке (обработке) вещи и других обстоятельств, очевидно свидетельствующих о том, что исполнение указанных обязанностей не будет произведено в установленный срок).

Полученная в таких случаях подрядчиком компенсация должна быть отражена в составе внереализационных доходов (п. 3 ст. 250 Налогового кодекса).

Одновременно с этим расходы подрядной организации следует отражать на основании пп. 11 п. 1 ст. 265 Налогового кодекса в составе внереализационных расходов по статье "Затраты на аннулированные производственные заказы, а также затраты на производство, не давшее продукции". Признание таких расходов осуществляется на основании актов организации, утвержденных руководителем или уполномоченным им лицом, в размере прямых затрат, определяемых в соответствии со ст. ст. 318 и 319 Налогового кодекса.

Если работы выполнены с существенным нарушением технологии и не могут быть приняты заказчиком, на основании п. 6 ст. 753 Гражданского кодекса РФ заказчик вправе расторгнуть договор. При этом расходы подрядчика не компенсируются.

Данный факт фиксируется в акте о выявленных недостатках, и оформляется мотивированный отказ заказчика оплатить указанные работы.

Убытки, понесенные подрядной организацией, отражаются в бухгалтерском учете в составе внереализационных расходов. Однако в состав внереализационных, уменьшающих налогооблагаемую прибыль подрядчика, такие убытки не включаются, поскольку такие расходы нельзя признать экономически оправданными.

**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 гл. 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 ст. ст. 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 ст. 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 расходами косвенными на основании пп. 6 п. 1 ст. 254 Налогового кодекса и списываются в полном объеме по мере их возникновения. Так, в соответствии с пп. 6 п. 1 ст. 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 ст. 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 ст. 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 ст. 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 ст. 319 Налогового кодекса.

В соответствии со ст. 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 от реализации.

Доходы от реализации определяются в порядке, установленном ст. 249 Налогового кодекса и с учетом положений гл. 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 ст. 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 ст. 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 гл. 25 Налогового кодекса.

Для организаций строительной отрасли выручкой в соответствии с гл. 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 гл. 25 Налогового кодекса.

Пример 29. 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, 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 ст. 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 ст. 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 ст. 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" ПБУ 18/02, утвержденное Приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. N 114н, 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 (ст. 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 могут 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 30. В феврале 2007 г. 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 г., 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 г., окончание - 31 января 2008 г.

1 февраля 2007 г. заказчик перечислил строительной организации аванс в размере 750 000,00 руб.

Затраты на строительство, произведенные в марте 2007 г., 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 г. 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 (п. 1 ст. 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. (2542,00 + 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:

- единовременно 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 ст. 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 31. В апреле 2007 г. 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 г., окончание - 31 марта 2008 г.

Объект сдается заказчику в целом по завершении всех работ, предусмотренных сметой, то есть 31 марта 2008 г.

Учетной политикой организации для целей налогообложения определено, что доход распределяется равномерно в течение срока действия договора.

В бухгалтерском учете в 2007 г. 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 г. организация учтет доход для целей налогообложения в размере 1 144 068,00 руб., а в 2008 г. 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 32. В апреле 2007 г. 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 г., окончание - 31 марта 2008 г.

Объект сдается заказчику в целом по завершении всех работ, предусмотренных сметой, то есть 31 марта 2008 г.

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 г. составили 1 210 000,00 руб. Доля расходов за 2007 г. 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 г., 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 НЗП) и косвенные расходы, которые уменьшают налоговую базу текущего периода.

## 5.5. Единый социальный налог (ЕСН)



Налогоплательщики ЕСН.

Пунктом 1 ст. 235 Налогового кодекса РФ установлены две категории налогоплательщиков ЕСН (далее - налогоплательщики), а именно:

- 1) лица, производящие выплаты физическим лицам:  
организации;  
индивидуальные предприниматели;  
физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями;
- 2) индивидуальные предприниматели, адвокаты.

Заметим, что в силу п. 2 ст. 11 Налогового кодекса РФ в целях применения Налогового кодекса РФ под организациями понимаются юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации (далее - российские организации), а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории Российской Федерации (далее - иностранные организации).

Под индивидуальными предпринимателями в целях применения Налогового кодекса РФ понимаются физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица.

Частные нотариусы, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, в целях применения Налогового кодекса РФ также относятся к индивидуальным предпринимателям.

В целях исчисления и уплаты ЕСН главы, члены крестьянского (фермерского) хозяйства приравняются к индивидуальным предпринимателям.

Объект налогообложения по ЕСН.

Пунктом 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ установлено, что объектом налогообложения для организации и индивидуальных предпринимателей, производящих выплаты физическим лицам, признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые ими в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям), а также по авторским договорам.

В п. 1 Обзора практики рассмотрения арбитражными судами дел, связанных с взысканием единого социального налога, доведенного в качестве Приложения к Информационному письму Президиума ВАС РФ от 14 марта 2006 г. N 106 (далее - Обзор) судом, указано, что "выплаты в возмещение издержек, понесенных исполнителем при исполнении договора возмездного оказания услуг (подрядчиком при исполнении договора подряда), не подлежат обложению ЕСН, если эти издержки фактически понесены исполнителем (подрядчиком)".

Проанализируем более подробно данную позицию Президиума ВАС РФ.

Так в соответствии с п. 1 ст. 779 Гражданского кодекса РФ по договору возмездного оказания услуг исполнитель обязуется по заданию заказчика оказать услуги (совершить определенные действия или осуществить определенную деятельность), а заказчик обязуется оплатить эти услуги.

Президиум ВАС РФ указал, что компенсация издержек лиц, возмездно оказывающих услуги, направлена на погашение расходов, произведенных исполнителями в интересах заказчика услуг, и, следовательно, не может рассматриваться в качестве оплаты самих услуг.

Заметим, что к аналогичным выводам Президиум ВАС РФ пришел в Постановлении от 18 августа 2005 г. N 1443/05: "...компенсация расходов исполнителей услуг по гражданско-правовым договорам, связанных с проездом к месту оказания услуг и проживанием, не относится к выплатам, перечисленным в пунктах 1 и 2 статьи 236 Налогового кодекса РФ... выплаты, направленные на компенсацию этих расходов, не признаются объектом обложения единым социальным налогом, независимо от включения их в состав расходов при налогообложении прибыли".

Минфин России и налоговые органы придерживаются по этому вопросу противоположной позиции. Так, в Письме ФНС России от 13 апреля 2005 г. N ГВ-6-05/294@, со ссылкой на Письмо Минфина России от 17 марта 2005 г. N 03-05-02-03/15, применительно к возмещению затрат физических лиц расходов на проживание в гостинице и проезд сделаны следующие выводы:

"В соответствии со статьей 166 Трудового кодекса служебной командировкой признается поездка работника по распоряжению работодателя на определенный срок для выполнения служебного поручения вне места постоянной работы.

Таким образом, служебной поездкой (командировкой) является поездка, осуществляемая работником в рамках трудовых отношений с работодателем.

Статьей 16 Трудового кодекса установлено, что трудовые отношения возникают между работником и работодателем на основании трудового договора.

Поездки, осуществляемые физическим лицом в рамках гражданско-правовых отношений, не основаны на трудовых отношениях между работником и работодателем и поэтому не могут рассматриваться ни как поездки "работников, связанные с выполнением трудовых обязанностей", ни как "служебные командировки".

Суммы возмещения затрат на проезд и проживание в гостинице являются, по существу, дополнительным вознаграждением физическим лицам за выполняемые (оказываемые) ими по гражданско-правовому договору работы (услуги) и подлежат включению в налоговую базу по единому социальному налогу".

Таким образом, представляется, что позиция Президиума ВАС РФ относительно компенсации издержек лиц, возмездно оказывающих услуги, укрепит позицию налогоплательщика в налоговых спорах по данному вопросу.

Отметим также, что в данном Обзоре Президиум ВАС РФ высказался по еще одному широко обсуждаемому вопросу. В п. 2 Обзора Президиум ВАС РФ указал, что выплаты, осуществляемые на основании п. 2 ст. 64 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. N 208-ФЗ "Об акционерных обществах" в пользу членов совета директоров акционерного общества, являются объектом обложения единым социальным налогом. Проанализируем данную позицию более подробно.

В п. 2 Обзора Президиум ВАС РФ рассмотрел вопрос включения в налоговую базу по ЕСН выплат в пользу членов совета директоров акционерного общества.

В ходе выездной налоговой проверки налоговый орган установил факт занижения налоговой базы по единому социальному налогу, образовавшегося вследствие невключения в нее сумм выплат членам совета директоров акционерного общества (далее - общество), и доначислил обществу ЕСН.

Позиция суда: в соответствии со ст. 103 Гражданского кодекса РФ совет директоров (наблюдательный совет) является одним из органов управления акционерного общества и осуществляет общее руководство его деятельностью, за исключением вопросов, отнесенных к компетенции общего собрания акционеров.

Таким образом, деятельность совета директоров акционерного общества и отношения между советом директоров общества и самим обществом регулируются нормами гражданского законодательства. Эти отношения являются гражданско-правовыми.

Согласно п. 2 ст. 64 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. N 208-ФЗ "Об акционерных обществах" по решению общего собрания акционеров членам совета директоров (наблюдательного совета) общества в период исполнения ими своих обязанностей могут выплачиваться вознаграждение и (или) компенсироваться расходы, связанные с исполнением ими функций членов совета директоров (наблюдательного совета) общества. Размеры таких вознаграждений и компенсаций устанавливаются решением общего собрания акционеров.

Следовательно, выплата вознаграждения членам совета директоров общества связана с выполнением ими управленческих функций. Такая деятельность подпадает под объект обложения единым социальным налогом, предусмотренный п. 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ.

Таким образом, по мнению суда, налоговый орган правомерно доначислил акционерному обществу единый социальный налог с сумм вознаграждений, выплаченных членам совета директоров общества.

Налогоплательщику следует обратить внимание, что Минфин России придерживался по данному вопросу противоположной позиции. Так, в Письме Минфина России от 27 октября 2005 г. N 03-03-04/1/312 указано: "...вознаграждение членам совета директоров за управленческие функции не может являться предметом трудового договора между организацией и членами, так как совет директоров является вышестоящей инстанцией по отношению к генеральному директору организации. Как правило, вознаграждение членам совета директоров выплачивается по решению учредителей, участников или основных акционеров, которые их и назначают. Поэтому такое вознаграждение не является оплатой труда.

Таким образом, вознаграждения членам совета директоров не признаются объектом налогообложения единым социальным налогом и страховыми взносами на обязательное пенсионное страхование, в случае если у организации такие выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций (на основании пункта 3 статьи 236 Налогового кодекса РФ)". Аналогичные выводы содержатся и в более поздних Письмах Минфина России от 28.05.2007 N 03-04-07-02/16, от 10.07.2007 N 03-03-06/1/475 и мн. др.

Объектом налогообложения ЕСН для физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями, производящих выплаты физическим лицам, признаются выплаты и иные вознаграждения по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг, выплачиваемые налогоплательщиками в пользу физических лиц.

Обратите внимание! Не относятся к объекту налогообложения выплаты, производимые в рамках гражданско-правовых договоров, предметом которых является переход права

собственности или иных вещных прав на имущество (имущественные права), а также договоров, связанных с передачей в пользование имущества (имущественных прав).

Пример 33. Так, к договорам, предметом которых является переход права собственности или иных вещных прав на имущество, в частности, относятся договоры поставки, купли-продажи, а к договорам, связанным с передачей в пользование имущества, относятся договоры аренды.

Строительная организация, заключившая с физическим лицом, не являющимся сотрудником организации, договор аренды транспортного средства без экипажа, не должна облагать суммы выплат по данному договору ЕСН, так как такие выплаты связаны с передачей в пользование имущества, а не с выполнением работ, оказанием услуг по трудовым или гражданско-правовым договорам. Такая позиция высказана в Письме Управления ФНС России по г. Москве от 11 марта 2005 г. N 21-18/72.

В Постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 23 января 2006 г. N Ф04-9813/2005(18913-A27-25) суд указал, что по договорам купли-продажи, заключенным организацией с физическими лицами, к организации переходит право собственности на документацию, содержащую научно-техническую информацию. Принимая во внимание положение абз. 3 п. 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ, суд считает, что указанные выплаты были произведены в рамках гражданско-правовых договоров, предметом которых является переход права собственности на имущество, в силу чего данные выплаты не относятся к объектам налогообложения ЕСН.

Пунктом 2 ст. 236 Налогового кодекса РФ установлено, что объектом налогообложения для индивидуальных предпринимателей и адвокатов, не производящих выплаты физическим лицам, признаются доходы от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности за вычетом расходов, связанных с их извлечением.

Пример 34. Доходы индивидуального предпринимателя Кочанова К.К. от предпринимательской деятельности за год составили 400 000 руб., а расходы, связанные с извлечением доходов, - 320 000 руб.

Налоговая база определяется как сумма доходов за вычетом расходов, связанных с их извлечением. Таким образом, налоговая база составляет 80 000 руб. (400 000 - 320 000). С этой суммы и исчисляется ЕСН.

Пунктом 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ установлено, что выплаты и вознаграждения (вне зависимости от формы, в которой они производятся) не признаются объектом налогообложения, если:

- у налогоплательщиков-организаций такие выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций в текущем отчетном (налоговом) периоде;

- у налогоплательщиков - индивидуальных предпринимателей или физических лиц такие выплаты не уменьшают налоговую базу по налогу на доходы физических лиц в текущем отчетном (налоговом) периоде.

Пример 35. Акционеры ЗАО "СтройМонтаж" на общем собрании решили премировать всех работников в связи с десятилетием компании за счет прибыли, оставшейся после налогообложения. Так как премия, выданная за счет чистой прибыли, не уменьшает налогооблагаемый доход организации по налогу на прибыль, на нее не нужно начислять ЕСН.

Формулировка п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ не предоставляет налогоплательщику права выбора, по какому налогу (единому социальному налогу или налогу на прибыль) уменьшать налоговую базу на сумму соответствующих выплат.

Такой вывод был сделан в п. 3 Обзора практики рассмотрения арбитражными судами дел, связанных с взысканием единого социального налога, доведенного в качестве Приложения к Информационному письму Президиума ВАС РФ от 14 марта 2006 г. N 106 (далее - Обзор).

Проанализируем эту позицию более подробно.

Итак, Президиум ВАС РФ указал, что арбитражным судам при рассмотрении дел, касающихся правильности определения налоговой базы по единому социальному налогу, необходимо иметь в виду, что п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ не предоставляет налогоплательщику права выбора, по какому налогу (единому социальному налогу или налогу на прибыль) уменьшать налоговую базу на сумму соответствующих выплат.

Налогоплательщик обратился в арбитражный суд с требованием о признании недействительным решения налогового органа о доначислении ЕСН.

В налоговом периоде общество при выполнении работ, обусловленных трудовым договором, выплачивало своим работникам премии за производственные результаты.

Данные выплаты согласно п. 2 ст. 255 Налогового кодекса РФ отнесены к расходам на оплату труда, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль.

Налогоплательщик вместо уменьшения на эти расходы налоговой базы по налогу на прибыль уменьшил на их сумму налоговую базу по ЕСН, полагая, что п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ предоставляет ему право такого выбора.

Заметим, что до выхода данного Обзора Минфин и налоговые органы указывали на недопустимость применения положений п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ "по желанию" налогоплательщика, - под действие п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ подпадают исключительно те выплаты, которые перечислены в ст. 270 Налогового кодекса РФ. Такая позиция нашла свое отражение, например, в Письме Управления МНС России по г. Москве от 18 марта 2004 г. N 28-11/17682.

Теперь такая позиция подкреплена мнением ВАС РФ.

Пример 36. Строительная компания ООО "Магистраль" выплатила своим работникам премию за производственные результаты II квартала в сумме 200 000 руб.

В случае отнесения этих выплат в состав расходов на оплату труда, уменьшающих налогооблагаемую прибыль в соответствии с п. 2 ст. 255 Налогового кодекса РФ, налогоплательщик "исключает" из-под налогообложения 48 000 руб. (200 000 руб. x 24%).

Если же налогоплательщик не включает данные выплаты в состав расходов на оплату труда, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, а воспользуется положениями п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ, из-под налогообложения "исключается" 52 000 руб. (200 000 x 26%).

Таким образом, учитывая позицию ВАС РФ, Минфина России и налоговых органов, налогоплательщик не имеет права выбора, по какому налогу (ЕСН или налогу на прибыль) уменьшать налоговую базу на сумму соответствующих выплат.

Налоговая база по ЕСН.

Пунктом 1 ст. 237 Налогового кодекса РФ установлено, что налоговая база для организации и индивидуальных предпринимателей, производящих выплаты физическим лицам, определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, предусмотренных п. 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ, начисленных налогоплательщиками за налоговый период в пользу физических лиц.

При определении налоговой базы учитываются любые выплаты и вознаграждения (за исключением сумм, указанных в ст. 238 Налогового кодекса РФ), вне зависимости от формы, в которой осуществляются данные выплаты, в частности полная или частичная оплата товаров (работ, услуг, имущественных или иных прав), предназначенных для физического лица - работника, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в его интересах, оплата страховых взносов по договорам добровольного страхования (за исключением сумм страховых взносов, указанных в пп. 7 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ).

Налоговая база для физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями, определяется как сумма выплат и вознаграждений, предусмотренных п. 2 ст. 236 Налогового кодекса РФ, за налоговый период в пользу физических лиц.

Пунктом 2 ст. 237 Налогового кодекса РФ установлено, что организации, индивидуальные предприниматели, физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями, производящие выплаты физическим лицам, определяют налоговую базу отдельно по каждому физическому лицу с начала налогового периода по истечении каждого месяца нарастающим итогом.

Пунктом 3 ст. 237 Налогового кодекса РФ установлено, что налоговая база для индивидуальных предпринимателей и адвокатов определяется как сумма доходов, полученных такими налогоплательщиками за налоговый период как в денежной, так и в натуральной форме от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности, за вычетом расходов, связанных с их извлечением. При этом состав расходов, принимаемых к вычету в целях налогообложения данной группы налогоплательщиков, определяется в порядке, аналогичном порядку определения состава затрат, установленных для налогоплательщиков налога на прибыль соответствующими статьями гл. 25 Налогового кодекса РФ.

В соответствии с п. 4 ст. 237 Налогового кодекса РФ при расчете налоговой базы выплаты и иные вознаграждения в натуральной форме в виде товаров (работ, услуг) учитываются как стоимость этих товаров (работ, услуг) на день их выплаты, исчисленная исходя из их рыночных цен (тарифов), а при государственном регулировании цен (тарифов) на эти товары (работы, услуги) - исходя из государственных регулируемых розничных цен.

При этом в стоимость товаров (работ, услуг) включается соответствующая сумма налога на добавленную стоимость, а для подакцизных товаров и соответствующая сумма акцизов.

Пример 37. Строительная компания ООО "Брест" в июне премировала туристической путевкой начальника коммерческого отдела Березина А.И. Стоимость путевки - 16 520 руб., в том числе НДС - 2520 руб. Кроме этого, в июне 2006 г. зарплата Березина составила 10 000 руб.

Таким образом, налоговая база по ЕСН за июнь у Березина составит 26 520 руб. (16 520 + 10 000).

Пунктом 5 ст. 237 Налогового кодекса РФ установлено, что сумма вознаграждения, учитываемая при определении налоговой базы в части, касающейся авторского договора, определяется в соответствии со ст. 210 Налогового кодекса РФ с учетом расходов, предусмотренных п. 3 ч. 1 ст. 221 Налогового кодекса РФ.

Суммы, не подлежащие налогообложению.

Пособия, выплачиваемые в соответствии с законодательством РФ.

В соответствии с п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ не подлежат налогообложению: государственные пособия, выплачиваемые в соответствии с законодательством Российской Федерации, в том числе пособия по временной нетрудоспособности, пособия по уходу за больным ребенком, пособия по безработице, беременности и родам (пп. 1 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ).

Определение. Пособия в Российской Федерации являются одной из форм социальной помощи и определяются как регулярные или единовременные выплаты из средств социального страхования или средств бюджетов всех уровней.

Налогоплательщику в целях применения пп. 1 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ необходимо учитывать, что не подлежат налогообложению ЕСН только государственные пособия, которые выплачиваются на основании и в соответствии с:

- законодательством Российской Федерации;
- законодательными актами субъектов Российской Федерации;
- решениями представительных органов местного самоуправления.

Таким образом, нельзя, например, применять положения пп. 1 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ к денежным выплатам, установленным локальными актами налогоплательщика, даже если такие выплаты являются "дополнительными" по отношению к установленным в соответствии с законодательством.

Разберем следующую ситуацию. В трудовом договоре строительной организации прописано, что в случае расторжения указанного договора в связи с ликвидацией или сокращением штата работнику выплачивается дополнительное выходное пособие. Облагается ли данное пособие ЕСН при условии, что организация не осуществляет предпринимательскую деятельность? Управление ФНС России по г. Москве в Письме от 12 августа 2005 г. N 21-17/316 дало ответ на этот вопрос. Суть позиции налоговиков сводилась к следующему.

Согласно п. 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ объектом налогообложения ЕСН для налогоплательщиков-организаций признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям), а также по авторским договорам.

В пп. 1 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ установлено, что не подлежат налогообложению ЕСН государственные пособия, выплачиваемые в соответствии с законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления.

В соответствии со ст. 178 Трудового кодекса РФ при расторжении трудового договора в связи с ликвидацией организации либо сокращением численности или штата работников организации по основаниям, предусмотренным п. п. 1 и 2 ч. 1 ст. 81 Трудового кодекса РФ, увольняемому работнику выплачивается выходное пособие в размере среднего месячного заработка. А также за ним сохраняется средний месячный заработок на период трудоустройства, но не свыше двух месяцев со дня увольнения (с зачетом выходного пособия). В исключительных случаях за уволенным работником сохраняется средний месячный заработок в течение третьего месяца со дня увольнения по решению органа службы занятости населения при условии, что работник обратился в этот орган в двухнедельный срок после увольнения и не был им трудоустроен.

В ст. 178 Трудового кодекса РФ определено, что трудовым или коллективным договором могут предусматриваться другие случаи выплаты выходных пособий, а также устанавливаться повышенные размеры выходных пособий.

Таким образом, выходное пособие в размере среднего месячного заработка, предусмотренное трудовым законодательством при расторжении трудового договора в связи с

сокращением штата работников, не должно облагаться ЕСН на основании ст. 238 Налогового кодекса РФ.

Положения ст. 178 Трудового кодекса РФ в отношении других случаев выплат выходных пособий или установления повышенных размеров выходных пособий носят разрешительный характер. Суммы таких пособий не могут освободиться от налогообложения ЕСН на основании пп. 1 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ, так как эти выплаты нельзя отнести к пособиям, указанным в данной статье Налогового кодекса РФ.

К пособиям, на которые распространяются положения пп. 1 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ, например, относятся суммы страхового обеспечения, установленные п. 2 ст. 8 Федерального закона от 16 июля 1999 г. N 165-ФЗ "Об основах обязательного социального страхования", а именно:

1) оплата медицинскому учреждению расходов, связанных с предоставлением застрахованному лицу необходимой медицинской помощи;

2) пенсия по старости;

3) пенсия по инвалидности;

4) пенсия по случаю потери кормильца;

5) пособие по временной нетрудоспособности;

6) пособие в связи с трудовым увечьем и профессиональным заболеванием;

7) пособие по беременности и родам;

8) ежемесячное пособие по уходу за ребенком до достижения им возраста полутора лет;

9) пособие по безработице;

10) единовременное пособие женщинам, вставшим на учет в медицинских учреждениях в ранние сроки беременности;

11) единовременное пособие при рождении ребенка;

12) пособие на санаторно-курортное лечение;

13) социальное пособие на погребение;

14) оплата путевок на санаторно-курортное лечение и оздоровление работников и членов их семей.

Компенсационные выплаты.

Все виды установленных законодательством Российской Федерации компенсационных выплат (пп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ) в пределах установленных норм, связанных с:

возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья;

бесплатным предоставлением жилых помещений и коммунальных услуг, питания и продуктов, топлива или соответствующего денежного возмещения;

оплатой стоимости и (или) выдачей полагающегося натурального довольствия, а также с выплатой денежных средств взамен этого довольствия;

оплатой стоимости питания, спортивного снаряжения, оборудования, спортивной и парадной формы, получаемых спортсменами и работниками физкультурно-спортивных организаций для учебно-тренировочного процесса и участия в спортивных соревнованиях;

увольнением работников, включая компенсации за неиспользованный отпуск;

возмещением иных расходов, включая расходы на повышение профессионального уровня работников;

трудоустройством работников, уволенных в связи с осуществлением мероприятий по сокращению численности или штата, реорганизацией или ликвидацией организации;

выполнением физическим лицом трудовых обязанностей (в том числе переезд на работу в другую местность и возмещение командировочных расходов).

Из изложенного в пп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ перечня наибольшее внимание стоит уделить положениям абз. 9 пп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ, согласно которым не подлежат обложению ЕСН все виды установленных законодательством Российской Федерации компенсационных выплат, связанных с выполнением физическим лицом трудовых обязанностей.

Здесь налогоплательщику следует обратить внимание на позицию Президиума ВАС РФ по квалификации компенсационных выплат.

В п. 4 Обзора практики рассмотрения арбитражными судами дел, связанных с взысканием единого социального налога, доведенного в качестве Приложения к Информационному письму Президиума ВАС РФ от 14 марта 2006 г. N 106, сделан вывод, что компенсационные выплаты, являющиеся в соответствии с Трудовым кодексом Российской Федерации элементами оплаты труда, учитываются при определении налоговой базы по единому социальному налогу. Не подлежат обложению единым социальным налогом на основании абз. 9 пп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ выплаты в возмещение физическим лицам затрат, связанных с исполнением ими трудовых обязанностей.

Предметом судебного спора явились положения абз. 9 пп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ, согласно которым не подлежат обложению ЕСН все виды установленных законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями

представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат, связанных с выполнением физическим лицом трудовых обязанностей.

Президиум ВАС РФ разграничил компенсационные выплаты на две категории:

компенсации, являющиеся элементами оплаты труда;

компенсации, не являющиеся элементами оплаты труда и производимые работнику в качестве компенсации его затрат, связанных с выполнением трудовых обязанностей.

Президиум ВАС РФ указал, что на первую категорию не распространяются положения абз. 9 пп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ.

Исходя из сформулированной Президиумом ВАС РФ позиции, к первой категории относятся выплаты, установленные гл. 21 Трудового кодекса, а именно:

оплата труда в особых условиях (ст. 146 Трудового кодекса);

оплата труда работников, занятых на тяжелых работах, работах с вредными и (или) опасными и иными особыми условиями труда (ст. 147 Трудового кодекса);

оплата труда на работах в местностях с особыми климатическими условиями (ст. 148 Трудового кодекса);

оплата труда в других случаях выполнения работы в условиях, отклоняющихся от нормальных (ст. 149 Трудового кодекса)

и др.

Например, в Письме Минфина России от 25 октября 2005 г. указано: "...ст. 147 Трудового кодекса оплата труда работников, занятых на тяжелых работах, работах с вредными и (или) опасными и иными особыми условиями труда, устанавливается в повышенном размере по сравнению с тарифными ставками (окладами), установленными для различных видов работ с нормальными условиями труда, но не ниже размеров, установленных законами и иными нормативными правовыми актами.

При этом ни Трудовой кодекс, ни иные нормативные правовые акты Российской Федерации не рассматривают оплату труда в части превышения тарифных ставок (окладов) в качестве компенсационной выплаты.

Из вышеизложенного следует, что доплаты к заработной плате работникам, занятым на работах с вредными условиями труда, не могут рассматриваться в качестве компенсаций в смысле ст. 164 Трудового кодекса, а повышают размер оплаты труда работников, занятых на работах с вредными условиями труда, как это предусмотрено ст. 147 Трудового кодекса.

Соответственно, к таким доплатам не применяется пп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ, и они подлежат налогообложению единым социальным налогом в установленном порядке".

Ко второй категории относятся компенсации, понятие которых сформулировано в ст. 164 Трудового кодекса, а именно:

"Компенсации - денежные выплаты, установленные в целях возмещения работникам затрат, связанных с исполнением ими трудовых или иных предусмотренных федеральным законом обязанностей".

Статьей 165 Трудового кодекса установлены случаи предоставления гарантий и компенсаций (помимо общих гарантий и компенсаций, предусмотренных Трудовым кодексом), а именно:

при направлении в служебные командировки;

при переезде на работу в другую местность;

при исполнении государственных или общественных обязанностей;

при совмещении работы с обучением;

при вынужденном прекращении работы не по вине работника;

при предоставлении ежегодного оплачиваемого отпуска;

в некоторых случаях прекращения трудового договора;

в связи с задержкой по вине работодателя выдачи трудовой книжки при увольнении работника;

в других случаях, предусмотренных настоящим Кодексом и иными федеральными законами.

Таким образом, исходя из сформулированной Президиумом ВАС РФ позиции только на вторую категорию выплат распространяются положения абз. 9 пп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ.

Налогоплательщику также следует обратить внимание на еще одно Постановление ВАС РФ. Так в апреле 2005 г. Президиум ВАС РФ принял Постановление от 26 апреля 2005 г. N 14324/04, в котором указал, что с суммы суточных, превышающих утвержденные Постановлением Правительства Российской Федерации от 8 февраля 2002 г. N 93 "Об установлении норм расходов организаций на выплату суточных или полевого довольствия, в пределах которых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций такие расходы относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией" (далее - Постановление N 93), не нужно уплачивать взносы в ПФР. Аналогичные инструкции содержатся и в более позднем Постановлении Президиума ВАС РФ от 9 октября 2007 г. N 5560/07.

Если налогоплательщик применяет общий режим налогообложения, то ЕСН и взносы в ПФР с суточных, превышающих установленные Постановлением N 93, он не уплачивает в силу п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ, который гласит, что ЕСН и, соответственно, взносы в ПФР не начисляются на выплаты, не уменьшающие налог на прибыль. А вот с налогоплательщиками, применяющими специальные налоговые режимы, ситуация другая, - они налог на прибыль не платят и, с точки зрения Минфина России и налоговых органов, с суточных, превышающих установленные Постановлением N 93, нужно платить взносы в ПФР.

В Письме Минфина России от 24 февраля 2005 г. N 03-05-02-04/37 указано, что: "суточные, выплачиваемые организацией, применяющей упрощенную систему налогообложения, сверх норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации, подлежат обложению страховыми взносами на обязательное пенсионное страхование в общеустановленном порядке". Аналогичные выводы содержит Письмо УФНС России по г. Москве от 25 марта 2008 г. N 21-11/028705@.

Президиум ВАС РФ в Постановлении от 26 апреля 2005 г. N 14324/04 не согласился с подобным подходом и пришел к выводу, что в целях исчисления единого социального налога это Постановление N 93 не может быть применено, поскольку оно принято в соответствии с пп. 12 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ и предусматривает нормы суточных, применяемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Согласно пп. 12 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ в состав расходов по налогу на прибыль включаются суточные в пределах норм, утверждаемых Правительством Российской Федерации.

В то же время в силу пп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ не подлежат обложению единым социальным налогом суточные в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Однако в тех случаях, когда законодатель определяет применение нормативов, предусмотренных для целей исчисления одного налога, к другому налогу, он использует такой прием юридической техники, как прямая отсылка к положениям, относящимся к соответствующему налогу. В ст. 238 Налогового кодекса РФ такая отсылка к нормам гл. 25 Налогового кодекса РФ отсутствует.

Суд также посчитал, что в данной ситуации невозможно и применение налогового законодательства по аналогии, поскольку это противоречило бы положениям ст. 3 Налогового кодекса РФ, согласно которым акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить.

Абзацем 10 пп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ определено, что при оплате налогоплательщиком расходов на командировки работников как внутри страны, так и за ее пределы не подлежат налогообложению суточные в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также фактически произведенные и документально подтвержденные целевые расходы на проезд до места назначения и обратно, сборы за услуги аэропортов, комиссионные сборы, расходы на проезд в аэропорт или на вокзал в местах отправления, назначения или пересадок, на провоз багажа, расходы по найму жилого помещения, расходы на оплату услуг связи, сборы за выдачу (получение) и регистрацию служебного заграничного паспорта, сборы за выдачу (получение) виз, а также расходы на обмен наличной валюты или чека в банке на наличную иностранную валюту. При непредставлении документов, подтверждающих оплату расходов по найму жилого помещения, суммы такой оплаты освобождаются от налогообложения в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации. Аналогичный порядок налогообложения применяется к выплатам, производимым физическим лицам, находящимся во властном или административном подчинении организации, а также членам совета директоров или любого аналогичного органа компании, прибывающим для участия в заседании совета директоров, правления или другого аналогичного органа этой компании.

Материальная помощь.

Суммы единовременной материальной помощи, оказываемой налогоплательщиком:

физическим лицам в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством в целях возмещения причиненного им материального ущерба или вреда их здоровью, а также физическим лицам, пострадавшим от террористических актов на территории Российской Федерации;

членам семьи умершего работника или работнику в связи со смертью члена (членов) его семьи (пп. 3 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ).

Обратите внимание! Налоговый кодекс РФ не содержит ответа на вопрос, кого именно следует считать членами семьи. Следовательно, согласно п. 1 ст. 11 Налогового кодекса РФ необходимо руководствоваться нормами, заложенными в Семейном кодексе Российской



Федерации. К членам семьи в соответствии со ст. 2 Семейного кодекса Российской Федерации относятся супруги, родители и дети (усыновители и усыновленные).

Налоговый кодекс РФ не устанавливает ограничение на сумму материальной помощи, оказываемой по основаниям, приведенным в пп. 3 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ.

Платежи по договорам обязательного страхования.

Суммы страховых платежей (взносов) по обязательному страхованию работников, осуществляемому налогоплательщиком в порядке, установленном законодательством Российской Федерации; суммы платежей (взносов) налогоплательщика по договорам добровольного личного страхования работников, заключаемым на срок не менее одного года, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов этих застрахованных лиц; суммы платежей (взносов) налогоплательщика по договорам добровольного личного страхования работников, заключаемым исключительно на случай наступления смерти застрахованного лица или утраты застрахованным лицом трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей (пп. 7 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ).

Обратите внимание! Заметим, что перечень видов страхования, приведенный в пп. 7 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ, является закрытым. Оплата страховых взносов, произведенная по иным видам добровольного личного страхования работников, облагается ЕСН в общеустановленном порядке.

Разберем следующую интересную ситуацию. Строительная организация заключила договор негосударственного пенсионного обеспечения с негосударственным пенсионным фондом (далее - НПФ) в целях будущего осуществления выплат пенсий своим работникам (далее - участникам фонда). В соответствии с договором организация уплачивает пенсионные взносы в НПФ ежемесячно. Выбранная организацией пенсионная схема соответствует условиям, установленным п. 16 ст. 255 Налогового кодекса РФ. Зачисление и учет поступивших от организации пенсионных взносов ведется фондом на индивидуальных счетах участников фонда. На основании этого суммы пенсионных взносов включаются организацией в расходы при расчете налога на прибыль.

Являются ли суммы уплачиваемых пенсионных взносов, при условии что они уменьшают налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, объектом налогообложения по ЕСН?

Ответ на этот вопрос был дан в Письме Минфина России от 16 мая 2005 г. N 03-05-02-04/98. Финансовое ведомство указало, что п. 1 ст. 237 Налогового кодекса РФ установлено, что при определении налоговой базы учитываются любые выплаты и вознаграждения (за исключением сумм, указанных в ст. 238 Налогового кодекса РФ), вне зависимости от формы, в которой осуществляются данные выплаты, в частности полная или частичная оплата товаров (работ, услуг, имущественных или иных прав), предназначенных для физического лица - работника, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в его интересах, оплата страховых взносов по договорам добровольного страхования (за исключением сумм страховых взносов, указанных в пп. 7 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ).

Таким образом, суммы страховых взносов, перечисляемые в негосударственный пенсионный фонд на именные счета участников фонда и в соответствии с п. 16 ст. 255 Налогового кодекса РФ включаемые в состав расходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, подлежат обложению единым социальным налогом в установленном порядке.

Кроме этого, хотелось бы обратить внимание налогоплательщиков, что положения пп. 7 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ недопустимо использовать как инструмент для невключения в налоговую базу по ЕСН сумм оплаты труда.

Разберем следующую ситуацию. В ходе выездной налоговой проверки налоговый орган установил факт невключения строительной организацией в налоговую базу по ЕСН компенсации своим работникам стоимости диетического питания.

При этом, по мнению налогового органа, не имеет значения, что указанная компенсация была выплачена через страховой взнос по договору добровольного медицинского страхования за своих работников в части стоимости предоставляемого им диетического питания.

Позиция суда была такой. В соответствии с п. 1 ст. 237 Налогового кодекса РФ при определении налоговой базы по ЕСН учитываются любые выплаты и вознаграждения (за исключением сумм, указанных в ст. 238 Налогового кодекса РФ) вне зависимости от формы, в которой осуществляются данные выплаты, в частности, полная или частичная оплата товаров (работ, услуг, имущественных или иных прав), предназначенных для физического лица - работника, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в его интересах, оплата страховых взносов по договорам добровольного страхования (за исключением сумм страховых взносов, указанных в пп. 7 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ).

Судом установлено, что суммы страховых взносов, уплаченных страховой компанией, включали в себя стоимость диетического питания, которое фактически организовывал сам

налогоплательщик, не имея на то соответствующей лицензии, по отдельному договору с медицинским учреждением. Указанное диетическое питание не отвечает признакам медицинской услуги, оказываемой при наступлении страхового случая, поскольку в соответствии со ст. 9 Закона Российской Федерации от 27 ноября 1992 г. N 4015-1 "Об организации страхового дела в Российской Федерации" событие, рассматриваемое в качестве страхового риска, должно обладать признаками вероятности и случайности его наступления, а под страховым случаем понимается совершившееся событие, предусмотренное договором страхования или законом, с наступлением которого возникает обязанность страховщика произвести страховую выплату страхователю, застрахованному лицу, выгодоприобретателю или иным третьим лицам.

Таким образом, стоимость предоставляемого работникам организации диетического питания является оплатой стоимости питания работников, подлежащей включению в базу при исчислении ЕСН (Постановление ФАС Уральского округа от 3 августа 2005 г. N Ф09-3278/05-С2).

Стоимость проезда работников Крайнего Севера и членов их семей к месту проведения отпуска и обратно.

Стоимость проезда работников и членов их семей к месту проведения отпуска и обратно, оплачиваемая налогоплательщиком лицам, работающим и проживающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в соответствии с действующим законодательством устанавливается трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами (пп. 9 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ).

В Письме Минфина России от 19 августа 2005 г. N 03-05-02-04/159 сделано два важных вывода в отношении применения пп. 9 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ.

Вывод 1.

Статьей 325 Трудового кодекса и ст. 33 Закона РФ от 19 февраля 1993 г. N 4520-1 "О государственных гарантиях и компенсациях для лиц, работающих и проживающих в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях" установлено, что лица, работающие в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, имеют право на оплачиваемый один раз в два года за счет работодателя проезд к месту использования отпуска на территории Российской Федерации и обратно любым видом транспорта (за исключением такси), а также на оплату стоимости провоза багажа весом до 30 килограммов.

Указанными законодательными актами Российской Федерации устанавливается порядок оплаты проезда к месту использования отпуска только на территории Российской Федерации. При этом законодательством не предусмотрен порядок оплаты проезда при использовании отпуска за границей Российской Федерации.

Таким образом, в соответствии с вышеназванными законодательными актами Российской Федерации не подлежит налогообложению налогом на доходы физических лиц и единым социальным налогом стоимость проезда к месту использования отпуска и обратно только в пределах территории Российской Федерации на основании проездных билетов и квитанции по оплате расходов, оплачиваемых работодателем один раз в два года.

Следовательно, оплата проезда к месту отдыха за пределами Российской Федерации не подпадает под действие пп. 9 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ.

Вывод 2.

В соответствии с п. 7 ст. 255 Налогового кодекса РФ к расходам на оплату труда в целях налогообложения прибыли организаций относятся фактические расходы на оплату проезда работников и лиц, находящихся у этих работников на иждивении, к месту использования отпуска на территории Российской Федерации и обратно (включая расходы на оплату провоза багажа работников организаций, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях) в порядке, предусмотренном действующим законодательством, - для организаций, финансируемых из соответствующих бюджетов, и в порядке, предусмотренном работодателем, - для иных организаций.

Таким образом, в составе расходов на оплату труда учитываются расходы по проезду работника к месту использования отпуска только в той их части, которая приходится на территорию Российской Федерации.

Согласно ст. 9 Закона РФ от 1 апреля 1993 г. N 4730-1 "О Государственной границе Российской Федерации" под пунктом пропуска через Государственную границу понимается территория в пределах железнодорожного, автомобильного вокзала, станции, морского, речного порта, аэропорта, аэродрома, открытого для международных сообщений (международных полетов), а также иное, специально оборудованное место, где осуществляются пограничный, а при необходимости и другие виды контроля и пропуск через Государственную границу лиц, транспортных средств, грузов, товаров и животных.

Как следует из вышеприведенной нормы, работник, направляющийся на отдых в иностранное государство воздушным транспортом, пересекает пункт пропуска через Государственную границу Российской Федерации в здании аэропорта, открытого для международных сообщений (международных полетов).

Учитывая изложенное, в целях реализации п. 7 ст. 255 Налогового кодекса РФ налогоплательщик отражает в составе расходов на оплату труда документально подтвержденные проездными документами расходы по проезду до аэропорта, в котором он осуществляет вылет к месту своего отдыха, расположенного за пределами Российской Федерации.

Эта же стоимость проезда не облагается единым социальным налогом.

Если налогоплательщик оплатил работнику стоимость проезда к месту проведения отпуска и обратно за пределами Российской Федерации, то данные выплаты не уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль и в соответствии с п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ не будут облагаться единым социальным налогом.

Кроме этого, следует обратить внимание на еще один спорный момент. Зачастую у организации возникает необходимость оплаты дополнительных расходов, связанных с проездом работников (расходов по бронированию проездных документов и услуг по оформлению проездных документов и т.д.)

По мнению Минфина России, высказанному им в Письмах от 18 февраля 2005 г. N 03-05-02-04/30, от 31 января 2005 г. N 03-05-02-04/16, оплата таких расходов не включается в состав выплат, не подлежащих обложению ЕСН на основании пп. 9 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ, и подлежит обложению ЕСН.

В то же время в арбитражной практике высказывается по данному вопросу противоположная позиция.

Остановимся на этом. Налоговым органом проведена выездная налоговая проверка. По результатам проверки налогоплательщику доначислен НДФЛ и ЕСН. Основанием для данного решения послужило неосновательное, по мнению налогового органа, исключение налогоплательщиком сумм, уплаченных по квитанциям, разных сборов за услуги по бронированию билетов, за организацию продажи билетов в отдаленных пунктах из налогооблагаемой базы НДФЛ и ЕСН.

Позиция суда: в соответствии с п. 3 ст. 217 Налогового кодекса РФ НДФЛ не облагаются все виды установленных действующим законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации, при наличии подтверждающих документов.

Статьей 325 Трудового кодекса и ст. 33 Закона Российской Федерации от 19 февраля 1993 г. N 4520-1 "О государственных гарантиях и компенсациях для лиц, работающих и проживающих в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях" установлено, что лица, работающие в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, имеют право на оплачиваемый работодателем один раз в два года за счет средств работодателя проезд к месту использования отпуска в пределах территории Российской Федерации и обратно любым видом транспорта, в том числе личным (за исключением такси), а также на оплату стоимости провоза багажа весом до 30 килограммов.

Согласно пп. 9 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ ЕСН не облагается стоимость проезда работников и членов их семей к месту проведения отпуска и обратно, оплачиваемая налогоплательщиком лицам, работающим и проживающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в соответствии с действующим законодательством, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

Исходя из содержания изложенных норм, суд указал, что из налогооблагаемой базы НДФЛ и ЕСН исключается не стоимость перевозки работника и его багажа до места отдыха и обратно, а стоимость именно проезда работника до места отдыха и обратно. При этом судом, с учетом имеющихся в материалах дела доказательств, обоснованно учтены также положения п. 1 ст. 64 Воздушного кодекса Российской Федерации и п. 3 Временного порядка установления и регулирования тарифов на линиях, утвержденного Роскомцен и Минтранс России от 19 февраля 1993 г. N 01-55/306-15, 1-ц.

Таким образом, суд считает, что стоимость услуг по бронированию билетов, за организацию продажи билетов в отдаленных пунктах является частью стоимости проезда работников до места отдыха и обратно, соответственно, данные суммы обоснованно отнесены к компенсационным выплатам, не подлежащим обложению НДФЛ и ЕСН (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 23 января 2006 г. N Ф04-9782/2005(18849-A75-25)).

Стоимость форменной одежды.

Стоимость форменной одежды и обмундирования, выдаваемых работникам, обучающимся, воспитанникам в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также государственным служащим федеральных органов власти бесплатно или с частичной оплатой и остающихся в личном постоянном пользовании (пп. 11 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ).

Так, в Письме Минфина России от 28 сентября 2004 г. N 03-05-02-04/24 на вопрос ФГП ведомственной охраны МЧС России об обложении ЕСН стоимости форменной одежды, выдаваемой работникам ведомственной охраны, указано, что ст. 6 Федерального закона от 14

апреля 1999 г. N 77-ФЗ "О ведомственной охране" установлено, что работники ведомственной охраны исполняют должностные обязанности в форменной одежде, при наличии служебных удостоверений и жетонов, образцы которых разрабатываются и утверждаются федеральными органами исполнительной власти, имеющими право на создание ведомственной охраны.

Следовательно, стоимость форменной одежды, выдаваемой работникам ведомственной охраны, не облагается ЕСН.

Стоимость льгот по проезду.

Стоимость льгот по проезду, предоставляемых законодательством Российской Федерации отдельным категориям работников, обучающихся, воспитанников (пп. 12 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ).

Например, студентам, обучающимся по заочной форме в государственных аккредитованных вузах, один раз в учебном году работодатель оплачивает проезд к местонахождению вуза и обратно, если они направляются туда для выполнения лабораторных работ, сдачи зачетов и экзаменов, а также для сдачи государственных экзаменов, подготовки и защиты дипломного проекта (работы). Такое положение закреплено в п. 3 ст. 17 Федерального закона от 22 августа 1996 г. N 125-ФЗ "О высшем и послевузовском профессиональном образовании".

Суммы материальной помощи, выплачиваемые физическим лицам за счет бюджетных источников организациями, финансируемыми за счет средств бюджетов, не превышающие 3000 руб. на одно физическое лицо за налоговый период (пп. 15 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ).

Выплаты по договорам гражданско-правового характера.

В налоговую базу (в части суммы налога, подлежащей уплате в Фонд социального страхования Российской Федерации), помимо выплат, указанных в п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ, не включаются также любые вознаграждения, выплачиваемые физическим лицам по договорам гражданско-правового характера, авторским договорам.

Налоговые льготы по ЕСН.

В соответствии с п. 1 ст. 239 Налогового кодекса РФ от уплаты ЕСН освобождаются:

Выплаты инвалидам.

Организации любых организационно-правовых форм - с сумм выплат и иных вознаграждений, не превышающих в течение налогового периода 100 000 руб. на каждое физическое лицо, являющееся инвалидом I, II или III группы (пп. 1 п. 1 ст. 239 Налогового кодекса РФ).

Пример 38. Работник строительной организации в результате освидетельствования в учреждении медико-социальной экспертизы был признан инвалидом III группы с 30 марта. Сумма выплат в пользу этого работника за январь - февраль не превысила 100 000 руб. Поэтому с 1 марта организация имеет право применять льготу по ЕСН до момента, когда сумма начисленного дохода данного работника (начиная с января) не достигнет 100 000 руб.

В соответствии со ст. 239 Налогового кодекса РФ не начисляется единый социальный налог на суммы до 100 000 руб., выплачиваемые работникам, являющимся инвалидами I, II и III групп. Федеральным законом от 15 декабря 2001 г. N 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании" не предусмотрено аналогичной льготы по выплатам инвалидам.

Согласно п. 2 ст. 243 Налогового кодекса РФ сумма налогового вычета не может превышать сумму налога (сумму авансового платежа по налогу), подлежащую уплате в федеральный бюджет, начисленную за тот же период.

Каким образом в данном случае исчислять суммы ЕСН с учетом применения налоговых льгот по работникам, являющимся инвалидами I, II и III групп?

Ответ на данный вопрос был сформулирован в Письме Минфина России от 14 мая 2005 г. N 03-05-02-04/96.

Финансовое ведомство указало, что в соответствии с абз. 2 п. 2 ст. 243 Налогового кодекса РФ сумма налога (сумма авансового платежа по налогу), подлежащая уплате в федеральный бюджет, уменьшается налогоплательщиками на сумму начисленных ими за тот же период страховых взносов (авансовых платежей по страховому взносу) на обязательное пенсионное страхование (налоговый вычет) в пределах таких сумм, исчисленных исходя из тарифов страховых взносов, предусмотренных Федеральным законом от 15 декабря 2001 г. N 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации". При этом сумма налогового вычета не может превышать сумму налога (сумму авансового платежа по налогу), подлежащую уплате в федеральный бюджет, начисленную за тот же период.

Минфин России сослался на Решения ВАС РФ от 8 октября 2003 г. по делу N 7307/03 и от 4 июня 2004 г. по делу N 4091/04, в которых указал, что на основании систематического толкования ст. ст. 237, 239, 241 и 243 Налогового кодекса РФ определена последовательность исчисления единого социального налога, подлежащего уплате в федеральный бюджет.

Вначале исчисляется сумма налога, подлежащая уплате в федеральный бюджет, без учета льгот; далее из этой суммы вычитается сумма начисленных за тот же период страховых взносов на обязательное пенсионное страхование; из полученной суммы вычитается сумма налога, льготируемая в соответствии со ст. 239 Налогового кодекса РФ (при этом льготы, предусмотренные ст. 239 Налогового кодекса РФ, не распространяются на страховые взносы на обязательное пенсионное страхование); оставшаяся сумма подлежит уплате в федеральный бюджет.

Пример 39. И.С. Киржов является инвалидом II группы, и за I квартал ему начислены выплаты в сумме 40 000 руб. Исчисляем сумму единого социального налога, подлежащую уплате в федеральный бюджет:

$$40\,000 \text{ руб.} \times 20\% / 100\% = 8000 \text{ руб.}$$

Из этой суммы вычитаем сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование:

$$8000 \text{ руб.} - (40\,000 \text{ руб.} \times 14\% / 100\%) = 2400 \text{ руб.}$$

Далее из этой суммы вычитаем льготируемую сумму налога в соответствии со ст. 239 Налогового кодекса РФ:

$$2400 \text{ руб.} - (40\,000 \text{ руб.} \times 20\% / 100\% - 40\,000 \times 14\% / 100\%) = 0.$$

Таким образом, в приведенном примере нет перечислений в федеральный бюджет, но при этом сумма налогового вычета (5640 руб.) не превышает сумму налога, подлежащую уплате в федеральный бюджет (8000 руб.).

Льготы общественным организациям инвалидов.

Общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80 процентов, их региональные и местные отделения.

Организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов и в которых среднесписочная численность инвалидов составляет не менее 50 процентов, а доля заработной платы инвалидов в фонде оплаты труда составляет не менее 25 процентов.

Учреждения, созданные для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям, единственными собственниками имущества которых являются указанные общественные организации инвалидов (пп. 2 п. 1 ст. 239 Налогового кодекса РФ).

Данные категории налогоплательщиков освобождаются от ЕСН с сумм выплат и иных вознаграждений, не превышающих 100 000 руб. в течение налогового периода на каждое физическое лицо.

Кроме этого, льгота не распространяется на налогоплательщиков, занимающихся производством и (или) реализацией подакцизных товаров, минерального сырья, других полезных ископаемых, а также иных товаров в соответствии с перечнем, утверждаемым Правительством Российской Федерации по представлению общероссийских общественных организаций инвалидов.

В п. 7 Обзора практики рассмотрения арбитражными судами дел, связанных с взысканием единого социального налога, доведенного в качестве Приложения к Информационному письму Президиума ВАС РФ от 14 марта 2006 г. N 106, суд пришел к выводу, что применение юридическим лицом - налогоплательщиком льготы по единому социальному налогу, установленной абз. 4 пп. 2 п. 1 ст. 239 Налогового кодекса РФ, возможно при его соответствии трем требованиям:

юридическое лицо создано в форме учреждения;

создание осуществлено для достижения социальных целей или для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям;

единственным собственником имущества является общественная организация инвалидов.

Налоговый и отчетный период.

В соответствии со ст. 240 Налогового кодекса РФ налоговым периодом по ЕСН признается календарный год. Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Напомним, что в соответствии со ст. 55 Налогового кодекса РФ под налоговым периодом понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. При этом налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов, по итогам которых уплачиваются авансовые платежи.

Пунктом 2 ст. 55 Налогового кодекса РФ установлено, что, если организация была создана после начала календарного года, первым налоговым периодом для нее является период времени

со дня ее создания до конца данного года. При этом днем создания организации признается день ее государственной регистрации.

При создании организации в день, попадающий в период времени с 1 декабря по 31 декабря, первым налоговым периодом для нее является период времени со дня создания до конца календарного года, следующего за годом создания.

Пример 40. Строительная фирма ООО "Мир" создана 19 декабря 2006 г. Налоговый период по ЕСН равен календарному году. Декларацию по ЕСН ООО "Мир" подаст в начале 2008 г. (за период с 19 декабря 2005 г. по 31 декабря 2007 г.).

Расчеты по авансовым платежам ООО "Мир" должно представить в первый раз за период с 19 декабря 2005 г. по 31 марта 2007 г.

Аналогичный порядок расчета предложен в Письме Управления МНС России от 14 мая 2004 г. N 28-11/32621.

Пунктом 3 ст. 55 Налогового кодекса РФ установлено, что, если организация была ликвидирована (реорганизована) до конца календарного года, последним налоговым периодом для нее является период времени от начала этого года до дня завершения ликвидации (реорганизации).

Если строительная организация, созданная после начала календарного года, ликвидирована (реорганизована) до конца этого года, налоговым периодом для нее является период времени со дня создания до дня ликвидации (реорганизации).

Если строительная организация была создана в день, попадающий в период времени с 1 декабря по 31 декабря текущего календарного года, и ликвидирована (реорганизована) раньше следующего календарного года, следующего за годом создания, налоговым периодом для нее является период времени со дня создания до дня ликвидации (реорганизации) данной организации.

Обратите внимание! Следует отметить, что данные правила не применяются в отношении строительных организаций, из состава которых выделяются либо к которым присоединяются одна или несколько организаций.

Ставки налога.

Статьей 241 Налогового кодекса РФ установлены ставки налога в зависимости от категории плательщиков.

Так, в п. 1 ст. 241 Налогового кодекса РФ установлены налоговые ставки по ЕСН для налогоплательщиков, производящих выплаты физическим лицам, за исключением выступающих в качестве работодателей налогоплательщиков-организаций и индивидуальных предпринимателей, имеющих статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны и производящих выплаты физическим лицам, работающим на территории технико-внедренческой особой экономической зоны, сельскохозяйственных товаропроизводителей, организаций народных художественных промыслов и родовых, семейных общин коренных малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, применяются следующие налоговые ставки:

Налоговая база на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года	Федеральный бюджет	Фонд социального страхования Российской Федерации	Фонды обязательного медицинского страхования		Итого
			Федеральный фонд обязательного медицинского страхования	территориальные фонды обязательного медицинского страхования	
1	2	3	4	5	6
До 280 000 руб.	20,0 процента	2,9 процента	1,1 процента	2,0 процента	26,0 процента
От 280 001 руб. до 600 000 руб.	56 000 руб. + 7,9 процента с суммы, превышающей 280 000 руб.	8120 руб. + 1,0 процента с суммы, превышающей 280 000 руб.	3080 руб. + 0,6 процента с суммы, превышающей 280 000 руб.	5600 руб. + 0,5 процента с суммы, превышающей 280 000 руб.	72 800 руб. + 10,0 процента с суммы, превышающей 280 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	81 280 руб. + 2,0 процента с суммы, превышающей 600 000 руб.	11 320 руб.	5000 руб.	7200 руб.	104 800 руб. + 2,0 процента с суммы, превышающей 600 000 руб.

Кроме этого, п. 1 ст. 241 Налогового кодекса РФ для налогоплательщиков-организаций и индивидуальных предпринимателей, имеющих статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны и производящих выплаты физическим лицам, работающим на территории технико-внедренческой особой экономической зоны, установлены следующие ставки:

Налоговая база на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года	Федеральный бюджет	Итого
1	2	3
До 280 000 руб.	14,0 процента	14,0 процента
От 280 001 руб. до 600 000 руб.	39 200 руб. + 5,6 процента с суммы, превышающей 280 000 руб.	39 200 руб. + 5,6 процента с суммы, превышающей 280 000 руб.

Свыше 600 000 руб.	57 120 руб. + 2,0 процента с суммы, превышающей 600 000 руб.	57 120 руб. + 2,0 процента с суммы, превышающей 600 000 руб.
--------------------	--	--

Пунктом 3 ст. 241 Налогового кодекса РФ для индивидуальных предпринимателей, не производящих выплаты физическим лицам, установлены следующие налоговые ставки:

Налоговая база нарастающим итогом	Федеральный бюджет	Фонды обязательного медицинского страхования		Итого
		Федеральный фонд обязательного медицинского страхования	территориальные фонды обязательного медицинского страхования	
1	2	3	4	5
До 280 000 руб.	7,3 процента	0,8 процента	1,9 процента	10,0 процента
От 280 001 руб. до 600 000 руб.	20 440 руб. + 2,7 процента с суммы, превышающей 280 000 руб.	2244 руб. + 0,5 процента с суммы, превышающей 280 000 руб.	5320 руб. + 0,4 процента с суммы, превышающей 280 000 руб.	28 000 руб. + 3,6 процента с суммы, превышающей 280 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	29 080 руб. + 2,0 процента с суммы, превышающей 600 000 руб.	3840 руб.	6600 руб.	39 520 руб. + 2,0 процента с суммы, превышающей 600 000 руб.



Пунктом 2 ст. 56 Налогового кодекса РФ установлено, что налогоплательщик вправе отказаться от использования налоговой льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом РФ.

Однако налогоплательщик не имеет права отказаться от применения регрессивной шкалы ставок по ЕСН на основании п. 2 ст. 56 Налогового кодекса РФ, так как применение регрессивной шкалы ЕСН не является налоговой льготой в смысле п. 1 ст. 56 Налогового кодекса РФ.

Определение даты осуществления выплат и иных вознаграждений (получения доходов).

Дата осуществления выплат и иных вознаграждений или получения доходов определяется как:

- день начисления выплат и иных вознаграждений в пользу работника (физического лица, в пользу которого осуществляются выплаты) - для выплат и иных вознаграждений, начисленных налогоплательщиками, производящими выплаты физическим лицам.

Пример 41. В январе 2009 г. строительная организация выплачивает своим сотрудникам премию по итогам работы за 2008 г., начисленную в декабре 2008 г.

Указанная премия включается в налоговую базу в месяц начисления (декабрь 2008 г.).

- день выплаты вознаграждения физическому лицу, в пользу которого осуществляются выплаты, - для физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями, осуществляющими выплаты физическим лицам;

- день фактического получения соответствующего дохода - для доходов от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности, а также связанных с этой деятельностью иных доходов.

Порядок исчисления, порядок и сроки уплаты налога налогоплательщиками.

Порядок исчисления, порядок и сроки уплаты налога налогоплательщиками, производящими выплаты физическим лицам.

В соответствии с п. 1 ст. 243 Налогового кодекса РФ сумма ЕСН исчисляется и уплачивается налогоплательщиками отдельно в федеральный бюджет и каждый фонд и определяется как соответствующая процентная доля налоговой базы.

Пунктом 2 ст. 243 Налогового кодекса РФ установлено, что сумма налога, подлежащая уплате в Фонд социального страхования Российской Федерации, подлежит уменьшению налогоплательщиками на сумму произведенных ими самостоятельно расходов на цели государственного социального страхования, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

Пример 42. В июне фирма-застройщик ООО "Маневр" оплатила своей сотруднице больничный лист на сумму 2000 руб. за 5 рабочих дней, в том числе:

800 руб. из собственных средств за первые 2 дня болезни;

1200 руб. за счет средств ФСС.

Так как суммы пособий по временной нетрудоспособности за первые ее два дня выплачиваются за счет средств работодателя, а не за счет средств Фонда социального страхования, то указанные суммы не уменьшают ЕСН, перечисляемый в бюджет этого Фонда.

В рассматриваемой ситуации работодатель вправе уменьшить сумму налога, подлежащего к уплате в ФСС, только на 2000 руб.

Кроме этого, п. 2 ст. 243 Налогового кодекса РФ установлено, что сумма налога (сумма авансового платежа по налогу), подлежащая уплате в федеральный бюджет, уменьшается налогоплательщиками на сумму начисленных ими за тот же период страховых взносов (авансовых платежей по страховому взносу) на обязательное пенсионное страхование (налоговый вычет) в пределах таких сумм, исчисленных исходя из тарифов страховых взносов, предусмотренных Федеральным законом от 15 декабря 2001 г. N 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации". При этом сумма налогового вычета не может превышать сумму налога (сумму авансового платежа по налогу), подлежащую уплате в федеральный бюджет, начисленную за тот же период.

Пунктом 3 ст. 243 Налогового кодекса РФ установлено, что в течение отчетного периода по итогам каждого календарного месяца налогоплательщики производят исчисление ежемесячных авансовых платежей по налогу исходя из величины выплат и иных вознаграждений, начисленных (осуществленных - для налогоплательщиков - физических лиц) с начала налогового периода до окончания соответствующего календарного месяца, и ставки налога. Сумма ежемесячного авансового платежа по налогу, подлежащая уплате за отчетный период, определяется с учетом ранее уплаченных сумм ежемесячных авансовых платежей.

Уплата ежемесячных авансовых платежей производится не позднее 15-го числа следующего месяца.

По итогам отчетного периода налогоплательщики исчисляют разницу между суммой налога, исчисленной исходя из налоговой базы, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего отчетного периода, и суммой уплаченных за тот же период ежемесячных авансовых платежей, которая подлежит уплате в срок, установленный для представления расчета по налогу.

В случае если в отчетном (налоговом) периоде сумма примененного налогового вычета превышает сумму фактически уплаченного страхового взноса за тот же период, такая разница признается занижением суммы налога, подлежащего уплате, с 15-го числа месяца, следующего за месяцем, за который уплачены авансовые платежи по налогу.

Данные о суммах исчисленных, а также уплаченных авансовых платежей, данные о сумме налогового вычета, которым воспользовался налогоплательщик, а также о суммах фактически уплаченных страховых взносов за тот же период налогоплательщик отражает в расчете, представляемом не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом, в налоговый орган по форме, утвержденной Министерством финансов Российской Федерации.

Форма Расчета и рекомендации по заполнению утверждены Приказом Минфина России от 9 февраля 2007 г. N 13н.

Расчет авансовых платежей  
по единому социальному налогу  
для налогоплательщиков, производящих выплаты  
физическим лицам

Расчет состоит из трех разделов.

Расчет представляется на бумажном носителе или в электронном виде в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Расчет на бумажном носителе может быть представлен налогоплательщиком в налоговый орган лично или через его представителя, направлен в виде почтового отправления с описью вложения или передан по телекоммуникационным каналам связи.

При отправке Расчета по почте днем его представления считается дата отправки почтового отправления с описью вложения. При передаче Расчета по телекоммуникационным каналам связи днем его представления считается дата его отправки.

При заполнении Расчета учитывается следующее.

В каждую строку и соответствующие ей графы вписывается только один показатель. В случае отсутствия каких-либо показателей, предусмотренных Расчетом, в строке и соответствующей графе ставится прочерк. Все значения денежных показателей отражаются в полных рублях. Сумма авансовых платежей по налогу менее 50 коп. отбрасывается, а сумма 50 коп. и более округляется до полного рубля.

Если на страницах Расчета, которые должны быть представлены налогоплательщиком, какие-либо таблицы им не заполняются, то в полях этих таблиц ставится прочерк.

Для исправления ошибок следует перечеркнуть неверное значение показателя, вписать правильное значение показателя и поставить подпись налогоплательщика или его представителя под исправлением, с указанием даты исправления. Все исправления заверяются печатью организации (штампом - для иностранных организаций) или подписью индивидуального предпринимателя, физического лица, не признаваемого индивидуальным предпринимателем, или их представителей.

Не допускается исправление ошибок с помощью корректирующего или иного аналогичного средства.

После заполнения Расчета проставляется сквозная нумерация заполненных страниц в поле "Стр.":

В верхней части каждой заполняемой страницы Расчета указываются:

для российской и иностранной организаций:

идентификационный номер налогоплательщика (далее - ИНН) и код причины постановки на учет (далее - КПП), который присвоен организации тем налоговым органом, в который налогоплательщик представляет Расчет. При заполнении ИНН организации, который состоит из десяти знаков, в зоне из двенадцати ячеек, отведенной для записи показателя "ИНН", в первых двух ячейках следует проставить нули (00);

для российской организации:

ИНН и КПП по месту нахождения организации указываются налогоплательщиком согласно Свидетельству о постановке на учет в налоговом органе юридического лица;

КПП по месту нахождения обособленного подразделения - согласно Уведомлению о постановке на учет в налоговом органе юридического лица;

для иностранной организации:

ИНН и КПП по месту нахождения отделения иностранной организации, осуществляющей деятельность на территории Российской Федерации, - на основании Свидетельства о постановке на учет в налоговом органе по форме N 2401ИМД, утвержденной Приказом МНС России от 07.04.2000 N АП-3-06/124;

для физического лица:

ИНН.

Титульный лист, разд. 1, 2, 2.1 Расчета представляются всеми налогоплательщиками. В разд. 2.1 налогоплательщиками (за исключением организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий и уплачивающих авансовые платежи по налогу по ставкам, установленным п. 6 ст. 241 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс)) заполняется таблица для отражения налоговой базы по интервалам до 280 000 руб. и выше. Организациями, осуществляющими деятельность в области информационных технологий и уплачивающими авансовые платежи по налогу по ставкам, установленным п. 6 ст. 241 Кодекса, в разд. 2.1 заполняется таблица для отражения налоговой базы по интервалам до 75 000 руб. и выше. Разделы 3, 3.1 Расчета заполняются налогоплательщиками, применяющими налоговые льготы в соответствии с пп. 1, абз. 2 и 3 пп. 2 п. 1 ст. 239 Кодекса.

Достоверность и полнота сведений, указанных в Расчете, подтверждаются налогоплательщиками или их представителями в нижней части титульного листа, а также каждого заполняемого раздела Расчета в соответствии с п. 3 разд. II Порядка N 13н.

Титульный лист Расчета заполняется налогоплательщиком кроме раздела "Заполняется работником налогового органа".

При заполнении титульного листа Расчета налогоплательщиком указываются:

в зоне из двух ячеек, отведенной для заполнения показателя "Вид документа", при представлении первичного Расчета в первой ячейке указывается код 1, вторая ячейка не заполняется.

При представлении в налоговый орган Расчета, в котором отражены налоговые обязательства с учетом внесенных дополнений и изменений, в реквизите титульного листа "Вид документа" проставляется код 3 (корректирующий) с отражением через дробь номера, указывающего, какой по счету расчет с учетом внесенных изменений и дополнений представляется налогоплательщиком в налоговый орган (например: 3/1, 3/2, 3/3 и т.д.);

отчетный период, за который представляется Расчет. Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года, которые обозначаются соответственно как "3", "6" и "9";

текущий налоговый период - календарный год, за отчетный период которого представляется Расчет;

наименование налогового органа и его код;

полное наименование российской организации, соответствующее наименованию, указанному в учредительных документах (при наличии в наименовании латинской транскрипции таковая указывается), либо полное наименование отделения иностранной организации, осуществляющей деятельность на территории Российской Федерации; при подаче Расчета индивидуальным предпринимателем, физическим лицом, не признаваемым индивидуальным предпринимателем, - фамилия, имя, отчество (полностью, без сокращений, в соответствии с документом, удостоверяющим личность);

номер контактного телефона налогоплательщика;

количество страниц, на которых составлен Расчет;

количество прилагаемых к Расчету листов подтверждающих документов и (или) их копий, включая копию документа, подтверждающего полномочия представителя налогоплательщика в случае подписания Расчета не налогоплательщиком.

При заполнении Расчета налогоплательщиками-организациями на титульном листе ставится подпись руководителя организации, которая заверяется печатью организации, и указывается дата представления Расчета. При этом фамилия, имя, отчество руководителя организации-налогоплательщика на титульном листе в поле "Руководитель" указываются полностью.

Расчет, представляемый индивидуальным предпринимателем, физическим лицом, не признаваемым индивидуальным предпринимателем, подписывается налогоплательщиком в соответствующем поле титульного листа, и проставляется дата подписания Расчета.

При подтверждении достоверности и полноты сведений, указанных в Расчете, представителем налогоплательщика на титульном листе Расчета в поле "Представитель" указывается полное наименование организации либо фамилия, имя и отчество физического лица - представителя налогоплательщика.

При подтверждении достоверности и полноты сведений, указанных в Расчете, организацией - представителем налогоплательщика на титульном листе в соответствующем поле ставится

подпись руководителя уполномоченной организации, которая заверяется печатью организации, и проставляется дата подписания Расчета.

При подтверждении достоверности и полноты сведений, указанных в Расчете, физическим лицом - представителем налогоплательщика на титульном листе в соответствующем поле ставится подпись физического лица и проставляется дата подписания Расчета.

Кроме того, на титульном листе указывается наименование документа, подтверждающего полномочия представителя, и к Расчету прилагается указанный документ или его копия.

Подпись налогоплательщика либо его представителя и дата подписания Расчета проставляются также в конце каждого раздела Расчета.

Раздел "Заполняется работником налогового органа" содержит сведения о представлении Расчета (способ представления, количество страниц Расчета, количество листов подтверждающих документов или их копий, приложенных к Расчету, дату представления, номер, под которым зарегистрирован Расчет, фамилию и инициалы имени и отчества работника налогового органа, принявшего Расчет, его подпись).

В случае отсутствия ИНН у физического лица - налогоплательщика указывается его место жительства в Российской Федерации в соответствии с документом, удостоверяющим личность; при отсутствии у иностранных граждан и лиц без гражданства места жительства на территории Российской Федерации указывается место пребывания таких лиц, определяемое адресом, по которому физическое лицо зарегистрировано по месту пребывания в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

В разд. 1 Расчета налогоплательщиком должна быть отражена информация об исчисленных им суммах авансовых платежей по налогу, подлежащих уплате в федеральный бюджет и бюджеты государственных внебюджетных фондов за последние три месяца отчетного периода.

При заполнении разд. 1 Расчета налогоплательщиком указывается:

по строке 001:

для организаций (кроме организаций, имеющих статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны и производящих выплаты физическим лицам, работающим на территории технико-внедренческой особой экономической зоны; сельскохозяйственных товаропроизводителей; организаций народных художественных промыслов; родовых, семейных общин коренных малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования; организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий и уплачивающих налог по ставкам, установленным п. 6 ст. 241 Кодекса), облагаемых по общему налоговому режиму, - 01;

для организаций (кроме организаций, имеющих статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны и производящих выплаты физическим лицам, работающим на территории технико-внедренческой особой экономической зоны; сельскохозяйственных товаропроизводителей; организаций народных художественных промыслов; родовых, семейных общин коренных малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования; организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий и уплачивающих налог по ставкам, установленным п. 6 ст. 241 Кодекса), облагаемых по общему налоговому режиму и одновременно применяющих специальные налоговые режимы, - 11;

для организаций, имеющих статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны и производящих выплаты физическим лицам, работающим на территории технико-внедренческой особой экономической зоны, - 21;

для организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий и уплачивающих авансовые платежи по налогу по ставкам, установленным п. 6 ст. 241 Кодекса, - 31;

для адвокатских образований, представляющих Расчет авансовых платежей по налогу с выплат и иных вознаграждений, начисленных в пользу физических лиц, - 41;

для сельскохозяйственных товаропроизводителей (организаций и индивидуальных предпринимателей), организаций народных художественных промыслов и родовых, семейных общин коренных малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, облагаемых по общему налоговому режиму, - 02;

для сельскохозяйственных товаропроизводителей (организаций и индивидуальных предпринимателей), организаций народных художественных промыслов и родовых, семейных общин коренных малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, облагаемых по общему налоговому режиму и одновременно применяющих специальные налоговые режимы, - 12;

для индивидуальных предпринимателей, облагаемых по общему налоговому режиму, - 03;

для индивидуальных предпринимателей, облагаемых по общему налоговому режиму и одновременно применяющих специальные налоговые режимы, - 13;

для индивидуальных предпринимателей, имеющих статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны и производящих выплаты физическим лицам, работающим на территории технико-внедренческой особой экономической зоны, - 23;

для физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями, - 04;

по строке 010 - код муниципального образования, на территории которого осуществляется уплата авансовых платежей по налогу, в соответствии с Общероссийским классификатором объектов административно-территориального деления;

по строкам 020 - коды бюджетной классификации, на которые зачисляются суммы авансовых платежей по налогу, в соответствии с законодательством Российской Федерации о бюджетной классификации;

по строкам 030 - суммы авансовых платежей по налогу, подлежащие уплате в федеральный бюджет и государственные внебюджетные фонды за первый месяц отчетного периода.

Значения по строкам 030 должны заполняться налогоплательщиком из разд. 2 Расчета в части:

федерального бюджета (ФБ) - из графы 3 строки 0620;

Фонда социального страхования Российской Федерации (ФСС) - из графы 3 строки 0920;

Федерального фонда обязательного медицинского страхования (ФФОМС) - из графы 5 строки 0620;

территориального фонда обязательного медицинского страхования (ТФОМС) - из графы 6 строки 0620;

по строкам 040 - суммы авансовых платежей по налогу, подлежащие уплате в федеральный бюджет и государственные внебюджетные фонды за второй месяц отчетного периода.

Значения по строкам 040 должны заполняться налогоплательщиком из разд. 2 Расчета в части:

федерального бюджета (ФБ) - из графы 3 строки 0630;

Фонда социального страхования Российской Федерации (ФСС) - из графы 3 строки 0930;

Федерального фонда обязательного медицинского страхования (ФФОМС) - из графы 5 строки 0630;

территориального фонда обязательного медицинского страхования (ТФОМС) - из графы 6 строки 0630;

по строкам 050 - суммы авансовых платежей по налогу, подлежащие уплате в федеральный бюджет и государственные внебюджетные фонды за третий месяц отчетного периода.

Значения по строкам 050 должны заполняться налогоплательщиком из разд. 2 Расчета в части:

федерального бюджета (ФБ) - из графы 3 строки 0640;

Фонда социального страхования Российской Федерации (ФСС) - из графы 3 строки 0940;

Федерального фонда обязательного медицинского страхования (ФФОМС) - из графы 5 строки 0640;

территориального фонда обязательного медицинского страхования (ТФОМС) - из графы 6 строки 0640.

По строке 0100 "Налоговая база за отчетный период, всего" отражается налоговая база для расчета авансовых платежей по налогу нарастающим итогом соответственно за первый квартал, полугодие, 9 месяцев текущего налогового периода.

Строка 0100 заполняется в соответствии со ст. 237 Кодекса.

Сумма выплат и иных вознаграждений, указанных в п. 1 ст. 236 Кодекса и не признаваемых объектом налогообложения в соответствии с п. 3 ст. 236 Кодекса, отражается по строке 1000 Расчета. Выплаты и вознаграждения не признаются объектом налогообложения единым социальным налогом, если:

у налогоплательщиков-организаций такие выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций в текущем отчетном периоде. Перечень выплат, относящихся к расходам, не учитываемым в целях налогообложения прибыли, установлен ст. 270 гл. 25 "Налог на прибыль организаций" Кодекса;

у налогоплательщиков - индивидуальных предпринимателей, нотариусов, занимающихся частной практикой, адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты, или физических лиц такие выплаты не уменьшают в соответствии с гл. 23 "Налог на доходы физических лиц" Кодекса налоговую базу по налогу на доходы физических лиц в текущем отчетном периоде.

Указанные суммы не подлежат отражению по строке 0100 Расчета.

Не включаются в налоговую базу по строке 0100 суммы, не подлежащие налогообложению в соответствии со ст. 238 Кодекса. Указанные суммы отражаются по строке 1100 Расчета:

в графе 3 - на основании п. 1 ст. 238 Кодекса;

в графе 4 - на основании п. п. 1 и 3 ст. 238 Кодекса.

По строке 1100 отражается также сумма пособия по временной нетрудоспособности вследствие заболевания или травмы (за исключением несчастных случаев на производстве и

профессиональных заболеваний), выплачиваемая за первые два дня временной нетрудоспособности за счет средств работодателя.

В налоговую базу для исчисления авансовых платежей по налогу за истекший отчетный период у налогоплательщиков - организаций, индивидуальных предпринимателей включаются выплаты и иные вознаграждения, начисленные налогоплательщиком за этот период в пользу физических лиц, вне зависимости от того, в каком отчетном (налоговом) периоде они выплачены.

В налоговую базу для исчисления авансовых платежей по налогу за истекший отчетный период у налогоплательщиков - физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями, включаются выплаты и иные вознаграждения по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг, выплачиваемые в отчетном периоде налогоплательщиками в пользу физических лиц.

В случае если налогоплательщики - организации, индивидуальные предприниматели осуществляют наряду с деятельностью, облагаемой по специальным налоговым режимам, также виды деятельности, облагаемые по общему налоговому режиму, то все показатели в Расчете, начиная с показателя "Налоговая база за отчетный период, всего", такие налогоплательщики отражают только по видам деятельности, облагаемым по общему налоговому режиму.

По строке 0100 отражаются выплаты и иные вознаграждения, производимые налогоплательщиками, перечисленными в п. 2 ст. 245 Кодекса, в пользу физических лиц по трудовым, гражданско-правовым и авторским договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых лицам, указанным в пп. 2 п. 1 ст. 235 Кодекса).

Суммы денежного довольствия, продовольственного и вещевого обеспечения и иных выплат, производимых в пользу физических лиц, указанных в п. 2 ст. 245 Кодекса, отражаются налогоплательщиками по строке 1200 в графах 3, 4 Расчета и не отражаются по строкам 0100 - 0140 в графах 3, 4, 5 и по строкам 0400 - 0440 в графах 3, 4.

Суммы денежного содержания прокуроров и следователей, а также судей федеральных судов и мировых судей субъектов Российской Федерации, не включаемые в соответствии с п. 3 ст. 245 Кодекса в налоговую базу для исчисления авансовых платежей по налогу, подлежащих уплате в федеральный бюджет, отражаются по строке 1300 Расчета и не отражаются по строкам 0100 - 0140 в графе 3 и по строкам 0400 - 0440 в графе 3 Расчета.

Суммы, отражаемые по строкам 1000, 1100, 1200 в графах 3, 4, по строке 1300 в графе 3, указываются в примечании и в расчете налога не участвуют.

Суммы выплат и вознаграждений, учитываемых при определении налоговых льгот за отчетный период в соответствии со ст. 239 Кодекса, отражаются по строкам 0100 - 0140 в полной сумме и далее в этой же сумме учитываются по строкам 0400 - 0440 Расчета.

Строка 0110 "в том числе: за последние три месяца отчетного периода" определяется как сумма строк 0120, 0130, 0140. Также она может быть рассчитана как строка 0100 Расчета за отчетный период минус строка 0100 Расчета за предыдущий отчетный период.

По строкам 0120 - 0140 отражается налоговая база каждого месяца отчетного периода.

По строке 0200 "Сумма исчисленных авансовых платежей за отчетный период, всего" отражается сумма авансовых платежей по налогу за отчетный период, рассчитанная в федеральный бюджет и государственные внебюджетные фонды как соответствующая процентная доля налоговой базы за отчетный период. Указанная сумма определяется налогоплательщиками путем сложения сумм авансовых платежей по налогу, которые могут быть исчислены, в частности, в рублях и копейках по каждому физическому лицу в формах индивидуального учета сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, сумм начисленного единого социального налога, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (налогового вычета), который налогоплательщики обязаны вести во исполнение п. 4 ст. 243 Кодекса.

После округления полученной суммы исчисленных авансовых платежей по налогу до целых рублей она отражается налогоплательщиком по строке 0200 Расчета.

Округление до целых рублей налоговой базы, налогового вычета, а также исчисленных сумм авансовых платежей по налогу, иных показателей, имеющих денежное выражение, которые затем отражаются в Расчете, производится не в индивидуальном учете, а после суммирования данных индивидуального учета в целом по налогоплательщику.

По строке 0210 "в том числе: за последние три месяца отчетного периода" отражается сумма авансовых платежей по налогу за последние три месяца отчетного периода, определяемая как разность между суммой начисленных авансовых платежей по налогу за отчетный период нарастающим итогом с начала года и суммой начисленных авансовых платежей, отраженной по строке 0200 Расчета за предыдущий отчетный период.

По строкам 0220 - 0240 отражаются суммы исчисленных авансовых платежей по налогу за каждый месяц последних трех месяцев отчетного периода, которые определяются как разность между суммой исчисленных авансовых платежей по налогу нарастающим итогом с начала налогового периода по соответствующий календарный месяц включительно и суммой

исчисленных авансовых платежей по налогу нарастающим итогом с начала налогового периода по предыдущий календарный месяц.

По строке 0300 отражается сумма примененного налогоплательщиком за отчетный период налогового вычета при исчислении суммы авансовых платежей по единому социальному налогу, подлежащему уплате в федеральный бюджет, в виде суммы начисленных за этот же период авансовых платежей по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование, уплачиваемых в соответствии с Федеральным законом от 15 декабря 2001 г. N 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации" (Собрание законодательства Российской Федерации, 2001, N 51, ст. 4832; 2002, N 22, ст. 2026; 2003, N 1, ст. ст. 2, 13; N 52, ст. 5037; 2004, N 27, ст. 2711; N 30, ст. 3088; N 49, ст. ст. 4854, 4856; 2005, N 1, ст. 9; N 45, ст. 4585; 2006, N 6, ст. 636; N 31, ст. 3436) и отраженных в графе 6 по строке 0200 разд. 2 Расчета авансовых платежей по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование для лиц, производящих выплаты физическим лицам.

По строкам 0310 - 0340 отражаются суммы примененного налогоплательщиком налогового вычета за последние три месяца отчетного периода в целом и за каждый месяц в отдельности.

Строка 0400 "Сумма выплат и вознаграждений, учитываемых при определении налоговых льгот за отчетный период, всего" заполняется налогоплательщиками, применяющими налоговые льготы на основании пп. 1 или 2 п. 1 ст. 239 Кодекса.

Правомерность применения указанных льгот подтверждается организациями, в частности, при заполнении ими разд. 3 или 3.1 Расчета.

Строка 0410 определяется как сумма строк 0420, 0430 и 0440. Также она может быть рассчитана как строка 0400 Расчета за отчетный период минус строка 0400 Расчета за предыдущий отчетный период.

По строкам 0420 - 0440 отражаются суммы налоговых льгот в каждом месяце последних трех месяцев отчетного периода.

По строке 0500 отражаются суммы авансовых платежей, не подлежащие уплате за отчетный период в федеральный бюджет и государственные внебюджетные фонды в связи с применением налоговых льгот согласно ст. 239 Кодекса.

Расчет указанных сумм производится исходя из выплат и вознаграждений, отраженных по строке 0400 в соответствующих графах, и ставок налога, установленных ст. 241 Кодекса для налоговой базы, не превышающей 280 000 руб. (для организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий и уплачивающих налог по ставкам, установленным п. 6 ст. 241 Кодекса, - 75 000 руб.).

При расчете суммы авансовых платежей по налогу по строке 0500 в графе 3, не подлежащей уплате в федеральный бюджет, применяется налоговый вычет в сумме авансовых платежей по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование, исчисленных по тарифу, установленному действующим законодательством к соответствующей базе.

Значение показателя в строке 0510 определяется как сумма показателей строк 0520, 0530, 0540. Также оно может быть рассчитано как разница между показателями строки 0500 Расчета за отчетный период и строки 0500 Расчета за предыдущий отчетный период.

По строкам 0520 - 0540 отражаются суммы авансовых платежей по налогу, не подлежащие уплате в связи с применением налоговых льгот за каждый месяц последних трех месяцев отчетного периода, рассчитанные в порядке, аналогичном порядку, предусмотренному для заполнения строк 0200 - 0240 Расчета.

По строке 0600 отражается сумма начисленных авансовых платежей по налогу в федеральный бюджет и государственные внебюджетные фонды за отчетный период, рассчитанная:

- по графе 3 как разница показателей строк 0200, 0300, 0500;
- по графам 4, 5, 6 как разница показателей строк 0200 и 0500.

Если налогоплательщики, перечисленные в п. 2 ст. 245 Кодекса, в связи с конфиденциальностью представляемой информации не имеют возможности заполнить всю форму Расчета, то заполнение ее производится, начиная со строки 0600. Строки 0100 - 0540, 1000, 1100, 1200 разд. 2, разд. 2.1, 2.2, 3, 3.1 Расчета ими не заполняются.

По строке 0610 отражается сумма начисленных авансовых платежей по налогу за последние три месяца отчетного периода, определяемая по формулам, предусмотренным в графе 1 данной строки, а также как разность между суммой начисленных авансовых платежей по налогу за отчетный период, отраженной в строке 0600 Расчета, и суммой начисленных авансовых платежей, отраженной по строке 0600 Расчета за предыдущий отчетный период.

По строкам 0620 - 0640 отражаются суммы начисленных авансовых платежей по налогу за каждый месяц последних трех месяцев отчетного периода.

Строка 0700 "Расходы, произведенные на цели государственного социального страхования за счет средств ФСС за отчетный период, всего" заполняется налогоплательщиком на основании данных о фактически произведенных расходах на цели государственного социального

страхования физических лиц нарастающим итогом с начала года и до окончания отчетного периода.

Сумма этих расходов соответствует аналогичному показателю расходов на цели обязательного социального страхования, заполняемому налогоплательщиком за тот же период в Расчетной ведомости по средствам Фонда социального страхования Российской Федерации (далее - ФСС), представляемой в исполнительный орган данного фонда.

Следует учитывать, что с 1 января 2005 г. сумма пособия по временной нетрудоспособности вследствие заболевания или травмы (за исключением несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний) выплачивается за первые два дня временной нетрудоспособности за счет средств работодателя и не отражается по строке 0700.

Если часть расходов, произведенных налогоплательщиком на цели обязательного социального страхования физических лиц, не принята к зачету исполнительным органом ФСС по результатам проведенных проверок, налогоплательщиком представляется уточненный Расчет по единому социальному налогу.

Значение показателя по строке 0710 определяется как сумма показателей строк 0720, 0730, 0740, а также как разность между суммой расходов, произведенных налогоплательщиком на цели государственного социального страхования физических лиц за отчетный период, отраженных в строке 0700 Расчета, и суммой аналогичных расходов, отраженных по строке 0700 Расчета за предыдущий отчетный период.

По строкам 0720 - 0740 отражаются расходы, произведенные на цели государственного социального страхования физических лиц в каждом месяце последних трех месяцев отчетного периода с 1 числа и до окончания соответствующего календарного месяца.

По строке 0800 "Возмещено исполнительными органами ФСС за отчетный период" отражаются суммы денежных средств, полученные в отчетном периоде от исполнительного органа ФСС на банковский счет страхователя в порядке возмещения расходов, превышающих сумму начисленных авансовых платежей по налогу, подлежащую уплате в ФСС.

Значение показателя по строке 0810 определяется как сумма показателей строк 0820, 0830, 0840, а также как разность между показателем, отраженным по строке 0800 Расчета за отчетный период, и показателем, отраженным по строке 0800 Расчета за предыдущий отчетный период.

По строкам 0820 - 0840 отражаются суммы денежных средств, полученных страхователем от исполнительного органа ФСС в каждом месяце последних трех месяцев отчетного периода с 1 числа и до окончания соответствующего календарного месяца, в порядке возмещения расходов, произведенных на цели государственного социального страхования.

В расчете суммы возмещения отражаются в том месяце, в котором они были получены от исполнительного органа ФСС на счет налогоплательщика, независимо от периода, в котором произошел перерасход средств на цели государственного социального страхования над суммой начисленных авансовых платежей по налогу.

Значение показателя по строке 0900 "Подлежит начислению в ФСС за отчетный период, всего" определяется как показатель строки 0600 минус показатель строки 0700 плюс показатель строки 0800.

Значение показателя по строке 0910 определяется:

как сумма показателей строк 0920, 0930, 0940;

как показатель строки 0610 - показатель строки 0710 + показатель строки 0810;

как разность между показателем, отраженным по строке 0900 Расчета за отчетный период, и показателем, отраженным по строке 0900 Расчета за предыдущий отчетный период.

По строкам 0920 - 0940 значения определяются соответственно как:

показатель строки 0620 - показатель строки 0720 + показатель строки 0820;

показатель строки 0630 - показатель строки 0730 + показатель строки 0830;

показатель строки 0640 - показатель строки 0740 + показатель строки 0840.

Распределение налоговой базы по интервалам шкалы регрессии, предусмотренным п. 1 ст. 241 Кодекса, содержится в разд. 2.1 Расчета.

Показатели строки 0100 разд. 2 по графам 3, 4, 5 равны показателям разд. 2.1 строки 040 по графам 3, 4, 5 соответственно.

Поскольку суммы денежного довольствия, продовольственного и вещевого обеспечения и иных выплат, получаемых физическими лицами, указанными в п. 2 ст. 245 Кодекса, не включаются в налоговую базу для исчисления авансовых платежей по налогу, то в разд. 2.1 Расчета указанные суммы не отражаются.

Поскольку суммы денежного содержания лиц, указанных в п. 3 ст. 245 Кодекса, не включаются в налоговую базу для исчисления авансовых платежей по налогу, подлежащих уплате в федеральный бюджет, то в графе 3 разд. 2.1 указанные суммы не отражаются и численность данных лиц в графе 6 разд. 2.1 не указывается.



Распределение налоговой базы по интервалам шкалы регрессии, предусмотренным п. 6 ст. 241 Кодекса для организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий, содержится в продолжении разд. 2.1 Расчета.

Раздел 3 "Сведения, необходимые для применения налогоплательщиками налоговой льготы, установленной подпунктом 1 пункта 1 статьи 239 Налогового кодекса Российской Федерации" Расчета заполняется налогоплательщиками, применяющими налоговые льготы в соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 239 Кодекса, по каждому физическому лицу - инвалиду I, II или III группы, выполняющему работы (оказывающему услуги) на основании трудового, гражданско-правового и (или) авторского договора.

Количество заполненных строк разд. 3 Расчета должно соответствовать количеству физических лиц - инвалидов, которым налогоплательщиком были начислены выплаты и иные вознаграждения в течение отчетного периода.

По графе 5 разд. 3 Расчета по каждому физическому лицу - инвалиду I, II или III группы отражаются суммы выплат и иных вознаграждений, начисленные нарастающим итогом с начала года и не превышающие за налоговый период 100 000 руб.

По графам 6 - 9 разд. 3 Расчета отражаются суммы выплат и иных вознаграждений, начисленные по каждому физическому лицу - инвалиду I, II или III группы за последние три месяца отчетного периода и по каждому месяцу в отдельности.

По коду строки 020 "Итого" в графах 5 - 9 разд. 3 Расчета отражаются в целом по налогоплательщику суммы выплат, начисленные за соответствующий период в пользу физических лиц, являющихся инвалидами I, II или III группы.

Значения показателей по графам 5 - 9 кода строки 020 разд. 3 Расчета должны быть равны значениям соответствующих показателей по строкам 0400 - 0440 разд. 2 Расчета.

Раздел 3.1 "Расчет соответствия условий на право применения налоговых льгот, установленных абзацами вторым и третьим подпункта 2 пункта 1 статьи 239 Налогового кодекса Российской Федерации" Расчета заполняется организациями, освобождаемыми от уплаты авансовых платежей по налогу с сумм выплат и иных вознаграждений, не превышающих 100 000 руб. в течение налогового периода на каждое физическое лицо, при соблюдении условий, установленных абз. 2 и 3 пп. 2 п. 1 ст. 239 Кодекса.

Абзацем 6 п. 3 ст. 243 Налогового кодекса РФ установлено, что разница между суммой налога, подлежащей уплате по итогам налогового периода, и суммами налога, уплаченными в течение налогового периода, подлежит уплате не позднее 15 дней со дня, установленного для подачи налоговой декларации за налоговый период, либо зачету в счет предстоящих платежей по налогу или возврату налогоплательщику в порядке, предусмотренном ст. 78 Налогового кодекса РФ. В случае если по итогам налогового периода сумма фактически уплаченных за этот период страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (авансовых платежей по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование) превышает сумму примененного налогового вычета по налогу, сумма такого превышения признается излишне уплаченным налогом и подлежит возврату налогоплательщику в порядке, предусмотренном ст. 78 Налогового кодекса РФ.

Пунктом 4 ст. 243 Налогового кодекса РФ установлено, что налогоплательщики обязаны вести учет сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, сумм налога, относящегося к ним, а также сумм налоговых вычетов по каждому физическому лицу, в пользу которого осуществлялись выплаты.

Приказом МНС России от 27 июля 2004 г. N САЭ-3-05/443 утверждены формы индивидуальных и сводных карточек учета сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, сумм начисленного единого социального налога, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (налогового вычета) и Порядок их заполнения.

Форма индивидуальной карточки, утвержденная МНС России, носит для налогоплательщиков рекомендательный характер. Тем не менее целесообразно использовать рекомендуемую форму карточки, чем разрабатывать собственную, так как использование рекомендуемой формы более удобно в целях последующего заполнения расчетов и деклараций по единому социальному налогу и страховым взносам.

Пунктом 5 ст. 243 Налогового кодекса РФ установлено, что ежеквартально не позднее 15-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом, налогоплательщики обязаны представлять в региональные отделения Фонда социального страхования Российской Федерации сведения (отчеты) по форме, утвержденной Фондом социального страхования Российской Федерации, о суммах:

- 1) начисленного налога в Фонд социального страхования Российской Федерации;
- 2) использованных на выплату пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, по уходу за ребенком до достижения им возраста полутора лет, при рождении ребенка, на возмещение стоимости гарантированного перечня услуг и социального пособия на погребение, на другие виды пособий по государственному социальному страхованию;

3) направленных ими в установленном порядке на санаторно-курортное обслуживание работников и их детей;

4) расходов, подлежащих зачету;

5) уплачиваемых в Фонд социального страхования Российской Федерации.

Расчетная ведомость по средствам Фонда социального страхования N 4-ФСС РФ утверждена Постановлением ФСС РФ от 22 декабря 2004 г. N 111.

Мы расскажем об этом ниже.

Пунктом 6 ст. 243 Налогового кодекса РФ установлено, что уплата налога (авансовых платежей по налогу) осуществляется отдельными платежными поручениями в федеральный бюджет, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования.

Пунктом 7 ст. 243 Налогового кодекса РФ установлено, что налогоплательщики представляют налоговую декларацию по налогу по форме, утвержденной Министерством финансов Российской Федерации, не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. Копию налоговой декларации по налогу с отметкой налогового органа или иным документом, подтверждающим представление декларации в налоговый орган, налогоплательщик не позднее 1 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом, представляет в территориальный орган Пенсионного фонда Российской Федерации.

Форма Декларации по ЕСН и Порядок ее заполнения утверждены Приказом Минфина России от 29 декабря 2007 г. N 163н.

#### Налоговая декларация по единому социальному налогу для налогоплательщиков, производящих выплаты физическим лицам

Кроме этого, п. 7 ст. 243 Налогового кодекса РФ установлено, что налоговые органы обязаны представлять в органы Пенсионного фонда Российской Федерации копии платежных поручений налогоплательщиков об уплате налога, а также иные сведения, необходимые для осуществления органами Пенсионного фонда Российской Федерации обязательного пенсионного страхования, включая сведения, составляющие налоговую тайну. Налогоплательщики, выступающие в качестве страхователей по обязательному пенсионному страхованию, представляют в Пенсионный фонд Российской Федерации сведения и документы в соответствии с Федеральным законом "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации" в отношении застрахованных лиц.

Органы Пенсионного фонда Российской Федерации представляют в налоговые органы информацию о доходах физических лиц из индивидуальных лицевых счетов, открытых для ведения индивидуального (персонифицированного) учета.

Пунктом 8 ст. 243 Налогового кодекса РФ определено, что обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс, расчетный счет и начисляющие выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц, исполняют обязанности организации по уплате налога (авансовых платежей по налогу), а также обязанности по представлению расчетов по налогу и налоговых деклараций по месту своего нахождения.

Сумма налога (авансового платежа по налогу), подлежащая уплате по месту нахождения обособленного подразделения, определяется исходя из величины налоговой базы, относящейся к этому обособленному подразделению.

Сумма налога, подлежащая уплате по месту нахождения организации, в состав которой входят обособленные подразделения, определяется как разница между общей суммой налога, подлежащей уплате организацией в целом, и совокупной суммой налога, подлежащей уплате по месту нахождения обособленных подразделений организации.

В соответствии с п. 9 ст. 243 Налогового кодекса РФ в случае прекращения деятельности в качестве индивидуального предпринимателя до конца налогового периода налогоплательщики обязаны в пятидневный срок со дня подачи в регистрирующий орган заявления о прекращении указанной деятельности представить в налоговый орган налоговую декларацию за период с начала налогового периода по день подачи указанного заявления включительно. Разница между суммой налога, подлежащей уплате в соответствии с налоговой декларацией, и суммами налога, уплаченными налогоплательщиками с начала года, подлежит уплате не позднее 15 дней со дня подачи такой декларации или возврату налогоплательщику в порядке, предусмотренном ст. 78 Налогового кодекса РФ.

Порядок исчисления и уплаты ЕСН налогоплательщиками, не производящими выплаты и вознаграждения в пользу физических лиц.

В соответствии с п. 1 ст. 244 Налогового кодекса РФ расчет сумм авансовых платежей, подлежащих уплате в течение налогового периода индивидуальными предпринимателями и

адвокатами, не производящими выплаты физическим лицам, производится налоговым органом исходя из налоговой базы данного налогоплательщика за предыдущий налоговый период и соответствующих ставок.

Пунктом 2 ст. 244 Налогового кодекса РФ установлено, что, если налогоплательщики начинают осуществлять предпринимательскую либо иную профессиональную деятельность после начала очередного налогового периода, они обязаны в пятидневный срок по истечении месяца со дня начала осуществления деятельности представить в налоговый орган по месту постановки на учет заявление с указанием сумм предполагаемого дохода за текущий налоговый период по форме, утвержденной Министерством финансов Российской Федерации. При этом сумма предполагаемого дохода (сумма предполагаемых расходов, связанных с извлечением доходов) определяется налогоплательщиком самостоятельно.

Расчет сумм авансовых платежей на текущий налоговый период производится органом исходя из суммы предполагаемого дохода с учетом расходов, связанных с его извлечением, и соответствующих ставок.

Форма заявления о предполагаемом доходе утверждена Приказом Минфина России от 17 марта 2005 г. N 42н.

Пунктом 3 ст. 244 Налогового кодекса РФ установлено, что в случае значительного (более чем на 50 процентов) увеличения дохода в налоговом периоде налогоплательщик обязан (а в случае значительного уменьшения дохода - вправе) представить новую декларацию с указанием сумм предполагаемого дохода на текущий налоговый период. В этом случае налоговый орган производит перерасчет авансовых платежей налога на текущий налоговый период по ненаступившим срокам уплаты не позднее пяти дней с момента подачи новой декларации. Полученная в результате такого перерасчета разница подлежит уплате в установленные для очередного авансового платежа сроки либо зачету в счет предстоящих авансовых платежей.

Форма налоговой декларации о предполагаемом доходе и Порядок ее заполнения утверждены Приказом Минфина России от 17 марта 2005 г. N 41н.

Пунктом 4 ст. 244 Налогового кодекса РФ установлено, что авансовые платежи уплачиваются налогоплательщиком на основании налоговых уведомлений:

- 1) за январь - июнь - не позднее 15 июля текущего года в размере половины годовой суммы авансовых платежей;
- 2) за июль - сентябрь - не позднее 15 октября текущего года в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей;
- 3) за октябрь - декабрь - не позднее 15 января следующего года в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей.

Пунктом 5 ст. 244 Налогового кодекса РФ определено, что расчет налога по итогам налогового периода производится индивидуальными предпринимателями, не производящими выплаты физическим лицам, самостоятельно исходя из всех полученных в налоговом периоде доходов с учетом расходов, связанных с их извлечением, и соответствующих ставок.

При этом сумма налога исчисляется налогоплательщиком отдельно в отношении каждого фонда и определяется как соответствующая процентная доля налоговой базы.

Разница между суммами авансовых платежей, уплаченными за налоговый период, и суммой налога, подлежащей уплате в соответствии с налоговой декларацией, подлежит уплате не позднее 15 июля года, следующего за налоговым периодом, либо зачету в счет предстоящих платежей по налогу или возврату налогоплательщику в порядке, предусмотренном ст. 78 Налогового кодекса РФ.

Уплата налога, исчисленного по представляемой в соответствии с настоящим пунктом налоговой декларации (с учетом начисленных авансовых платежей по истекшим срокам уплаты за текущий налоговый период), производится не позднее 15 дней со дня подачи такой декларации.

Отчетность по ЕСН.

Расчет авансовых платежей.

Форма Расчета и рекомендации по заполнению утверждены Приказом Минфина России от 9 февраля 2007 г. N 13н.

Декларация по ЕСН.

Раз в год плательщики этого налога обязаны подавать декларацию по ЕСН. Сделать это нужно не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. Копию налоговой декларации по ЕСН с отметкой налоговой инспекции организации должны не позднее 1 июля представить в территориальный орган Пенсионного фонда РФ.

Форма Декларации утверждена Приказом Минфина России N 163н.

При заполнении Декларации учитывается следующее.

Все значения стоимостных показателей Декларации указываются в полных рублях. Значения показателей менее 50 коп. отбрасываются, а 50 коп. и более округляются до полного рубля.

В каждой строке и соответствующей ей графе Декларации указывается только один показатель. В случае отсутствия каких-либо отдельных показателей, предусмотренных Декларацией, в соответствующей строке ставится прочерк.

Если на страницах Декларации, которые должны быть представлены налогоплательщиком, какие-либо таблицы им не заполняются, то в полях этих таблиц ставится прочерк.

Для исправления ошибок следует перечеркнуть неверное значение показателя, вписать правильное значение показателя и поставить подпись налогоплательщика или его представителя под исправлением, с указанием даты исправления. Все исправления заверяются печатью организации (штампом - для иностранных организаций) или подписью индивидуального предпринимателя, физического лица, не признаваемого индивидуальным предпринимателем, или их представителей.

Не допускается исправление ошибок с помощью корректирующего или иного аналогичного средства.

После заполнения Декларации проставляется сквозная нумерация заполненных страниц в поле "Стр."

В верхней части каждой заполняемой страницы Декларации указываются:

для российской и иностранной организаций:

идентификационный номер налогоплательщика (далее - ИНН) и код причины постановки на учет (далее - КПП), который присвоен организации тем налоговым органом, в который налогоплательщик представляет Декларацию. При заполнении ИНН организации, который состоит из десяти знаков, в зоне из двенадцати ячеек, отведенной для записи показателя "ИНН", в первых двух ячейках следует проставить нули (00);

для российской организации:

ИНН и КПП по месту нахождения организации;

КПП по месту нахождения обособленного подразделения;

для иностранной организации:

ИНН и КПП по месту нахождения отделения иностранной организации, осуществляющей деятельность на территории Российской Федерации;

для физического лица:

ИНН.

Титульный лист, разд. 1, 2, 2.1 Декларации представляются всеми налогоплательщиками. В разд. 2.1 налогоплательщиками (за исключением организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий и уплачивающих единый социальный налог по ставкам, установленным п. 6 ст. 241 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс)) заполняется таблица для отражения налоговой базы по интервалам до 280 000 руб. и выше. Организациями, осуществляющими деятельность в области информационных технологий и уплачивающими единый социальный налог (далее - налог) по ставкам, установленным п. 6 ст. 241 Кодекса, в разд. 2.1 заполняется таблица для отражения налоговой базы по интервалам до 75 000 руб. и выше. Разделы 3, 3.1 Декларации заполняются налогоплательщиками, применяющими налоговые льготы в соответствии с пп. 1, абз. 2 и 3 пп. 2 п. 1 ст. 239 Кодекса.

Достоверность и полнота сведений, указанных в Декларации, подтверждаются налогоплательщиками или их представителями в нижней части титульного листа, а также каждого заполняемого раздела Декларации в соответствии с п. 3 разд. II Порядка N 163н.

Титульный лист Декларации заполняется налогоплательщиком кроме раздела "Заполняется работником налогового органа".

При заполнении титульного листа Декларации налогоплательщиком указываются:

в зоне из двух ячеек, отведенной для заполнения показателя "Вид документа", при представлении первичной Декларации в первой ячейке указывается код 1, вторая ячейка не заполняется.

При представлении в налоговый орган уточненной Декларации, в которой отражены налоговые обязательства с учетом внесенных дополнений и изменений, в реквизите титульного листа "Вид документа" проставляется код 3 (корректирующий) с отражением через дробь номера, указывающего, какая по счету Декларация с учетом внесенных изменений и дополнений представляется налогоплательщиком в налоговый орган (например: 3/1, 3/2, 3/3 и т.д.);

налоговый периодом является календарный год, который обозначен на титульном листе Декларации "0";

отчетный год - календарный год, за который представляется Декларация;

наименование налогового органа и его код;

полное наименование российской организации, соответствующее наименованию, указанному в учредительных документах (при наличии в наименовании латинской транскрипции таковая указывается), либо полное наименование отделения иностранной организации, осуществляющей деятельность на территории Российской Федерации; при подаче Декларации индивидуальным предпринимателем; физическим лицом, не признаваемым индивидуальным

предпринимателем, - фамилия, имя, отчество (полностью, без сокращений, в соответствии с документом, удостоверяющим личность);

код вида экономической деятельности налогоплательщика согласно Общероссийскому классификатору видов экономической деятельности ОК 029-2001 (ОКВЭД);

номер контактного телефона налогоплательщика;

количество страниц, на которых составлена Декларация;

количество прилагаемых к Декларации листов подтверждающих документов или их копий, включая копию документа, подтверждающего полномочия представителя налогоплательщика в случае подписания Декларации не налогоплательщиком.

При подтверждении достоверности и полноты сведений, указанных в декларации, налогоплательщиками-организациями на титульном листе ставится подпись руководителя организации, которая заверяется печатью организации, и указывается дата представления Декларации. При этом фамилия, имя, отчество руководителя организации-налогоплательщика на титульном листе в поле "Руководитель" указываются полностью.

Достоверность и полнота сведений, указанных в Декларации, представленной индивидуальным предпринимателем или физическим лицом, не признаваемым индивидуальным предпринимателем, подтверждается его подписью с проставлением даты подписания Декларации.

При подтверждении достоверности и полноты сведений, указанных в Декларации, представителем налогоплательщика на титульном листе Декларации в поле "Представитель" указывается полное наименование организации либо фамилия, имя и отчество физического лица - представителя налогоплательщика.

При подтверждении достоверности и полноты сведений, указанных в Декларации, организацией - представителем налогоплательщика на титульном листе в соответствующем поле ставится подпись руководителя уполномоченной организации, которая заверяется печатью организации, и проставляется дата подписания Декларации.

При подтверждении достоверности и полноты сведений, указанных в Декларации, физическим лицом - представителем налогоплательщика на титульном листе в соответствующем поле ставится подпись физического лица и проставляется дата подписания Декларации.

Кроме того, на титульном листе указывается наименование документа, подтверждающего полномочия представителя налогоплательщика, и к Декларации прилагается копия указанного документа.

Подпись налогоплательщика либо его представителя и дата подписания Декларации проставляются также в конце каждого раздела Декларации.

Раздел "Заполняется работником налогового органа" содержит сведения о представлении Декларации (способ представления, количество страниц Декларации, количество листов подтверждающих документов или их копий, приложенных к Декларации, дату представления, номер, под которым зарегистрирована Декларация, фамилию и инициалы имени и отчества работника налогового органа, принявшего Декларацию, его подпись).

В случае если налогоплательщиком, не являющимся индивидуальным предпринимателем, не указывается ИНН, то на титульном листе Декларации указывается его место жительства в Российской Федерации на основании записи в паспорте или документе, подтверждающем регистрацию по месту жительства, в порядке, установленном законодательством Российской Федерации; при отсутствии места жительства в Российской Федерации у иностранных граждан и лиц без гражданства указывается место пребывания таких лиц, определяемое адресом, по которому физическое лицо зарегистрировано по месту пребывания в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

В разд. 1 Декларации налогоплательщиком отражается информация об исчисленных им суммах налога, подлежащих уплате в федеральный бюджет и бюджеты государственных внебюджетных фондов за налоговый период, в т.ч. за каждый месяц последнего квартала налогового периода.

При заполнении разд. 1 Декларации налогоплательщиком указывается: по строке 001:

для организаций (кроме организаций, имеющих статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны и производящих выплаты физическим лицам, работающим на территории технико-внедренческой особой экономической зоны; сельскохозяйственных товаропроизводителей; организаций народных художественных промыслов; родовых, семейных общин коренных малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования; организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий и уплачивающих налог по ставкам, установленным п. 6 ст. 241 Кодекса), облагаемых по общему налоговому режиму, - 01;

для организаций (кроме организаций, имеющих статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны и производящих выплаты физическим лицам, работающим на территории технико-внедренческой особой экономической зоны; сельскохозяйственных товаропроизводителей; организаций народных художественных промыслов; родовых, семейных

общин коренных малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования; организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий и уплачивающих налог по ставкам, установленным п. 6 ст. 241 Кодекса), облагаемых по общему налоговому режиму и одновременно применяющих специальные налоговые режимы, - 11;

для организаций, имеющих статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны и производящих выплаты физическим лицам, работающим на территории технико-внедренческой особой экономической зоны, - 21;

для организаций, имеющих статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны и производящих выплаты физическим лицам, работающим на территории технико-внедренческой особой экономической зоны, и одновременно осуществляющих деятельность за пределами технико-внедренческой особой экономической зоны, - 22;

для организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий и уплачивающих налог по ставкам, установленным п. 6 ст. 241 Кодекса, - 31;

для адвокатских образований, представляющих расчет авансовых платежей по налогу с выплат и иных вознаграждений, начисленных в пользу физических лиц, - 41;

для сельскохозяйственных товаропроизводителей (организаций и индивидуальных предпринимателей), организаций народных художественных промыслов и родовых, семейных общин коренных малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, облагаемых по общему налоговому режиму, - 02;

для сельскохозяйственных товаропроизводителей, организаций народных художественных промыслов и родовых, семейных общин коренных малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, облагаемых по общему налоговому режиму и одновременно применяющих специальные налоговые режимы, - 12;

для индивидуальных предпринимателей, облагаемых по общему налоговому режиму, - 03;

для индивидуальных предпринимателей, облагаемых по общему налоговому режиму и одновременно применяющих специальные налоговые режимы, - 13;

для индивидуальных предпринимателей, имеющих статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны и производящих выплаты физическим лицам, работающим на территории технико-внедренческой особой экономической зоны, - 23;

для индивидуальных предпринимателей, имеющих статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны и производящих выплаты физическим лицам, работающим на территории технико-внедренческой особой экономической зоны, и одновременно осуществляющих деятельность за пределами технико-внедренческой особой экономической зоны, - 43;

для физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями, - 04;

по строке 010 - код административно-территориального образования, на территории которого осуществляется уплата налога, указывается в соответствии с Общероссийским классификатором объектов административно-территориального деления ОК 019-95 (ОКАТО);

по строкам 020 - коды бюджетной классификации, по которым зачисляются суммы налога, подлежащие уплате, в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации;

по строкам 030 - суммы налога, подлежащие уплате в федеральный бюджет и государственные внебюджетные фонды за налоговый период.

Значения по строкам 030 должны заполняться налогоплательщиком из разд. 2 Декларации в части:

федерального бюджета (ФБ) - из графы 3 строки 0600;

Фонда социального страхования Российской Федерации (ФСС) - из графы 3 строки 0900;

Федерального фонда обязательного медицинского страхования (ФФОМС) - из графы 5 строки 0600;

территориального фонда обязательного медицинского страхования (ТФОМС) - из графы 6 строки 0600;

по строкам 040 - суммы налога, подлежащие уплате в федеральный бюджет и государственные внебюджетные фонды за первый месяц последнего квартала налогового периода.

Значения по строкам 040 должны заполняться налогоплательщиком из разд. 2 Декларации в части:

федерального бюджета (ФБ) - из графы 3 строки 0620;

Фонда социального страхования Российской Федерации (ФСС) - из графы 3 строки 0920;

Федерального фонда обязательного медицинского страхования (ФФОМС) - из графы 5 строки 0620;

территориального фонда обязательного медицинского страхования (ТФОМС) - из графы 6 строки 0620;

по строкам 050 - суммы налога, подлежащие уплате в федеральный бюджет и государственные внебюджетные фонды за второй месяц последнего квартала налогового периода.

Значения по строкам 050 должны заполняться налогоплательщиком из разд. 2 Декларации в части:

федерального бюджета (ФБ) - из графы 3 строки 0630;

Фонда социального страхования Российской Федерации (ФСС) - из графы 3 строки 0930;

Федерального фонда обязательного медицинского страхования (ФФОМС) - из графы 5 строки 0630;

территориального фонда обязательного медицинского страхования (ТФОМС) - из графы 6 строки 0630;

по строкам 060 - суммы налога, подлежащие уплате в федеральный бюджет и государственные внебюджетные фонды за третий месяц последнего квартала налогового периода.

Значения по строкам 060 должны заполняться налогоплательщиком из разд. 2 Декларации в части:

федерального бюджета (ФБ) - из графы 3 строки 0640;

Фонда социального страхования Российской Федерации (ФСС) - из графы 3 строки 0940;

Федерального фонда обязательного медицинского страхования (ФФОМС) - из графы 5 строки 0640;

территориального фонда обязательного медицинского страхования (ТФОМС) - из графы 6 строки 0640.

В разд. 2 по строке 0100 "Налоговая база за налоговый период, всего" отражается налоговая база по налогу нарастающим итогом за налоговый период.

Строка 0100 заполняется в соответствии со ст. 237 Кодекса.

Сумма выплат и иных вознаграждений, указанных в п. 1 ст. 236 Кодекса и не признаваемых объектом налогообложения в соответствии с п. 3 ст. 236 Кодекса, отражается по строке 1000 Декларации. Выплаты и вознаграждения не признаются объектом налогообложения единым социальным налогом, если:

у налогоплательщиков-организаций такие выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций, в налоговом периоде, за который представляется Декларация. Перечень выплат, относящихся к расходам, не учитываемым в целях налогообложения прибыли, установлен ст. 270 гл. 25 "Налог на прибыль организаций" Кодекса;

у налогоплательщиков - индивидуальных предпринимателей, нотариусов, занимающихся частной практикой, адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты, или физических лиц такие выплаты в соответствии с гл. 23 "Налог на доходы физических лиц" Кодекса не уменьшают налоговую базу по налогу на доходы физических лиц в налоговом периоде, за который представляется Декларация. Указанные суммы не подлежат отражению по строке 0100 Декларации.

Не включаются в налоговую базу по строке 0100 суммы, не подлежащие налогообложению в соответствии со ст. 238 Кодекса.

Указанные суммы отражаются по строке 1100 Декларации:

в графе 3 - на основании п. 1 ст. 238 Кодекса;

в графе 4 - на основании п. п. 1 и 3 ст. 238 Кодекса.

По строке 1100 отражается также сумма пособия по временной нетрудоспособности вследствие заболевания или травмы (за исключением несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний), выплачиваемая за первые два дня временной нетрудоспособности за счет средств работодателя.

В налоговую базу для исчисления налога за истекший налоговый период у налогоплательщиков - организаций, индивидуальных предпринимателей включаются выплаты и иные вознаграждения, начисленные налогоплательщиком за этот период в пользу физических лиц, вне зависимости от того, в каком налоговом периоде они выплачены.

В налоговую базу для исчисления налога за истекший налоговый период у налогоплательщиков - физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями, включаются выплаты и иные вознаграждения по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг, начисленные налогоплательщиками в налоговом периоде и выплачиваемые в пользу физических лиц.

В случае если налогоплательщики - организации, индивидуальные предприниматели осуществляют наряду с деятельностью, облагаемой по специальным налоговым режимам, также виды деятельности, облагаемые по общему налоговому режиму, то все показатели в Декларации, начиная с показателя "Налоговая база за налоговый период, всего", такие налогоплательщики отражают только по видам деятельности, облагаемым по общему налоговому режиму.

По строке 0100 отражаются выплаты и иные вознаграждения, производимые налогоплательщиками, перечисленными в п. 2 ст. 245 Кодекса, в пользу физических лиц по трудовым, гражданско-правовым и авторским договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых лицам, указанным в пп. 2 п. 1 ст. 235 Кодекса).

Суммы денежного довольствия, продовольственного и вещевого обеспечения и иных выплат, производимых в пользу физических лиц, указанных в п. 2 ст. 245 Кодекса, отражаются налогоплательщиками по строке 1200 в графах 3, 4 Декларации и не отражаются по строкам 0100 - 0140 в графах 3, 4, 5 и по строкам 0400 - 0440 в графах 3, 4.

Суммы денежного содержания прокуроров и следователей, а также судей федеральных судов и мировых судей субъектов Российской Федерации не включаются в налоговую базу для исчисления налога, подлежащего уплате в федеральный бюджет, отражаются по строке 1300 Декларации и не отражаются по строкам 0100 - 0140 в графе 3 и по строкам 0400 - 0440 в графе 3 Декларации.

Суммы, отражаемые по строкам 1000, 1100, 1200 в графах 3, 4, по строке 1300 в графе 3, указываются в примечании и в расчете налога не участвуют.

Суммы выплат и вознаграждений, учитываемых при определении налоговых льгот за налоговый период в соответствии со ст. 239 Кодекса, отражаются по строкам 0100 - 0140 в полной сумме и далее в этой же сумме учитываются по строкам 0400 - 0440 Декларации.

Строка 0110 "в том числе за последний квартал налогового периода" определяется как сумма строк 0120, 0130, 0140. Также она может быть рассчитана как строка 0100 Декларации за налоговый период минус строка 0100 Расчета авансовых платежей по единому социальному налогу для налогоплательщиков, производящих выплаты физическим лицам (далее - Расчет), за последний отчетный период налогового периода, за который представляется Декларация.

По строкам 0120 - 0140 отражается налоговая база каждого месяца последнего квартала налогового периода.

По строке 0200 "Сумма исчисленного налога за налоговый период, всего" отражается сумма налога за налоговый период, рассчитанная в федеральный бюджет и государственные внебюджетные фонды как соответствующая процентная доля налоговой базы за налоговый период. Указанная сумма определяется налогоплательщиками путем сложения сумм налога, которые могут быть исчислены, в частности, в рублях и копейках по каждому физическому лицу в формах индивидуального учета сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, сумм начисленного единого социального налога, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (налогового вычета), который налогоплательщики обязаны вести во исполнение п. 4 ст. 243 Кодекса.

После округления полученной суммы исчисленного налога до целых рублей она отражается налогоплательщиком по строке 0200 Декларации.

Округление до целых рублей налоговой базы, налогового вычета, а также исчисленных сумм налога, иных показателей, имеющих денежное выражение, которые затем отражаются в Декларации, производится не в индивидуальном учете, а после суммирования всех данных индивидуального учета в целом по налогоплательщику.

По строке 0210 "в том числе: за последний квартал налогового периода" отражается сумма налога за последний квартал налогового периода, определяемая как разность между суммой начисленного налога за налоговый период нарастающим итогом с начала года и суммой начисленных авансовых платежей, отраженной по строке 0200 Расчета за последний отчетный период налогового периода, за который представляется Декларация.

По строкам 0220 - 0240 отражаются суммы исчисленного налога за каждый месяц последнего квартала налогового периода, которые определяются как разность между суммой исчисленного налога нарастающим итогом с начала налогового периода по соответствующий календарный месяц включительно и суммой исчисленного налога нарастающим итогом с начала налогового периода по предыдущий календарный месяц.

По строке 0300 отражается сумма примененного налогоплательщиком за налоговый период налогового вычета при исчислении суммы единого социального налога, подлежащего уплате в федеральный бюджет, в виде суммы начисленных за этот же период платежей по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование, уплачиваемых в соответствии с Федеральным законом от 15 декабря 2001 г. N 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации" и отраженных в графе 6 по строке 0200 разд. 2 Декларации по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование для лиц, производящих выплаты физическим лицам.

По строкам 0310 - 0340 отражаются суммы примененного налогоплательщиком налогового вычета за последний квартал налогового периода в целом и за каждый месяц последнего квартала налогового периода.



Строка 0400 "Сумма выплат и вознаграждений, учитываемых при определении налоговых льгот за налоговый период, всего" заполняется налогоплательщиками, применяющими налоговые льготы на основании пп. 1 и 2 п. 1 ст. 239 Кодекса.

Строка 0410 определяется как сумма строк 0420, 0430 и 0440. Также она может быть рассчитана как строка 0400 Декларации за налоговый период минус строка 0400 Расчета за последний отчетный период налогового периода, за который представляется Декларация.

По строкам 0420 - 0440 отражаются суммы налоговых льгот в каждом месяце последнего квартала налогового периода.

По строке 0500 отражаются суммы налога, не подлежащие уплате в федеральный бюджет и государственные внебюджетные фонды в связи с применением налоговых льгот согласно ст. 239 Кодекса.

Расчет указанных сумм производится исходя из выплат и вознаграждений, отраженных по строке 0400 в соответствующих графах, и ставок налога, установленных ст. 241 Кодекса для налоговой базы, не превышающей 280 000 руб. (для организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий и уплачивающих налог по ставкам, установленным п. 6 ст. 241 Кодекса, - 75 000 руб.).

При расчете суммы налога по строке 0500 в графе 3, не подлежащей уплате в федеральный бюджет, применяется налоговый вычет в сумме страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, исчисленных по тарифу, установленному действующим законодательством к соответствующей базе.

Значение показателя в строке 0510 определяется как сумма показателей строк 0520, 0530, 0540. Также оно может быть рассчитано как разница между показателями строки 0500 Декларации и строки 0500 Расчета за последний отчетный период налогового периода, за который представляется Декларация.

По строкам 0520 - 0540 отражаются суммы налога, не подлежащие уплате в связи с применением налоговых льгот за каждый месяц последнего квартала налогового периода, рассчитанные в порядке, который аналогичен тому, что предусмотрен для заполнения строк 0200 - 0240 Декларации.

По строке 0600 отражается сумма начисленного налога в федеральный бюджет и государственные внебюджетные фонды за налоговый период, рассчитанная:

- по графе 3 как разница показателей строк 0200, 0300, 0500;
- по графам 4, 5, 6 как разница показателей строк 0200 и 0500.

Если налогоплательщики, перечисленные в п. 2 ст. 245 Кодекса, в связи с конфиденциальностью представляемой информации не имеют возможности заполнить всю форму Декларации, то заполнение ее производится, начиная со строки 0600. Строки 0100 - 0540, 1000, 1100, 1200 разд. 2, разд. 2.1, 3, 3.1 Декларации ими не заполняются.

По строке 0610 отражается сумма начисленного налога за последний квартал налогового периода, определяемая по формулам, предусмотренным в графе 1 данной строки, а также как разность между суммой начисленного налога за налоговый период, отраженной в строке 0600 Декларации, и суммой начисленных авансовых платежей, отраженной по строке 0600 Расчета за последний отчетный период налогового периода, за который представляется Декларация.

По строкам 0620 - 0640 отражаются суммы начисленного налога за каждый месяц последнего квартала налогового периода.

Строка 0700 "Расходы, произведенные на цели государственного социального страхования за счет средств ФСС за налоговый период, всего" заполняется налогоплательщиком на основании данных о фактически произведенных расходах на цели государственного социального страхования физических лиц нарастающим итогом с начала года и до окончания налогового периода.

Сумма этих расходов соответствует аналогичному показателю расходов на цели обязательного социального страхования, заполняемому налогоплательщиком за тот же период в Расчетной ведомости по средствам Фонда социального страхования Российской Федерации (далее - ФСС), представляемой в исполнительный орган данного фонда.

Следует учитывать, что с 1 января 2005 г. сумма пособия по временной нетрудоспособности вследствие заболевания или травмы (за исключением несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний) выплачивается за первые два дня временной нетрудоспособности за счет средств работодателя и не отражается по строке 0700.

Если часть расходов, произведенных налогоплательщиком на цели обязательного социального страхования физических лиц, не принята к зачету исполнительным органом ФСС по результатам проведенных проверок, налогоплательщиком представляется уточненная Декларация по единому социальному налогу.

Значение показателя в строке 0710 определяется как сумма показателей строк 0720, 0730, 0740.

Правильность заполнения значения показателя строки 0710 налогоплательщик также может определить как разность между суммой расходов, произведенных налогоплательщиком на цели государственного социального страхования физических лиц за налоговый период, отраженных в строке 0700 Декларации, и суммой аналогичных расходов, отраженных по строке 0700 Расчета за последний отчетный период налогового периода, за который представляется Декларация.

По строкам 0720 - 0740 отражаются расходы, произведенные на цели государственного социального страхования физических лиц в каждом месяце последнего квартала налогового периода с 1 числа и до окончания соответствующего календарного месяца.

По строке 0800 "Возмещено исполнительным органом ФСС за налоговый период" отражаются суммы денежных средств, полученные в налоговом периоде от исполнительного органа ФСС на банковский счет страхователя в порядке возмещения расходов, превышающих сумму начисленного налога, подлежащую уплате в ФСС.

Значение показателя в строке 0810 определяется как сумма показателей строк 0820, 0830, 0840.

Правильность заполнения значения показателя строки 0810 налогоплательщик также может определить как разность между показателем, отраженным по строке 0800 Декларации, и показателем, отраженным по строке 0800 Расчета за последний отчетный период налогового периода, за который представляется Декларация.

По строкам 0820 - 0840 отражаются суммы денежных средств, полученных страхователем от исполнительного органа ФСС в каждом месяце последнего квартала налогового периода с 1 числа и до окончания соответствующего календарного месяца, в порядке возмещения расходов, произведенных на цели государственного социального страхования.

В Декларации суммы возмещения отражаются в том периоде, в котором они были получены от исполнительного органа ФСС на счет налогоплательщика, независимо от периода, в котором произошел перерасход средств на цели государственного социального страхования над суммой начисленного налога.

Значение показателя в строке 0900 "Подлежит начислению в ФСС за налоговый период, всего" определяется как показатель строки 0600 минус показатель строки 0700 плюс показатель строки 0800.

Значение показателя в строке 0910 определяется:

как сумма показателей строк 0920, 0930, 0940;

как показатель строки 0610 - показатель строки 0710 + показатель строки 0810;

как разность между показателем, отраженным по строке 0900 Декларации, и показателем, отраженным по строке 0900 Расчета за последний отчетный период налогового периода, за который представляется Декларация.

По строкам 0920 - 0940 значения определяются, соответственно, как:

показатель строки 0620 - показатель строки 0720 + показатель строки 0820;

показатель строки 0630 - показатель строки 0730 + показатель строки 0830;

показатель строки 0640 - показатель строки 0740 + показатель строки 0840.

Распределение налоговой базы по интервалам шкалы регрессии, предусмотренным п. 1 ст. 241 Кодекса, содержится в разд. 2.1 Декларации.

Показатели строки 0100 разд. 2 по графам 3, 4, 5 равны показателям разд. 2.1 строки 040 по графам 3, 4, 5 соответственно.

Поскольку с сумм денежного довольствия, продовольственного и вещевого обеспечения и иных выплат, получаемых физическими лицами, указанными в п. 2 ст. 245 Кодекса, не начисляется и не уплачивается налог, то в разд. 2.1 Декларации указанные суммы не отражаются.

Поскольку с сумм денежного содержания лиц, указанных в п. 3 ст. 245 Кодекса, не начисляется и не уплачивается налог, подлежащий зачислению в федеральный бюджет, то в графе 3 разд. 2.1 указанные суммы не отражаются и численность данных лиц в графе 6 разд. 2.1 не указывается.

Поскольку налогоплательщики - организации и индивидуальные предприниматели, имеющие статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны и производящие выплаты физическим лицам, работающим на территории технико-внедренческой особой экономической зоны, уплачивают налог только в федеральный бюджет, то графы 4 и 5 разд. 2.1 указанными налогоплательщиками не заполняются и численность физических лиц в графах 7 и 8 разд. 2.1 не указывается.

Распределение налоговой базы по интервалам шкалы регрессии для налогоплательщиков - организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий (за исключением налогоплательщиков, имеющих статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны), и соответствующих условиям, установленным в п. п. 7 и 8 ст. 241 Кодекса, и применяющих ставки налога, установленные п. 6 ст. 241 Кодекса, содержится в продолжении разд. 2.1 Декларации.

Раздел 3 "Сведения, необходимые для применения налогоплательщиками налоговой льготы, установленной подпунктом 1 пункта 1 статьи 239 Налогового кодекса Российской Федерации" декларации заполняется налогоплательщиками, применяющими налоговые льготы в соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 239 Кодекса, по каждому физическому лицу - инвалиду I, II или III группы, выполняющему работы (оказывающему услуги) на основании трудового, гражданско-правового и (или) авторского договора.

Количество заполненных строк разд. 3 Декларации должно соответствовать количеству физических лиц - инвалидов, которым были произведены выплаты налогоплательщиком в течение налогового периода.

По графе 5 разд. 3 Декларации по каждому физическому лицу - инвалиду I, II или III группы отражаются суммы выплат и иных вознаграждений, начисленные нарастающим итогом с начала года и не превышающие за налоговый период 100 000 руб.

По графам 6 - 9 разд. 3 Декларации отражаются суммы выплат и иных вознаграждений, начисленные по каждому физическому лицу - инвалиду I, II или III группы в целом за последний квартал налогового периода, в том числе за каждый месяц последнего квартала в отдельности.

По коду строки 020 "Итого" в графах 5 - 9 разд. 3 Декларации отражаются в целом по налогоплательщику суммы выплат и иных вознаграждений, начисленные за соответствующий период в пользу физических лиц, являющихся инвалидами I, II или III группы.

Значения показателей по графам 5 - 9 кода строки 020 разд. 3 Декларации должны быть равны значениям соответствующих показателей по строкам 0400 - 0440 разд. 2 Декларации.

Раздел 3.1 "Расчет соответствия условий на право применения налоговых льгот, установленных абзацами вторым и третьим подпункта 2 пункта 1 статьи 239 Налогового кодекса Российской Федерации" Декларации заполняется организациями, освобождаемыми от уплаты налога с сумм выплат и иных вознаграждений, не превышающих 100 000 руб. в течение налогового периода на каждое физическое лицо, при соблюдении условий, установленных абз. 2 и 3 пп. 2 п. 1 ст. 239 Кодекса.

## 5.6. Налог на доходы физических лиц (НДФЛ)

Общий порядок исчисления и уплаты налога на доходы физических лиц.

Как известно, каждый налог можно разложить на одинаковые элементы. Вот они:

- налогоплательщики;
- объект налогообложения;
- налоговая база;
- ставки налога;
- порядок исчисления налога;
- налоговый и отчетный периоды;
- порядок и сроки уплаты налога;
- порядок и сроки представления отчетности по налогу.

Рассмотрим подробно все эти элементы применительно к налогу на доходы физических лиц.

Плательщики налога на доходы физических лиц.

Статья 207 Налогового кодекса РФ определяет, что плательщиками налога на доходы физических лиц признаются:

- физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации;
- физические лица, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, но получающие доходы от источников в России.

Обратите внимание! В отдельную категорию плательщиков налога на доходы физических лиц выделены индивидуальные предприниматели. К ним относятся физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также частные нотариусы, частные охранники, частные детективы (п. 2 ст. 11 Налогового кодекса РФ).

К физическим лицам, согласно терминологии Налогового кодекса РФ, относятся:

- граждане Российской Федерации;
- иностранные граждане;
- лица без гражданства.

Документом, подтверждающим принадлежность к гражданству Российской Федерации, является паспорт гражданина РФ или удостоверение личности гражданина РФ; до получения этих документов - свидетельство о рождении или иной документ, содержащий указание на гражданство.

Иностранцем признается лицо, обладающее гражданством иностранного государства и не имеющее гражданства Российской Федерации. Принадлежность к гражданству иностранного государства подтверждается иностранным паспортом.

Лицом без гражданства признается человек, не имеющий гражданства Российской Федерации и доказательств принадлежности к гражданству другого государства.

Как определить, является ли человек налоговым резидентом Российской Федерации? Для бухгалтера ответ на этот вопрос очень важен. Дело в том, что доходы физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами, облагаются НДФЛ по повышенной ставке - 30 процентов вместо 13 (п. 3 ст. 224 Налогового кодекса РФ). Кроме того, доходы, полученные налогоплательщиком-нерезидентом, при расчете НДФЛ не уменьшаются на стандартные налоговые вычеты.

Понятие "налоговый резидент" закреплено в ст. 207 Налогового кодекса РФ. Так, налоговым резидентом является физическое лицо, фактически находящееся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Период нахождения физического лица в Российской Федерации не прерывается на периоды его выезда за пределы Российской Федерации для краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения.

Следовательно, те физические лица, которые фактически находятся на территории России менее 183 дней в течение календарного года, налоговыми резидентами не являются.

Как определить срок пребывания налогоплательщика на территории Российской Федерации? Чтобы правильно определить срок пребывания человека на территории России, необходимо использовать правила, установленные ст. 6.1 Налогового кодекса РФ. Так, согласно этой статье, течение срока начинается на следующий день после календарной даты или наступления события (совершения действия), которым определено его начало.

Так срок, исчисляемый годами, истекает в соответствующие месяц и число последнего года срока. При этом годом (за исключением календарного года) признается любой период времени, состоящий из 12 месяцев, следующих подряд.

Срок, исчисляемый кварталами, истекает в последний день последнего месяца срока. При этом квартал считается равным трем календарным месяцам, отсчет кварталов ведется с начала календарного года.

Срок, исчисляемый месяцами, истекает в соответствующие месяц и число последнего месяца срока. Если окончание срока приходится на месяц, в котором нет соответствующего числа, то срок истекает в последний день этого месяца.

Срок, определенный днями, исчисляется в рабочих днях, если срок не установлен в календарных днях. При этом рабочим днем считается день, который не признается в соответствии с законодательством Российской Федерации выходным и (или) нерабочим праздничным днем.

В случаях, когда последний день срока приходится на день, признаваемый в соответствии с законодательством Российской Федерации выходным и (или) нерабочим праздничным днем, днем окончания срока считается ближайший следующий за ним рабочий день.

Действие, для совершения которого установлен срок, может быть выполнено до 24 часов последнего дня срока. Если документы либо денежные средства были сданы в организацию связи до 24 часов последнего дня срока, то срок не считается пропущенным.

Это означает, что отсчет срока фактического нахождения физического лица на российской территории начинается на следующий день после того дня, как этот человек прибыл в Россию. А отсчет срока нахождения физического лица за пределами территории Российской Федерации начинается со следующего дня после его отъезда за границу.

Даты отъезда и прибытия человека на территорию Российской Федерации устанавливаются по отметкам паспортного контроля в документе, удостоверяющем личность. Для российских граждан таким документом является загранпаспорт, служебный паспорт, дипломатический паспорт, паспорт моряка. Для иностранных граждан и лиц без гражданства - их действительный документ, удостоверяющий личность гражданина и признаваемый в Российской Федерации в этом качестве.

Если же отметки паспортного контроля в удостоверяющем личность документе отсутствуют, то могут приниматься любые документы, удостоверяющие фактическое количество дней пребывания человека на территории России.

Пример 43. Гражданин Ливии Н. Флобер 31 августа 2007 г. приехал в Россию для работы в иностранном представительстве строительной компании, расположенном в Москве. Здесь он проработал до 30 апреля 2008 г. Флобер выехал за пределы Российской Федерации 1 мая 2008 г. и до конца года в Россию больше не возвращался.

Период пребывания Флобера в России приходится на два налоговых периода:

- 2007 г.: с 1 сентября по 31 декабря 2007 г. (всего 122 дня);
- 2008 г.: с 1 января по 30 апреля 2008 г. (всего 120 дней).

Несмотря на то что общее время пребывания Флобера в России составило более 183 дней, налоговый статус следует определять за каждый налоговый период (то есть за каждый календарный год) отдельно.

Поэтому в данном случае иностранный гражданин не является налоговым резидентом ни в 2007, ни в 2008 г.

Это означает, что доходы, полученные Флобером в России как в 2007-м, так и в 2008 г., должны облагаться налогом на доходы физических лиц по ставке 30 процентов.

Обратите внимание: на практике часто бывают ситуации, когда налоговыми нерезидентами оказываются и российские граждане.

Пример 44. А.С. Фролов - гражданин РФ - работает в российской строительной организации. 31 декабря 2007 г. он был направлен в служебную командировку во Францию. В загранпаспорте проставлена дата выезда за пределы России: 31.12.2007.

Фролов вернулся в Россию 1 октября 2008 г. В загранпаспорте проставлена дата пересечения российской границы: 01.10.2008.

Отсчет дней пребывания Фролова за пределами России в 2008 г. начинается с 1 января 2008 г. и заканчивается 30 сентября 2008 г. Этот период составляет 273 дня.

На территории России в 2008 г. гражданин находился 92 дня (365 - 273), то есть меньше 183 дней. А раз так, в 2008 г. он не признается налоговым резидентом РФ.

Это означает, что доходы, полученные Фроловым в России в 2006 г., должны облагаться налогом на доходы физических лиц по ставке 30 процентов.

Уточнение налогового статуса налогоплательщика производится:

- на дату фактического завершения пребывания иностранного гражданина на территории Российской Федерации в текущем календарном году;
- на дату, следующую после истечения 183 дней пребывания в Российской Федерации российского или иностранного гражданина;
- на дату отъезда гражданина Российской Федерации на постоянное место жительства за пределы Российской Федерации.

Иностранцы, имеющие вид на жительство или разрешение на временное проживание, являются нерезидентами только в первый год своего приезда в Россию, и только если срок их пребывания менее 183 дней. В остальных случаях работодатель может сразу рассматривать такого сотрудника как резидента и, соответственно, удерживать с него налог по ставке 13 процентов с предоставлением налоговых вычетов (Письмо Минфина России от 15 августа 2005 г. N 03-05-01-03/82).

Объект налогообложения по налогу на доходы физических лиц.

Объектом налогообложения по НДФЛ признается доход, полученный налогоплательщиками:

- от источников в России и за ее пределами - для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации;
- от источников в России - для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации.

Таким образом, чтобы определить, будет ли физическое лицо уплачивать налог на доходы физических лиц, необходимо установить не только его налоговый статус, но и источники его доходов.

Какие доходы считаются полученными от источников в Российской Федерации.

Перечень таких доходов приведен в п. 1 ст. 208 Налогового кодекса РФ. Так, для целей налогообложения к доходам, полученным от источников в Российской Федерации, относятся следующие виды доходов.

1. Дивиденды и проценты, полученные от российской организации, а также проценты, полученные от российских индивидуальных предпринимателей или иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства в Российской Федерации.

Определение дивиденда, используемое в целях налогообложения, приведено в ст. 43 Налогового кодекса РФ. Так, дивидендом признается "любой доход, полученный акционером (участником) от организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения (в том числе в виде процентов по привилегированным акциям), по принадлежащим акционеру (участнику) акциям (долям) пропорционально долям акционеров (участников) в уставном (складочном) капитале этой организации".

Обратите внимание: суммы дивидендов, полученные физическими лицами, облагаются НДФЛ в особом порядке. Подробно об этом см. раздел "НДФЛ с доходов, полученных от долевого участия в деятельности организации (в виде дивидендов)".

2. Страховые выплаты при наступлении страхового случая, полученные от российской организации или иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства в Российской Федерации.

3. Доходы, полученные от использования в Российской Федерации авторских или иных смежных прав.

Подробно о том, как рассчитать НДФЛ с доходов, полученных физическим лицом по авторскому договору, см. раздел "НДФЛ с выплат по договорам гражданско-правового характера и авторским договорам".

4. Доходы, полученные от сдачи в аренду или иного использования имущества, находящегося в Российской Федерации.

Подробно о том, как рассчитать НДФЛ с доходов, полученных физическим лицом от сдачи имущества в аренду, см. раздел "НДФЛ с выплат по договорам гражданско-правового характера и авторским договорам".

5. Доходы от реализации:

- недвижимого имущества, находящегося в Российской Федерации;
- в Российской Федерации акций или иных ценных бумаг, а также долей участия в уставном капитале организаций;
- прав требования к российской организации или иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства на территории Российской Федерации;
- иного имущества, находящегося в Российской Федерации и принадлежащего физическому лицу.

К недвижимому имуществу относятся земельные участки, участки недр, обособленные водные объекты и все, что прочно связано с землей, то есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе леса, многолетние насаждения, здания, сооружения. К недвижимым вещам относятся также подлежащие государственной регистрации воздушные и морские суда, суда внутреннего плавания, космические объекты (п. 1 ст. 130 Гражданского кодекса РФ).

К ценным бумагам относятся: государственная облигация, облигация, вексель, чек, депозитный и сберегательный сертификаты, банковская сберегательная книжка на предъявителя, коносамент, акция, приватизационные ценные бумаги и другие документы, которые законами о ценных бумагах или в установленном ими порядке отнесены к числу ценных бумаг (ст. 143 Гражданского кодекса РФ).

Подробно о том, как рассчитать НДФЛ с доходов, полученных физическим лицом от реализации принадлежащего ему имущества, см. раздел "Декларирование доходов, полученных от продажи имущества".

6. Вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действия в Российской Федерации. При этом вознаграждения и иные выплаты, получаемые членами совета директоров организации - налогового резидента Российской Федерации, местом нахождения (управления) которой является Россия, рассматриваются как доходы, полученные от источников в Российской Федерации, независимо от места, где фактически исполнялись возложенные на этих лиц управленческие обязанности или откуда производились выплаты указанных вознаграждений.

Подробно о том, как рассчитать НДФЛ с доходов, полученных физическим лицом от выполнения трудовых обязанностей, см. раздел "НДФЛ с доходов, полученных работником в денежной форме за исполнение трудовых обязанностей".

7. Пенсии, пособия, стипендии и иные аналогичные выплаты, полученные налогоплательщиком в соответствии с действующим российским законодательством или полученные от иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства в Российской Федерации.

Обратите внимание: государственные пенсии налогом на доходы физических лиц не облагаются (п. 2 ст. 217 Налогового кодекса РФ). А дополнительные пенсии, назначаемые организациями и выплачиваемые за счет этих организаций, подлежат налогообложению на общих основаниях по ставке 13 процентов.

Кроме того, согласно п. 11 ст. 217 Налогового кодекса РФ освобождается от налогообложения большинство стипендий.

8. Доходы, полученные от использования любых транспортных средств при перевозках в Российскую Федерацию или из Российской Федерации или в ее пределах, а также штрафы и иные санкции за простой (задержку) таких транспортных средств в пунктах погрузки (выгрузки) в Российской Федерации.

9. Доходы, полученные от использования трубопроводов, линий электропередачи, линий оптико-волоконной или беспроводной связи, иных средств связи, включая компьютерные сети, на территории Российской Федерации;

10. Выплаты правопреемникам умерших застрахованных лиц в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации об обязательном пенсионном страховании.

11. Иные доходы, получаемые налогоплательщиком в результате осуществления им деятельности в Российской Федерации.

Какие доходы считаются полученными от источников за пределами Российской Федерации.

Перечень таких доходов приведен в п. 3 ст. 208 Налогового кодекса РФ. Так, для целей налогообложения к доходам, полученным от источников за пределами Российской Федерации, относятся следующие виды доходов.

1. Дивиденды и проценты, полученные от иностранной организации, за исключением процентов, полученных от иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства на территории России.

2. Страховые выплаты при наступлении страхового случая, полученные от иностранной организации, за исключением страховых выплат, полученных от иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства на территории России.

3. Доходы от использования за пределами Российской Федерации авторских или иных смежных прав.

4. Доходы, полученные от сдачи в аренду или иного использования имущества, находящегося за пределами Российской Федерации.

5. Доходы от реализации:

- недвижимого имущества, находящегося за пределами Российской Федерации;
- за пределами Российской Федерации акций или иных ценных бумаг, а также долей участия в уставных капиталах иностранных организаций;
- прав требования к иностранной организации, за исключением прав требования к иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства на территории России;
- иного имущества, находящегося за пределами Российской Федерации.

6. Вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действия за пределами Российской Федерации. При этом вознаграждение директоров и иные аналогичные выплаты, получаемые членами органа управления иностранной организации (совета директоров или иного подобного органа), рассматриваются как доходы от источников, находящихся за пределами Российской Федерации, независимо от места, где фактически исполнялись возложенные на этих лиц управленческие обязанности.

7. Пенсии, пособия, стипендии и иные аналогичные выплаты, полученные налогоплательщиком в соответствии с законодательством иностранных государств.

8. Доходы, полученные от использования любых транспортных средств за пределами России.

9. Иные доходы, получаемые налогоплательщиком в результате осуществления им деятельности за пределами Российской Федерации.

Почему важно знать, где - в России или за ее пределами - получен доход.

Как уже было сказано выше, чтобы определить, будет ли физическое лицо уплачивать налог на доходы физических лиц, необходимо установить не только его налоговый статус, но и источники его доходов.

Так, имеет большое значение, где налогоплательщик исполнял обязанности согласно трудовому договору (контракту), - в России или за ее пределами.

Например, если физическое лицо получает вознаграждение за выполнение трудовых обязанностей по трудовому договору за пределами России и при этом не является налоговым резидентом Российской Федерации (то есть находится за пределами России более 183 дней в течение календарного года), то такой доход не может быть отнесен к доходам от источников в Российской Федерации. А раз так, обязанности по уплате налога с такого дохода в России у физического лица не возникает.

На практике возможна ситуация, когда трудно однозначно определить, каков источник полученного дохода - в России или за ее пределами. Тогда отнесение дохода к тому или иному источнику осуществляет Минфин России (п. 4 ст. 208 Налогового кодекса РФ). Налогоплательщик (или в соответствующих случаях - налоговый агент) в подобной ситуации должен направить в Минфин России соответствующий запрос.

Налоговая база по налогу на доходы физических лиц и ставки налога.

Налоговая база по налогу на доходы физических лиц включает в себя все доходы налогоплательщика, полученные им в течение налогового периода. При этом в Налоговом кодексе выделены следующие виды доходов, которые следует учесть при расчете налоговой базы:

- доходы, полученные в денежной форме;
- доходы, полученные в натуральной форме;
- доходы, полученные в виде материальной выгоды.

Для целей налогообложения все доходы учитываются в полной сумме (без учета каких-либо удержаний по распоряжению налогоплательщика, решений суда или иных органов). Подобные удержания налоговую базу не уменьшают.

Доходы налогоплательщика, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по курсу Центрального банка РФ, установленному на дату фактического получения доходов.

Налоговый кодекс предусматривает четыре ставки налога на доходы физических лиц - 9, 13, 30 и 35 процентов.

Ставка налога, которую надо применить при исчислении налога, зависит не от размера, а от вида дохода. Статья 210 Налогового кодекса РФ содержит специальную оговорку: "налоговая база определяется отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки".

По ставке 13% облагается большинство получаемых налогоплательщиками доходов (заработная плата и иные выплаты в качестве оплаты труда, вознаграждения по договорам гражданско-правового характера и т.д.). По этой же ставке облагаются доходы, полученные индивидуальными предпринимателями (не использующими специальные налоговые режимы), а также частными нотариусами и лицами, занимающимися частной практикой.

Для некоторых доходов установлены специальные налоговые ставки: 35%, 30% и 9%.

По ставке 35% облагаются следующие виды доходов.

1. Стоимость любых выигрышей и призов, получаемых в конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг (в сумме, превышающей 4000 руб. на одного человека за налоговый период - календарный год).

Подробно о том, как рассчитать НДФЛ с доходов, полученных физическим лицом в виде выигрышей и призов, см. раздел "НДФЛ с подарков, призов и выигрышей".

2. Страховые выплаты по договорам добровольного страхования жизни, заключенным на срок менее пяти лет в части превышения размеров, предусмотренных ст. 213 Налогового кодекса РФ.

3. Процентные доходы по вкладам в банках в части превышения суммы, рассчитанной исходя из 3/4 действующей ставки рефинансирования Центрального банка РФ, в течение периода, за который начислены проценты, по рублевым вкладам (за исключением срочных пенсионных вкладов, внесенных на срок не менее шести месяцев) и 9% годовых по вкладам в иностранной валюте.

4. Суммы экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных (кредитных) средств на льготных условиях:

- по рублевым займам - как превышение суммы процентов за пользование заемными средствами, выраженными в рублях, исчисленной исходя из 3/4 действующей ставки рефинансирования, установленной Центральным банком РФ на дату получения таких средств, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора;

- по валютным займам - как превышение суммы процентов за пользование заемными средствами, выраженными в иностранной валюте, исчисленной исходя из 9% годовых, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора.

Исключение из этого правила составляют "доходы в виде материальной выгоды, полученной на экономии на процентах за пользование налогоплательщиками целевыми займами (кредитами), полученных от кредитных и иных российских организаций и фактически израсходованными ими на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры или доли (долей) в них, на основании документов, подтверждающих целевое использование таких средств".

По ставке 30 процентов облагаются все доходы, получаемые физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации.

По ставке 9 процентов облагаются:

- доходы от долевого участия в деятельности организаций, полученные в виде дивидендов;
- доходы в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г., а также по доходам учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007 г.

Дата получения дохода и налоговый период.

Налоговый период по налогу на доходы физических лиц составляет календарный год.

Дата фактического получения дохода - это день, в который необходимо исчислить налог. Для разных видов доходов он определяется по-разному. Статья 223 Налогового кодекса РФ определяет, в какой день должен быть исчислен налог, для следующих случаев:

Вид дохода	Дата фактического получения дохода
Доход в денежной форме	1. День выплаты дохода наличными денежными средствами. 2. День перечисления дохода на счет налогоплательщика в банке. 3. День перечисления дохода на банковские счета третьих лиц по распоряжению налогоплательщика



Доход в натуральной форме	День передачи налогоплательщику дохода в натуральной форме (в виде товарно-материальных ценностей, оплаты в пользу налогоплательщика работ и услуг и т.п.)
Доход в виде материальной выгоды	1. День уплаты налогоплательщиком процентов по полученным заемным (кредитным) средствам (если выплат по займу (кредиту) в течение налогового периода не производилось - последний день налогового периода). 2. День приобретения товаров (работ, услуг) по ценам ниже рыночных. 3. День приобретения ценных бумаг
Доход в виде оплаты труда	Последний день месяца, за который налогоплательщику был начислен доход за выполненные трудовые обязанности в соответствии с трудовым договором (контрактом)

Пример 45. Начисленная сотрудникам строительной компании ЗАО "Салют" заработная плата за декабрь 2008 г. была выплачена 20 января 2009 г.

Датой получения дохода в виде заработной платы признается последний день месяца, за который было произведено начисление дохода. Следовательно, независимо от того, что заработная плата была выплачена в январе 2009 г., эти суммы в соответствии с п. 2 ст. 223 Налогового кодекса РФ должны быть включены в налоговую базу 2008 г.

С суммы заработной платы за январь - декабрь 2008 г., включая сумму задолженности по зарплате за декабрь, должен быть исчислен налог на доходы физических лиц. При этом налог должен быть удержан непосредственно из доходов каждого налогоплательщика при их фактической выплате. До выплаты же задолженности по зарплате разница между суммой исчисленного и удержанного налога показывается в налоговой отчетности как долг за налогоплательщиком.

Порядок исчисления налога.

Порядок определения суммы налога, которую нужно удержать при выплате дохода, зависит от того, по какой ставке облагается этот доход:

- по ставке 13%;
- по ставке 35%, 30% или 9%.

Кроме того, Налоговый кодекс предусматривает, что для определения налоговой базы по НДФЛ не учитывается достаточно большой перечень доходов. Эти доходы перечислены в ст. 217 Налогового кодекса РФ. Среди них:

- доходы, полностью освобождаемые от налогообложения (п. п. 1 - 27 и п. п. 29 - 32 ст. 217 Налогового кодекса РФ);
- доходы, частично освобождаемые от налогообложения (п. п. 28 и 33 ст. 217 Налогового кодекса РФ).

Подробно о том, какие доходы освобождены от НДФЛ, см. в разделе "Доходы, не подлежащие налогообложению".

Если доход облагается по ставке 13%, то прежде чем рассчитывать налог, доход можно уменьшить на сумму налоговых вычетов.

Налоговые вычеты бывают:

- стандартные;
- социальные;
- имущественные;
- профессиональные.

Кроме того, при заполнении налоговой отчетности в качестве вычетов классифицируются и суммы, частично освобождаемые от налогообложения (предусмотренные п. п. 28 и 33 ст. 217 Налогового кодекса РФ).

Таким образом, сумма налога, подлежащая исчислению по ставке 13%, определяется так:

$$\begin{array}{c}
 \boxed{\begin{array}{c} \text{Сумма} \\ \text{налога по} \\ \text{ставке 13\%} \end{array}} = \left( \boxed{\begin{array}{c} \text{Общая} \\ \text{сумма} \\ \text{доходов} \end{array}} - \boxed{\begin{array}{c} \text{Сумма доходов,} \\ \text{освобождаемых от} \\ \text{налогообложения} \end{array}} - \boxed{\begin{array}{c} \text{Сумма доходов,} \\ \text{облагаемых налогом} \\ \text{по ставкам 35\%,} \\ \text{30\% и 9\%} \end{array}} - \right. \\
 \left. - \boxed{\begin{array}{c} \text{Сумма} \\ \text{налоговых} \end{array}} \right) \times \boxed{13\%}
 \end{array}$$

Пример 46. В январе 2009 г. А.С. Фролову - работнику строительной компании ЗАО "Салют", гражданину РФ - были выплачены:

- заработная плата за январь в сумме 4800 руб. (выплачена 31 января 2009 г.);
- премия в сумме 2500 руб. (выплачена 31 января 2009 г.);
- материальная помощь в связи со смертью члена семьи в сумме 6000 руб. (налогом не облагается).

Работник является акционером фирмы. В январе 2009 г. ему были начислены и выплачены дивиденды по итогам деятельности организации в 2008 г. Сумма дивидендов составила 56 000 руб. (облагаются налогом на доходы физических лиц по ставке 9%).

Детей у Фролова нет, поэтому работник имеет право только на стандартный налоговый вычет в размере 400 руб.

Общая сумма доходов, полученных в январе 2009 г., составит:

4800 руб. + 2500 руб. + 6000 руб. + 56 000 руб. = 69 300 руб.

Сумма налога, исчисленная по ставке 13%, будет равна:

$(69\,300 \text{ руб.} - 56\,000 \text{ руб.} - 6000 \text{ руб.} - 400 \text{ руб.}) \times 13\% = 897 \text{ руб.}$

На практике может возникнуть ситуация, когда сумма налоговых вычетов в календарном году окажется больше полученных в этом же году доходов, облагаемых по ставке 13 процентов. Пунктом 3 ст. 210 Налогового кодекса РФ установлено, что в таких случаях налоговая база принимается равной нулю. На следующий календарный год "неиспользованные вычеты" не переносятся.

Исключение из этого правила - имущественный налоговый вычет на суммы, израсходованные на приобретение жилья или новое строительство. Если данный вычет не может быть полностью использован в текущем налоговом периоде, то согласно пп. 2 п. 1 ст. 220 Налогового кодекса РФ его остаток переносится на последующие налоговые периоды до полного использования.

Общая сумма налога, которую налогоплательщик должен уплатить по итогам налогового периода (календарного года), определяется как суммы, исчисленные по разным налоговым ставкам применительно ко всем доходам налогоплательщика, дата фактического получения которых относится к отчетному календарному году.

Таким образом, общая сумма налога за календарный год исчисляется по формуле:

Общая сумма налога за календарный год	=	Сумма налога по ставке 13%	+	Сумма налога по ставке 35%	+	Сумма налога по ставке 30%	+	Сумма налога по ставке 9%
--	---	-------------------------------------	---	-------------------------------------	---	-------------------------------------	---	------------------------------------

Сумма налога рассчитывается в полных рублях. Сумма налога менее 50 коп. отбрасывается, а 50 коп. и более - округляются до полного рубля.

Порядок и срок уплаты налога в бюджет.

Налоговый кодекс РФ предусматривает, что налог на доходы физических лиц перечисляется в бюджет в особом порядке.

В каких случаях налог перечисляют в бюджет налоговые агенты.

В большинстве случаев налог в бюджет перечисляют не сами налогоплательщики, а налоговые агенты.

В отношении налога на доходы физических лиц налоговыми агентами признаются (ст. 226 Налогового кодекса РФ):

- российские организации;
- нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты;
- индивидуальные предприниматели;
- постоянные представительства в России иностранных организаций.

Это означает, что каждый раз, когда организация или индивидуальный предприниматель (из перечисленных выше) выплачивает физическим лицам доход, эта организация или индивидуальный предприниматель выступает в роли налогового агента. То есть он обязан исчислить налог, удержать его из доходов налогоплательщика - физического лица и перечислить удержанную сумму налога в бюджет.

В каких случаях налог перечисляют в бюджет налогоплательщики.

Из приведенного выше правила есть исключения. В п. 2 ст. 226 Налогового кодекса РФ записано, что источник выплаты дохода в некоторых случаях не несет функций налогового агента.

Так, самостоятельно уплачивают налог на доходы физических лиц:

- индивидуальные предприниматели - по доходам от предпринимательской деятельности;
- частные нотариусы и другие лица, занимающиеся частной практикой в соответствии с действующим законодательством, - по доходам, полученным от частной практики.

Кроме того, самостоятельно должны заплатить налог физические лица, получающие, в частности, следующие доходы:

- по договорам гражданско-правового характера, заключенным с другим физическим лицом, которое не является налоговым агентом (например, к таким договорам относятся договоры найма и аренды имущества у другого физического лица);
- от источников за пределами Российской Федерации;
- от продажи имущества, принадлежащего этим лицам на праве собственности;
- в виде выигрышей, выплачиваемых организаторами лотерей, тотализаторов и других основанных на риске игр (в том числе с использованием игровых автоматов).

Кроме того, обязанность самостоятельно заплатить налог возлагается на тех физических лиц, при выплате доходов которым налоговый агент не имел возможности удержать НДФЛ (например, при выдаче доходов в натуральной форме).

Указанные выше налогоплательщики, самостоятельно уплачивающие налог, обязаны по окончании года представить в налоговую инспекцию по месту своего жительства налоговую декларацию.

Правила исчисления и уплаты налога налоговыми агентами.

Налоговый кодекс РФ устанавливает четкие правила исчисления, удержания и перечисления НДФЛ налоговыми агентами. Вот эти правила.

1. Налог по ставке 13 процентов исчисляется нарастающим итогом с начала налогового периода по итогам каждого месяца применительно ко всем доходам, облагаемым по этой ставке.

2. Налог по ставкам 35, 30 и 9 процентов исчисляется отдельно по каждой сумме дохода, начисленной налогоплательщику.

3. Налог исчисляется без учета доходов, полученных налогоплательщиком от других налоговых агентов, и, соответственно, без учета исчисленного и удержанного с этих доходов налога.

4. Удержание исчисленного налога налоговый агент может производить только из фактически выплачиваемых налогоплательщику денежных сумм (перечисляемых на его счет или счета третьих лиц по его поручению). При этом сумма удержания не может превышать 50 процентов суммы выплаты.

5. Если у налогового агента нет возможности удержать налог из доходов налогоплательщика (например, при выдаче доходов в натуральной форме либо когда заранее известно, что период, в течение которого может быть удержана сумма исчисленного налога, превысит 12 месяцев), он обязан письменно сообщить об этом в свою налоговую инспекцию. Такое сообщение необходимо направить в течение месяца с момента возникновения соответствующих обстоятельств. Уплата налога за счет собственных средств налогового агента не допускается.

6. Излишне удержанные суммы налога возвращаются налоговым агентом налогоплательщику по его письменному заявлению.

7. Не удержанные (удержанные не полностью) налоговыми агентами налоги взыскиваются ими с физических лиц до полного погашения задолженности.

Сроки перечисления налоговым агентом удержанного налога в бюджет.

Сроки для перечисления налоговым агентом НДФЛ в бюджет установлены в п. 6 ст. 226 Налогового кодекса РФ.

Вид дохода	Дата перечисления налога в бюджет
Выплата заработной платы (деньги на зарплату получены по чеку в банке)	День получения наличных денег в банке
Выплата заработной платы (сумма заработной платы перечисляется на банковский счет работника или по его поручению на счета третьих лиц)	День перечисления денег со счета налогового агента
Выплата заработной платы из выручки налогового агента	День, следующий за днем выплаты заработной платы
Выплата других видов доходов дохода в денежной форме	День, следующий за днем выплаты
Выдача дохода в натуральной форме	День, следующий за днем фактического удержания исчисленной суммы налога

Предоставление дохода в виде материальной выгоды	День, следующий за днем фактического удержания исчисленной суммы налога
--	---

НДФЛ с доходов, полученных работником в денежной форме за исполнение трудовых обязанностей.

НДФЛ с зарплаты по основному месту работы.

Заработная плата, полученная физическим лицом по основному месту работы, облагается налогом на доходы физических лиц. Как правильно рассчитать НДФЛ, удержать его из доходов, выплаченных работнику и перечислить в бюджет, рассказано в этом разделе книги.

Оплата труда членов трудового коллектива осуществляется в соответствии с принятыми тарифными и сдельными расценками, которые разрабатываются организацией самостоятельно на основе норм труда, позволяющих определить необходимое количество трудовых затрат (рабочего времени) на изготовление единицы продукции. Нормы труда устанавливаются для работников в соответствии с достигнутым уровнем техники, технологии, организации производства и труда.

В настоящее время наиболее широко в хозяйственной деятельности организаций применяются повременная и сдельная системы оплаты труда, а также оплата труда на комиссионной основе.

Повременная оплата труда.

Основными разновидностями повременной оплаты труда являются простая повременная и повременно-премиальная оплаты труда.

При простой повременной оплате труда в основу расчета размера заработной платы берется тарифная ставка или должностной оклад согласно штатному расписанию организации и количеству отработанного работником времени. При этом если в течение месяца работник отработал все рабочие дни, то размер его заработка будет соответствовать его должностному окладу. Если же отработано не все рабочее время, то оплата труда будет начислена лишь за фактически отработанное время.

Пример 47. Начальнику отдела кадров установлен должностной оклад 1300 руб. В апреле он отработал 12 рабочих дней (число рабочих дней в апреле - 20). Следовательно, его заработок за апрель составит 780 руб. ( $1300 \text{ руб.} : 20 \times 12$ ).

Указанная сумма будет включена в налоговую базу по НДФЛ для данного налогоплательщика.

Некоторые строительные организации применяют почасовую и поденную формы оплаты труда как разновидности повременной системы. В этом случае заработок работника определяют путем умножения часовой (дневной) ставки оплаты труда на число фактически отработанных часов (дней).

Пример 48. Рабочий-повременщик в апреле отработал 120 ч. Тарифная ставка составляет 15 руб/ч. В этом случае заработок работника за месяц составит 1800 руб. ( $15 \text{ руб/ч} \times 120 \text{ ч}$ ).

Указанная сумма будет включена в налоговую базу по НДФЛ для данного налогоплательщика.

При повременно-премиальной оплате труда предусматривается начисление и выплата премии, устанавливаемой в процентах от должностного оклада (тарифной ставки) на основании разработанного в организации положения о премировании работников, коллективного договора или приказа (распоряжения) руководителя.

Пример 49. Начальнику отдела кадров ежемесячно выплачивается премия в размере 10 процентов от должностного оклада (1300 руб.) с учетом фактически отработанного времени. Таким образом, при полностью отработанном времени его заработок за месяц составит 1430 руб. ( $1300 \text{ руб.} + 1300 \text{ руб.} \times 10\%$ ).

Указанная сумма будет включена в налоговую базу по НДФЛ для данного налогоплательщика.

Сдельная оплата труда.

В основу расчета при сдельной оплате труда берется сдельная расценка, которая представляет собой размер вознаграждения, подлежащего выплате работнику за изготовление им единицы продукции или выполнение определенной операции.

Пример 50. Тарифная часовая ставка рабочего, соответствующая разряду выполняемой им работы, составляет 12 руб. Определим размер сдельной расценки, применяемой для расчета его конечного заработка, если известно, что:

- на изготовление единицы продукции работник затрачивает 15 мин.;
- за час работник изготавливает 4 единицы продукции. Сдельная расценка рассчитывается одним из следующих способов. Исходя из нормы времени, сдельная расценка составит:  
 $12 \text{ руб.} \times 15 \text{ мин.} : 60 \text{ мин.} = 3 \text{ руб.}$

Исходя из нормы выработки, сдельная расценка составит:  
 $12 \text{ руб./ед.} : 4 \text{ ед.} = 3 \text{ руб.}$

Оплата труда на комиссионной основе.

Оплата труда на комиссионной основе широко применяется в организациях, оказывающих услуги населению или осуществляющих торговые операции. Заработок работника за выполнение возложенных на него трудовых обязанностей определяется при этом в виде фиксированного (процентного) дохода от продажи продукции.

Минимальный размер оплаты труда.

Определение минимальной зарплаты приведено в ст. 129 Трудового кодекса РФ. Там указано, что это ежемесячное вознаграждение человека, полностью отработавшего установленную норму времени в нормальных условиях труда. Однако в МРОТ не входят доплаты и надбавки, премии, а также компенсации за работу в особых условиях, в том числе на Крайнем Севере и в приравненных к нему регионах.

В то же время ст. 133 Трудового кодекса РФ гласит: МРОТ не может быть меньше прожиточного минимума. Так, сегодня минимальная зарплата составляет 2300 руб. в месяц. Такой размер определен в ст. 1 Федерального закона от 20 апреля 2007 г. N 54-ФЗ.

Обратите внимание: 2300 руб. сотрудник получит, если отработает целый месяц. Если же он болел, был в отпуске или трудился по совместительству, то за месяц фирма вправе выплатить ему и меньше этой суммы - исходя из фактически отработанного времени.

В коллективном договоре или трудовом соглашении можно определить и больший МРОТ, чем установлен на федеральном уровне. В частности, ст. 41 Трудового кодекса РФ позволяет предусмотреть в коллективном договоре изменение оплаты труда в зависимости от инфляции и условий работы.

Аналогичные права предоставлены уполномоченным представителям сотрудников и работодателей, заключающим различные соглашения (ст. ст. 45 и 46 Трудового кодекса РФ). Однако платить минимальную зарплату, предусмотренную подобными соглашениями, обязаны не все организации, а лишь те, что его подписали.

Стандартные налоговые вычеты.

При выплате сотруднику заработной платы по основному месту работы работодатель, удерживая НДФЛ, как правило, предоставляет этому работнику стандартные налоговые вычеты. Стандартные налоговые вычеты предоставляются налогоплательщику за каждый месяц налогового периода (календарного года), в течение которого отношения между работником и работодателем определялись трудовым договором (контрактом). Таким образом, налоговая база по НДФЛ ежемесячно уменьшается на сумму положенного работнику стандартного налогового вычета.

Обратите внимание! Стандартные налоговые вычеты предоставляются только налогоплательщикам - резидентам Российской Федерации, которые получали в отчетном налоговом периоде доходы, облагаемые НДФЛ по ставке 13 процентов.

Стандартный налоговый вычет может предоставить не только работодатель, но и любой другой налоговый агент, который выплачивает физическому лицу доходы, облагаемые налогом по ставке 13%. Право выбора такого налогового агента Налоговый кодекс РФ оставляет за налогоплательщиком. Однако получить стандартные налоговые вычеты за один и тот же налоговый период налогоплательщик может только у одного налогового агента.

Стандартные налоговые вычеты предоставляются на основании письменного заявления налогоплательщика. К заявлению необходимо приложить документы, подтверждающие право налогоплательщика на установленные стандартные вычеты.

Сотрудник, который проработал в организации много лет, ежегодно представлять заявления на получение стандартных налоговых вычетов не обязан. Заявление подается один раз и действует до тех пор, пока работник не уволится или не отзовет свое заявление.

Если налогоплательщик при поступлении на работу не представил в бухгалтерию заявление на стандартные вычеты, то эта организация вычеты ему не предоставляет даже в том случае, если известно, что указанное место работы является основным и единственным для работника.

Обратите внимание! Поскольку в соответствии со ст. 218 Налогового кодекса РФ налоговые вычеты предоставляются за каждый месяц налогового периода, то право на стандартные

налоговые вычеты сохраняется у работника и в тех месяцах, когда он находится в отпуске без сохранения заработной платы.

Виды стандартных налоговых вычетов.

Стандартные налоговые вычеты можно разделить на две группы:

- 1) необлагаемый минимум дохода;
- 2) расходы на содержание детей.

Необлагаемый минимум дохода состоит из трех видов налоговых вычетов:

- налоговый вычет в размере 3000 руб. - предоставляется ежемесячно в течение налогового периода (календарного года);

- налоговый вычет в размере 500 руб. - предоставляется ежемесячно в течение налогового периода (календарного года);

- налоговый вычет в размере 400 руб. (предоставляется ежемесячно до того месяца, в котором доход работника с начала календарного года превысит 20 000 руб.).

Если налогоплательщик имеет право более чем на один из вышеперечисленных вычетов, то ему предоставляется максимальный из них.

Кому предоставляется стандартный налоговый вычет в 3000 руб.

В соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 218 Налогового кодекса РФ такой вычет предоставляется, в частности, следующим категориям налогоплательщиков.

1. Лица, получившие или перенесшие лучевую болезнь и другие заболевания, связанные с радиационным воздействием вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС либо с работами по ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС.

2. Лица, получившие инвалидность вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС.

3. Лица, принимавшие в 1986 - 1987 гг. участие в работах по ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС в пределах зоны отчуждения Чернобыльской АЭС или занятых в этот период на работах, связанных с эвакуацией населения, материальных ценностей, сельскохозяйственных животных, и в эксплуатации или на других работах на Чернобыльской АЭС (в том числе временно направленные или командированные).

4. Военнослужащие, граждане, уволенные с военной службы, а также военнообязанные, призванные на специальные сборы и привлеченные в этот период для выполнения работ, связанных с ликвидацией последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС, включая взлетно-подъемный, инженерно-технический составы гражданской авиации, независимо от места дислокации и выполняемых ими работ.

5. Лица начальствующего и рядового состава органов внутренних дел, Государственной противопожарной службы, в том числе граждане, уволенные с военной службы, проходившие в 1986 - 1987 гг. службу в зоне отчуждения Чернобыльской АЭС.

6. Военнослужащие, граждане, уволенные с военной службы, а также военнообязанные, призванные на военные сборы и принимавшие участие в 1988 - 1990 гг. в работах по объекту "Укрытие".

7. Лица, ставшие инвалидами, получившие или перенесшие лучевую болезнь и другие заболевания вследствие аварии в 1957 г. на производственном объединении "Маяк".

8. Лица, непосредственно участвовавшие в испытаниях ядерного оружия в атмосфере и боевых радиоактивных веществ, учениях с применением такого оружия до 31 января 1963 г.

9. Лица, непосредственно участвовавшие в подземных испытаниях ядерного оружия в условиях штатных радиационных ситуаций и действия других поражающих факторов ядерного оружия.

10. Лица, непосредственно участвовавшие в ликвидации радиационных аварий, происшедших на ядерных установках надводных и подводных кораблей и на других военных объектах и зарегистрированных в установленном порядке федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области обороны.

11. Лица, непосредственно участвовавшие в работах (в том числе военнослужащие) по сборке ядерных зарядов до 31 декабря 1961 г.

12. Лица, непосредственно участвовавшие в подземных испытаниях ядерного оружия, проведении и обеспечении работ по сбору и захоронению радиоактивных веществ.

13. Инвалиды Великой Отечественной войны.

14. Инвалиды из числа военнослужащих, ставших инвалидами I, II и III групп вследствие ранения, контузии или увечья, полученных при защите СССР, Российской Федерации или при исполнении иных обязанностей военной службы, либо полученных вследствие заболевания, связанного с пребыванием на фронте, либо из числа бывших партизан, а также другие категории инвалидов, приравненных по пенсионному обеспечению к указанным категориям военнослужащих.

Кому предоставляется стандартный налоговый вычет в 500 руб.

В соответствии с пп. 2 п. 1 ст. 218 Налогового кодекса РФ такой вычет предоставляется, в частности, следующим категориям налогоплательщиков:

1. Герои Советского Союза и Герои Российской Федерации, а также лица, награжденные орденом Славы трех степеней.

2. Лица вольнонаемного состава Советской армии и Военно-морского флота СССР, органов внутренних дел СССР и государственной безопасности СССР, занимавшие штатные должности в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав действующей армии в период Великой Отечественной войны, либо лица, находившиеся в этот период в городах, участие в обороне которых засчитывается этим лицам в выслугу лет для назначения пенсии на льготных условиях, установленных для военнослужащих частей действующей армии.

3. Участники Великой Отечественной войны, боевых операций по защите СССР из числа военнослужащих, проходивших службу в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав армии, и бывших партизан.

4. Лица, находившиеся в Ленинграде в период его блокады в годы Великой Отечественной войны с 8 сентября 1941 г. по 27 января 1944 г. независимо от срока пребывания.

5. Бывшие, в том числе несовершеннолетние, узники концлагерей, гетто и других мест принудительного содержания, созданных фашистской Германией и ее союзниками в период Второй мировой войны.

6. Инвалидов с детства, а также инвалиды I и II групп.

7. Лица, получившие или перенесшие лучевую болезнь и другие заболевания, связанные с радиационной нагрузкой, вызванные последствиями радиационных аварий на атомных объектах гражданского или военного назначения, а также в результате испытаний, учений и иных работ, связанных с любыми видами ядерных установок, включая ядерное оружие и космическую технику.

8. Младший и средний медицинский персонал, врачи и другие работники лечебных учреждений (за исключением лиц, чья профессиональная деятельность связана с работой с любыми видами источников ионизирующих излучений в условиях радиационной обстановки на их рабочем месте, соответствующей профилю проводимой работы), получившие сверхнормативные дозы радиационного облучения при оказании медицинской помощи и обслуживании в период с 26 апреля по 30 июня 1986 г., а также лица, пострадавшие в результате катастрофы на Чернобыльской АЭС и являющиеся источником ионизирующих излучений.

9. Лица, отдавшие костный мозг для спасения жизни людей.

10. Рабочие и служащие, а также бывшие военнослужащие и уволившиеся со службы лица начальствующего и рядового состава органов внутренних дел, Государственной противопожарной службы, сотрудники учреждений и органов уголовно-исполнительной системы, получившие профессиональные заболевания, связанные с радиационным воздействием на работах в зоне отчуждения Чернобыльской АЭС.

11. Лица, принимавшие (в том числе временно направленные или командированные) в 1957 - 1958 гг. непосредственное участие в работах по ликвидации последствий аварии в 1957 г. на производственном объединении "Маяк", а также занятые на работах по проведению защитных мероприятий и реабилитации радиоактивно загрязненных территорий вдоль реки Теча в 1949 - 1956 гг.

12. Лица, эвакуированные (переселенные), а также выехавшие добровольно из населенных пунктов, подвергшихся радиоактивному загрязнению вследствие аварии в 1957 г. на производственном объединении "Маяк" и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча, включая детей, в том числе детей, которые в момент эвакуации (переселения) находились в состоянии внутриутробного развития, а также бывших военнослужащих, вольнонаемный состав войсковых частей и специального контингента, которые были эвакуированы в 1957 г. из зоны радиоактивного загрязнения.

13. Лица, эвакуированные (в том числе выехавшие добровольно) в 1986 г. из зоны отчуждения Чернобыльской АЭС, подвергшейся радиоактивному загрязнению вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС, или переселенные (переселяемые), в том числе выехавшие добровольно, из зоны отселения в 1986 г. и в последующие годы, включая детей, в том числе детей, которые в момент эвакуации находились в состоянии внутриутробного развития.

14. Родители и супруги военнослужащих, погибших вследствие ранения, контузии или увечья, полученных ими при защите СССР, Российской Федерации или при исполнении иных обязанностей военной службы, либо вследствие заболевания, связанного с пребыванием на фронте, а также родители и супруги государственных служащих, погибших при исполнении служебных обязанностей. Вычет предоставляется супругам погибших военнослужащих и государственных служащих, если они не вступили в повторный брак.

15. Граждан, уволенных с военной службы или призывавшихся на военные сборы, выполнявших интернациональный долг в Республике Афганистан и других странах, в которых велись боевые действия, а также граждан, принимавших участие в соответствии с решениями органов государственной власти Российской Федерации в боевых действиях на территории Российской Федерации.

Кому предоставляется стандартный налоговый вычет в 400 руб.

В соответствии с пп. 3 п. 1 ст. 218 Налогового кодекса РФ такой вычет предоставляется налогоплательщикам, не поименованным в пп. 1 и 2 п. 1 ст. 218 Налогового кодекса РФ.

Обратите внимание! Этот стандартный вычет применяется до того месяца, в котором доход налогоплательщика, облагаемый по ставке 13 процентов и исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода работодателем, предоставляющим налоговые вычеты, не превысит 40 000 руб.

Стандартный налоговый вычет на содержание детей.

В соответствии с пп. 4 п. 1 ст. 218 Налогового кодекса РФ налогоплательщики имеют право на стандартный налоговый вычет на каждого ребенка в возрасте до 18 лет, а также на учащегося очной формы обучения, студента, аспиранта, курсанта и ординатора в возрасте до 24 лет. Вычет предоставляется за весь период обучения детей в образовательном учреждении и или учебном заведении (включая академический отпуск, оформленный в установленном порядке в период обучения).

Сумма вычета - 1000 руб. за каждый месяц налогового периода - распространяется:

- на каждого ребенка у налогоплательщиков, на обеспечении которых находится ребенок и которые являются его родителями (при этом в соответствующих случаях вычет предоставляется и супругу родителя ребенка);

- на каждого ребенка у налогоплательщиков, которые являются его опекунами, попечителями или приемными родителями.

Этот налоговый вычет действует до месяца, в котором доход налогоплательщиков (облагаемый по ставке 13 процентов), исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода превысит 280 000 руб. При этом учитывается только тот доход, который налогоплательщик получил от того налогового агента, который представляет данный налоговый вычет.

С месяца, в котором указанный доход превысит 280 000 руб., налоговый вычет на содержание детей не применяется.

Указанный налоговый вычет удваивается и составляет 2000 руб. за каждый месяц налогового периода, если ребенок в возрасте до 18 лет является инвалидом, а также если учащийся очной формы обучения, аспирант, ординатор, студент в возрасте до 24 лет является инвалидом I или II группы.

Обратите внимание! Вдовам (вдовцам), одиноким родителям, опекунам или попечителям, приемным родителям налоговый вычет на содержание детей предоставляется в двойном размере. Предоставление этого налогового вычета вдовам (вдовцам) и одиноким родителям прекращается с месяца, следующего за месяцем их вступления в брак.

Налоговый вычет на детей предоставляется на основании письменного заявления и документов, подтверждающих право на вычет.

Право на вычет налогоплательщик получает с месяца рождения ребенка (детей), или с месяца, в котором установлена опека (попечительство), либо с месяца вступления в силу договора о передаче ребенка (детей) на воспитание в семью. Право на этот вычет сохраняется до того года, когда ребенок достигнет возраста 18 лет (или 24 лет, если он является учащимся очной формы обучения, студентом, аспирантом, курсантом или ординатором).

Что делать, если в течение календарного года стандартные налоговые вычеты налогоплательщику не предоставлялись.

Если в течение налогового периода стандартные налоговые вычеты налогоплательщику не предоставлялись или были предоставлены в меньшем размере, чем предусмотрено ст. 218 Налогового кодекса РФ, то по окончании налогового периода налогоплательщик может подать в свою налоговую инспекцию налоговую декларацию.

На основании заявления налогоплательщика, прилагаемого к налоговой декларации, и документов, подтверждающих право на вычеты, налоговая инспекция производит перерасчет налоговой базы. Если по результатам проверки будет принято решение о возврате излишне уплаченной суммы налога, возврат производится в порядке, установленном ст. 78 Налогового кодекса РФ.

Обратите внимание! Правила ст. 78 Налогового кодекса РФ о возврате излишне уплаченных налогов распространяются и на налоговых агентов (п. 11 ст. 78 Налогового кодекса РФ). Суммы НДФЛ, излишне удержанные налоговым агентом из дохода налогоплательщика, подлежат возврату налоговым агентом при представлении налогоплательщиком соответствующего заявления (п. 1 ст. 231 Налогового кодекса РФ). Таким образом, до конца текущего налогового периода налогоплательщик вправе обратиться с заявлением о возврате излишне удержанного



налога и к работодателю - налоговому агенту, который не предоставлял ему стандартных налоговых вычетов.

Что делать, если полученный годовой доход меньше суммы стандартных налоговых вычетов.

Если по итогам года сумма налоговых вычетов окажется больше суммы доходов, которые принимаются для определения налоговой базы, облагаемой по ставке 13 процентов, то применительно к этому налоговому периоду налоговая база принимается равной нулю. Однако на следующий налоговый период (следующий календарный год) полученная в данном налоговом периоде разница между суммой стандартных налоговых вычетов и суммой доходов не переносится.

Как определить сумму налоговых вычетов при изменении места работы налогоплательщика.

Если налогоплательщик работает в данной организации (у данного предпринимателя) не с первого месяца календарного года, стандартные налоговые вычеты предоставляются ему по новому месту работы с учетом дохода, полученного с начала года по предыдущему месту работы.

Сумма полученного дохода по прежнему месту работы подтверждается справкой о полученных доходах (справкой 2-НДФЛ). При этом при расчете НДФЛ по новому месту работы должны быть учтены ограничения в получении стандартных налоговых вычетов, установленные в ст. 218 Налогового кодекса РФ.

Сводная информация о стандартных налоговых вычетах.

Сводную информацию о получении налогоплательщиками стандартных налоговых вычетов можно представить в виде следующей таблицы:

Категории налогоплательщиков	Условия предоставления стандартного налогового вычета	Документы, подтверждающие право на вычет
1	2	3
Стандартный налоговый вычет в сумме 3000 руб.		
Налогоплательщики, перечисленные в пп. 1 п. 1 ст. 218 Налогового кодекса РФ, в том числе: - лица, получившие инвалидность вследствие аварии на Чернобыльской АЭС; - инвалиды ВОВ; - лица, участвовавшие в испытаниях ядерного оружия; - отдельные категории инвалидов - бывших военнослужащих	Вычет предоставляется за каждый месяц налогового периода (календарного года) независимо от суммы полученного дохода	Письменное заявление налогоплательщика; удостоверение участника ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС; справка учреждения медико-социальной экспертизы, подтверждающей факт установления инвалидности и т.п.
Стандартный налоговый вычет в сумме 500 руб.		

Налогоплательщики, перечисленные в пп. 2 п. 1 ст. 218 Налогового кодекса РФ, в том числе: Герои СССР; Герои РФ; лица, награжденные орденом Славы трех степеней; участники ВОВ; инвалиды с детства, а также инвалиды I и II групп	Вычет предоставляется за каждый месяц налогового периода (календарного года) независимо от суммы полученного дохода	Письменное заявление налогоплательщика; удостоверение Героя СССР, Героя РФ, участника ВОВ; справка учреждения медико-социальной экспертизы, подтверждающей факт установления инвалидности и т.п.
Стандартный налоговый вычет в сумме 400 руб.		
Налогоплательщики - резиденты РФ, не перечисленные в пп. 1 и 2 п. 1 ст. 218 Налогового кодекса РФ	Вычет предоставляется за каждый месяц налогового периода (календарного года) и действует до месяца, в котором доход налогоплательщика, исчисленный нарастающим итогом с начала года, превысил 40 000 руб.	Письменное заявление налогоплательщика; справка о доходах физического лица по форме 2-НДФЛ с предыдущего места работы (в случае смены места работы в течение календарного года)
Стандартный налоговый вычет на содержание ребенка в сумме 1000 руб.		
Родители (супруги родителей), на обеспечении которых находится ребенок	1. Вычет предоставляется с месяца рождения ребенка до конца того года, в котором ребенок достиг 18 лет (на учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, студента, курсанта - до 24 лет). 2. Вычет предоставляется за каждый месяц налогового периода (календарного года) и действует до месяца, в котором доход налогоплательщика, исчисленный нарастающим итогом с начала года, превысил 280 000 руб.	Письменное заявление налогоплательщика; свидетельство о рождении ребенка; справка из образовательного учреждения
Стандартный налоговый вычет на содержание ребенка в сумме 2000 руб.		

Родители (супруги родителей), на обеспечении которых находится ребенок-инвалид	<p>1. Вычет предоставляется с месяца рождения ребенка до конца того года, в котором ребенок-инвалид достиг 18 лет (на учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, студента, курсанта, являющегося инвалидом I и II группы, - до 24 лет).</p> <p>2. Вычет предоставляется за каждый месяц налогового периода (календарного года) и действует до месяца, в котором доход налогоплательщика, исчисленный нарастающим итогом с начала года, превысил 280 000 руб.</p>	<p>Письменное заявление налогоплательщика; свидетельство о рождении ребенка; справка из образовательного учреждения; справка учреждения медико-социальной экспертизы, подтверждающей факт установления инвалидности</p>
Вдовы, вдовцы, одинокие родители, на обеспечении которых находится ребенок	<p>1. Вычет предоставляется с месяца рождения ребенка до конца того года, в котором ребенок достиг 18 лет (на учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, студента, курсанта - до 24 лет).</p> <p>2. Вычет предоставляется за каждый месяц налогового периода (календарного года) и действует до месяца, в котором доход налогоплательщика, исчисленный нарастающим итогом с начала года, превысил 40 000 руб.</p> <p>3. Предоставление вычета прекращается с месяца, следующего за месяцем вступления налогоплательщика в брак</p>	<p>Письменное заявление налогоплательщика; свидетельство о рождении ребенка; справка из образовательного учреждения; документы, подтверждающие отсутствие второго супруга (свидетельство о расторжении брака, свидетельство о смерти)</p>

Опекуны, попечители, приемные родители, на обеспечении которых находится ребенок	<p>1. Вычет предоставляется с месяца, в котором установлена опека (попечительство), либо с месяца вступления в силу договора о передаче ребенка на воспитание в семью и сохраняется до конца того года, в котором ребенок достиг 18 лет, (на учащегося - до 24 лет).</p> <p>2. Вычет предоставляется за каждый месяц налогового периода (календарного года) и действует до месяца, в котором доход налогоплательщика, исчисленный нарастающим итогом с начала года, превысил 40 000 руб.</p> <p>3. Предоставление вычета прекращается с месяца, в котором истек (расторгнут) договор о передаче ребенка на воспитание в семью</p>	<p>Письменное заявление налогоплательщика; свидетельство о рождении ребенка; справка из образовательного учреждения; договор о передаче ребенка на воспитание в семью</p>
---	---	---

Уплата налога на доходы физических лиц при выдаче авансов по заработной плате.

Трудовой кодекс РФ предусматривает, что заработная плата работникам должна выплачиваться не реже, чем два раза в месяц. На практике часто так и бывает: за первую половину месяца работники получают аванс, а окончательный расчет - по итогам отработанного месяца.

Возникает вопрос: когда в подобной ситуации работодатель должен удержать из доходов налогоплательщика и перечислить в бюджет налог на доходы физических лиц?

Статья 223 Налогового кодекса РФ предусматривает, что при получении дохода в виде оплаты труда датой фактического получения налогоплательщиком такого дохода признается последний день месяца, за который ему был начислен доход за выполненные трудовые обязанности в соответствии с трудовым договором (контрактом). А в соответствии с п. 6 ст. 226 Налогового кодекса РФ налоговые агенты обязаны перечислить суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода.

Таким образом, если оплата труда производится в виде авансовых платежей и заработной платы за вторую половину месяца, перечисление сумм НДФЛ в бюджет осуществляется не позднее дня фактического получения наличных денежных средств на оплату труда за вторую половину месяца.

Пример 51. А.В. Иванов работает в строительной компании ЗАО "Стройка-7" экспедитором с окладом 15 000 руб. в месяц. Детей у Иванова нет. ЗАО "Стройка-7" является для Иванова основным местом работы.

В соответствии с коллективным договором зарплата работникам ЗАО "Стройка-7" выдается два раза в месяц:

- аванс в размере 50% заработной платы 15-го числа текущего месяца;
- окончательный расчет по заработной плате - не позднее 6-го числа следующего месяца.

Иванов подал в бухгалтерию организации заявление на получение стандартного налогового вычета, предусмотренного пп. 3 п. 1 ст. 218 Налогового кодекса РФ (права на получение стандартных налоговых вычетов, предусмотренных пп. 1 и 2 п. 1 ст. 218 Налогового кодекса РФ, Иванов не имеет). Ежемесячно при расчете подоходного налога заработок работника уменьшается на 400 руб.

Расчет заработной платы и налога на доходы физических лиц в январе будет произведен так.

15 января Иванову выдан аванс в счет январской заработной платы в сумме 7500 руб. (15 000 руб. x 50%). В окончательный расчет (6 февраля) Иванову также полагается к выплате 7500 руб. (без учета налога).

Сумма НДФЛ, удержанного из заработной платы работника за январь, составит:

$(15\,000 \text{ руб.} - 400 \text{ руб.}) \times 13\% = 1898 \text{ руб.}$

Всего "на руки" работник получит 13 102 руб. (15 000 - 1898), в том числе:

- в качестве аванса 15 января - 7500 руб.;

- в окончательный расчет 6 февраля - 5602 руб. (13 102 - 7500). Бухгалтер ЗАО "Стройка-7" сделал в учете следующие проводки.

15 января:

Дебет 50 Кредит 51

- 7500 руб. - получены в банке денежные средства на выдачу аванса по заработной плате за январь (в составе общей суммы авансов по организации);

Дебет 70 Кредит 50

- 7500 руб. - выдан работнику аванс по заработной плате за январь (в составе общей суммы авансов по организации);

31 января:

Дебет 44 Кредит 70

- 15 000 руб. - начислена заработная плата работнику за январь (в составе общей суммы заработной платы по организации);

Дебет 70 Кредит 68, субсчет "Расчеты по налогу на доходы физических лиц",

- 1898 руб. - удержан налог на доходы физических лиц;

6 февраля:

Дебет 50 Кредит 51

- 5602 руб. - получены в банке денежные средства в окончательный расчет по оплате труда за январь (в составе общей суммы заработной платы по организации);

Дебет 70 Кредит 50

- 5602 руб. - выдана заработная плата работнику в окончательный расчет за январь за минусом удержанного налога на доходы физических лиц (в составе общей суммы заработной платы по организации);

Дебет 68, субсчет "Расчеты по налогу на доходы физических лиц",

Кредит 51

- 1898 руб. - налог на доходы физических лиц перечислен в бюджет (в составе общей суммы платежа по организации).

НДФЛ с выплаченных премий.

Систему премирования организация разрабатывает самостоятельно и закрепляет ее в Положении об оплате труда, Положении о премировании, коллективном договоре или ином локальном нормативном документе. В частности, в нем указывают, какие работники могут рассчитывать на премию, за какие показатели и когда ее выплачивают, каков порядок расчета вознаграждения.

Выплату премии работнику оформляют приказом руководителя. Его составляют в произвольной форме или используют типовые бланки Т-11 и Т-11а, утвержденные Постановлением Госкомстата России от 5 января 2004 г. N 1.

Бухгалтерский и налоговый учет премии зависит от того, по какому поводу она выплачивается.

Премии за трудовые показатели (производственные результаты).

Если премию работнику выдают за трудовые заслуги, то в бухгалтерском учете ее включают в расходы на продажу, а в налоговом - относят на расходы по оплате труда (п. 25 ст. 255 Налогового кодекса РФ). Такие расходы уменьшают налогооблагаемую прибыль организации. Однако здесь есть одно условие: премия должна быть предусмотрена трудовым договором или в нем должна быть ссылка на Положение о премировании.

В бухгалтерском учете выплата премии за производственные результаты отражается по дебету счетов учета затрат:

Дебет 20 (23, 25, 26, 28, 29, 44) Кредит 70

- начислена премия работникам за трудовые показатели (производственные результаты).

Премии, выплачиваемые за трудовые показатели, включаются в налоговую базу по налогу на доходы физических лиц. Кроме того, эти суммы облагаются также ЕСН, взносами в Пенсионный фонд РФ, а также страховыми взносами от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Пример 52. А.В. Никитин работает в строительной компании ЗАО "Стройка-7" экспедитором с окладом 12 000 руб. в месяц. Детей у Никитина нет. ЗАО "Стройка-7" является для Никитина основным местом работы.

Кроме того, в январе администрация фирмы решила премировать Никитина за отличную работу. Сумма премии - 3000 руб. Выплата такой премии предусмотрена Положением о премировании и трудовым договором с работником.

Никитин подал в бухгалтерию организации заявление на получение стандартного налогового вычета, предусмотренного пп. 3 п. 1 ст. 218 Налогового кодекса РФ (права на получение стандартных налоговых вычетов, предусмотренных пп. 1 и 2 п. 1 ст. 218 Налогового кодекса РФ, Никитин не имеет). Ежемесячно при расчете подоходного налога заработок работника уменьшается на 400 руб. Зарплата в ЗАО "Стройка-7" выдается сотрудникам 6-го числа следующего месяца.

Расчет заработной платы и налога на доходы физических лиц в январе будет выглядеть так.

Сумма дохода, облагаемого НДФЛ, составила:

12 000 руб. + 3000 руб. = 15 000 руб.

Сумма НДФЛ, удержанного из доходов работника за январь составила:

(15 000 руб. - 400 руб.)  $\times$  13% = 1898 руб.

"На руки" работник получил:

15 000 руб. - 1898 руб. = 13 102 руб.

ЗАО "Стройка-7" уплачивает ЕСН по ставке 26 процентов, а взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний - по ставке 0,2 процента.

Экспедитор Никитин родился в 1970 г. На сумму выплаченной ему премии начисляются страховые взносы в ПФР: на финансирование страховой части трудовой пенсии - 10% и на финансирование накопительной части пенсии - 4%.

Бухгалтер ЗАО "Стройка-7" сделал в учете следующие проводки.

31 января:

Дебет 44 Кредит 70

- 12 000 руб. - начислена заработная плата работнику за январь (в составе общей суммы заработной платы по организации);

Дебет 44 Кредит 70

- 3000 руб. - начислена премия Никитину;

Дебет 70 Кредит 68, субсчет "Расчеты по налогу на доходы физических лиц",

- 1898 руб. - удержан налог на доходы физических лиц;

Дебет 44 Кредит 69, субсчет "Расчеты по социальному страхованию",

- 435 руб. (15 000 руб.  $\times$  2,9%) - начислен ЕСН, уплачиваемый в Фонд социального страхования РФ (в составе общей суммы платежа по организации);

Дебет 44 Кредит 69, субсчет "Расчеты с федеральным фондом обязательного медицинского страхования",

- 165 руб. (15 000 руб.  $\times$  1,1%) - начислен ЕСН, уплачиваемый в федеральный фонд обязательного медицинского страхования (в составе общей суммы платежа по организации);

Дебет 44 Кредит 69, субсчет "Расчеты с территориальным фондом обязательного медицинского страхования",

- 300 руб. (15 000 руб.  $\times$  2,0%) - начислен ЕСН, уплачиваемый в территориальный фонд обязательного медицинского страхования (в составе общей суммы платежа по организации);

Дебет 44 Кредит 69, субсчет "Расчеты с федеральным бюджетом в части ЕСН",

- 3000 руб. (15 000 руб.  $\times$  20%) - начислен ЕСН, уплачиваемый в федеральный бюджет (в составе общей суммы платежа по организации);

Дебет 69, субсчет "Расчеты с федеральным бюджетом в части ЕСН",

Кредит 69, субсчет "Расчеты с ПФР по финансированию страховой части трудовой пенсии",

- 1500 руб. (15 000 руб.  $\times$  10%) - начислены страховые взносы на финансирование страховой части трудовой пенсии (в составе общей суммы платежа по организации);

Дебет 69, субсчет "Расчеты с федеральным бюджетом в части ЕСН",

Кредит 69, субсчет "Расчеты с ПФР по финансированию накопительной части трудовой пенсии",

- 600 руб. (15 000 руб.  $\times$  4%) - начислены страховые взносы на финансирование накопительной части трудовой пенсии (в составе общей суммы платежа по организации);

Дебет 44 Кредит 69, субсчет "Расчеты по страхованию от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний",

- 30 руб. (15 000 руб.  $\times$  0,2%) - начислены взносы по страхованию от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний (в составе общей суммы платежа по организации);

6 февраля (в части налога на доходы физических лиц):

Дебет 50 Кредит 51

- 13 102 руб. - получены в банке денежные средства на оплату труда за январь (в составе общей суммы заработной платы по организации);

Дебет 70 Кредит 50

- 13 102 руб. - выдана заработная плата и премия работнику за минусом удержанного налога (в составе общей суммы заработной платы по организации);

Дебет 68, субсчет "Расчеты по налогу на доходы физических лиц", Кредит 51

- 1898 руб. - налог на доходы физических лиц перечислен в бюджет (в составе общей суммы платежа по организации).

Премии за непроизводственные показатели.

Определение. Непроизводственные премии - выплаты, которые не связаны с конкретным результатом труда или выдаются в честь какого-либо события - юбилея, профессионального праздника, выхода на пенсию и т.п. Источником выплаты таких премий может быть нераспределенная прибыль организации или доходы, полученные от текущей деятельности.

Если на премирование работников направляется нераспределенная (чистая) прибыль организации, то на это должно быть решение ее собственников (акционеров). Без такого решения использовать нераспределенную прибыль нельзя. Выплату премий за счет чистой прибыли отражают записью:

Дебет 84 Кредит 70

- начислена премия, выплачиваемая работникам за счет чистой прибыли организации.

Если же "непроизводственная" премия выплачена за счет средств от текущей деятельности, делают проводку по субсчету "Прочие расходы" счета 91 "Прочие доходы и расходы":

Дебет 91-2 Кредит 70

- начислена премия, выплачиваемая работникам за счет средств от текущей деятельности организации.

Премии, выплаченные из чистой прибыли по решению собственников организации, налогооблагаемую прибыль организации не уменьшают (п. 22 ст. 270 Налогового кодекса РФ). Однако они облагаются налогом на доходы физических лиц и страховыми взносами от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

В то же время начислять на такие выплаты ЕСН и пенсионные взносы не нужно, поскольку они не уменьшают базу по налогу на прибыль (п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ).

Премии, выплачиваемые за непроизводственные результаты за счет средств от текущей деятельности организации, включаются в налоговую базу по налогу на доходы физических лиц в общеустановленном порядке. Кроме того, эти суммы облагаются также взносами на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

А вот будут ли облагаться эти премии ЕСН и пенсионными взносами, зависит от того, прописаны ли они в трудовых договорах или иных внутренних документах организации (в Положении об оплате труда или Положении о премировании) или нет.

Если непроизводственная премия действующей системой оплаты труда предусмотрена, она уменьшает налогооблагаемую прибыль фирмы, но на нее придется начислить ЕСН и пенсионные взносы. Если же во внутренних документах ссылки на необходимость премирования нет, уменьшить на ее сумму налогооблагаемую прибыль не удастся. Зато она не облагается ЕСН и взносами в Пенсионный фонд РФ.

Пример 53. А.В. Никитин работает в ЗАО "Стройка-7" экспедитором с окладом 12 000 руб. в месяц. Детей у Никитина нет. ЗАО "Стройка-7" является для Никитина основным местом работы.

Кроме того, в январе администрация фирмы решила премировать Никитина ко дню его свадьбы. В протоколе общего собрания акционеров ЗАО "Стройка-7" прописано, что часть нераспределенной прибыли прошлого года в размере 100 000 руб. направляется на выплату премий непроизводственного характера. В соответствии с этим решением директор ЗАО "Стройка-7" в январе издал приказ, в котором распорядился выплатить Никитину премию в сумме 3000 руб.

Никитин подал в бухгалтерию организации заявление на получение стандартного налогового вычета, предусмотренного пп. 3 п. 1 ст. 218 Налогового кодекса РФ (права на получение стандартных налоговых вычетов, предусмотренных пп. 1 и 2 п. 1 ст. 218 Налогового кодекса РФ, Никитин не имеет). Ежемесячно при расчете подоходного налога заработок работника уменьшается на 400 руб. Зарплата в ЗАО "Стройка-7" выдается сотрудникам 6-го числа следующего месяца.

Расчет заработной платы и налога на доходы физических лиц в январе будет выглядеть так.

Сумма дохода, облагаемого НДФЛ, составила:

12 000 руб. + 3000 руб. = 15 000 руб.

Сумма НДФЛ, удержанного из доходов работника за январь, составила:

(15 000 руб. - 400 руб.) × 13% = 1898 руб.

"На руки" работник получил:

15 000 руб. - 1898 руб. = 13 102 руб.

ЗАО "Стройка-7" уплачивает ЕСН по ставке 26 процентов, а взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний - по ставке 0,2 процента.

Бухгалтер ЗАО "Стройка-7" сделал в учете следующие проводки.

31 января:

Дебет 44 Кредит 70

- 12 000 руб. - начислена заработная плата работнику за январь (в составе общей суммы заработной платы по организации);

Дебет 84 Кредит 70

- 3000 руб. - начислена премия Никитину за счет чистой прибыли организации;

Дебет 70 Кредит 68, субсчет "Расчеты по налогу на доходы физических лиц",

- 1898 руб. - удержан налог на доходы физических лиц;

Дебет 44 Кредит 69, субсчет "Расчеты по страхованию от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний",

- 30 руб. (15 000 руб. x 0,2%) - начислены взносы по страхованию от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний (в составе общей суммы платежа по организации);

6 февраля (в части налога на доходы физических лиц):

Дебет 50 Кредит 51

- 13 102 руб. - получены в банке денежные средства на оплату труда за январь (в составе общей суммы заработной платы по организации);

Дебет 70 Кредит 50

- 13 102 руб. - выдана заработная плата и премия работнику за минусом удержанного налога (в составе общей суммы заработной платы по организации);

Дебет 68, субсчет "Расчеты по налогу на доходы физических лиц", Кредит 51

- 1898 руб. - налог на доходы физических лиц перечислен в бюджет (в составе общей суммы платежа по организации).

НДФЛ с выплат совместителям.

Человек может трудиться по совместительству как в своей организации (то есть в организации по месту своей основной работы), так и на другом предприятии. В первом случае совместительство считается внутренним, во втором - внешним.

Работа по совместительству не может превышать четырех часов в день. В дни, когда по основному месту работы работник свободен от исполнения трудовых обязанностей, он может работать по совместительству полный рабочий день (смену). В течение одного месяца (другого учетного периода) продолжительность рабочего времени при работе по совместительству не должна превышать половины месячной нормы рабочего времени (нормы рабочего времени за другой учетный период), установленной для соответствующей категории работников.

Кроме того, существуют и другие ограничения. Так, принимать на работу по совместительству нельзя, если:

- работник младше 18 лет;

- основная работа сотрудника и его работа по совместительству относятся к тяжелым или вредным и опасным условиям труда;

- а также в других случаях, предусмотренных настоящим Кодексом и иными федеральными законами.

При оформлении на работу совместителя с ним надо заключить трудовой договор. Этот порядок действует и в отношении тех, кто оформляется на работу на своем предприятии. В тексте договора обязательно надо указать, что работа является совместительством. Если в организацию берут совместителя со стороны для выполнения трудовых обязанностей, которые считаются вредными или опасными, то он должен представить справку о характере и условиях труда по основному месту работы. Трудовую книжку внешний совместитель предоставлять не должен.

Работа по совместительству должна оплачиваться пропорционально отработанному времени, в зависимости от выработки либо на других условиях, определенных трудовым договором. Если совместитель работает в регионе, где установлены районные коэффициенты и надбавки к заработной плате, то оплата труда производится с учетом этих коэффициентов и надбавок.

При внутреннем совместительстве зарплата сотрудника по основному месту работы и по совместительству должна рассчитываться отдельно.

Денежные средства, выплаченные совместителю (как внутреннему, так и внешнему) за исполнение трудовых обязанностей, включаются в налоговую базу по налогу на доходы физических лиц. Однако при расчете налога часто возникает вопрос: можно ли человеку, работающему в данной организации по совместительству, предоставить по его заявлению полагающиеся ему стандартные налоговые вычеты?



В соответствии с положениями ст. 218 Налогового кодекса РФ стандартные налоговые вычеты может предоставить не только работодатель (по месту основной работы налогоплательщика), но и любой другой налоговый агент, который выплачивает физическому лицу доходы, облагаемые налогом по ставке 13 процентов. Право выбора такого налогового агента Налоговый кодекс РФ оставляет за налогоплательщиком. Однако получать стандартные налоговые вычеты в течение календарного года налогоплательщик может только у одного налогового агента.

Таким образом, никаких специальных ограничений по предоставлению стандартных налоговых вычетов совместителям в настоящее время не существует. И если работник-совместитель подаст в бухгалтерию предприятия заявление о предоставлении ему стандартных вычетов и документы, подтверждающие его право на эти вычеты, то такие вычеты должны быть ему предоставлены.

При этом нужно обратить внимание на такой момент. Стандартный налоговый вычет в размере 400 руб. и стандартные налоговые вычеты на детей предоставляются до того момента, пока налоговая база конкретного налогоплательщика по налогу на доходы физических лиц нарастающим итогом с начала года не превысит определенного предела (для стандартного налогового вычета в 400 руб. это 40 000 руб., для стандартных налоговых вычетов на детей - 280 000 руб.).

Для внутренних совместителей налоговая база при определении права на вычеты определяется с учетом доходов работника как по основному месту работы, так и по совместительству.

Что же касается внешних совместителей, то у них такая база определяется по тому месту работы, куда человек подал заявление о получении вычетов (без учета доходов, полученных от других налоговых агентов).

Совместитель может быть уволен по тем же основаниям, что и любой другой сотрудник организации. Но, кроме того, предприятие вправе прервать трудовой договор, если на эту же должность принимают сотрудника, для которого она будет основной.

При увольнении совместителя выходное пособие не выплачивается. Исключение - случай, когда увольнение работника произошло в связи с сокращением штата или организация была ликвидирована.

НДФЛ с выплат по договорам гражданско-правового характера и авторским договорам.

Доходы, полученные физическим лицом - резидентом Российской Федерации за выполнение работ по договорам гражданско-правового характера и авторским договорам, облагаются налогом на доходы физических лиц по ставке 13 процентов.

Общий порядок расчета НДФЛ.

Налогообложение доходов от выполнения работ (оказания услуг) по договорам гражданско-правового характера и авторским договорам осуществляется:

- налоговыми агентами - источниками выплаты таких доходов;
- налогоплательщиками на основании налоговой декларации, подаваемой ими в налоговую инспекцию по месту жительства (если налог не был удержан источником выплаты дохода).

Таким образом, организации и индивидуальные предприниматели, выплачивающие физическим лицам вознаграждения по договорам гражданско-правового характера и авторским договорам, должны удержать из этих выплат НДФЛ.

Обратите внимание! Если по договору гражданско-правового характера или авторскому договору вознаграждение выплачивается индивидуальному предпринимателю, удерживать налог не нужно. Дело в том, что индивидуальные предприниматели (не перешедшие на упрощенную систему налогообложения и не уплачивающие ЕНВД) платят налог на доходы физических лиц самостоятельно, подавая декларацию в налоговую инспекцию по месту жительства.

Также самостоятельно на основании налоговой декларации уплачивают налог физические лица, получающие доходы от других физических лиц, не являющихся налоговыми агентами (например, граждане, получающие доходы от других граждан по договору найма).

При расчете НДФЛ доходы от выполнения работ (оказания услуг) по договорам гражданско-правового характера и авторским договорам могут быть уменьшены на сумму профессиональных налоговых вычетов, то есть на суммы фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с выполнением работ (оказанием услуг).

Профессиональные налоговые вычеты.

Порядок предоставления профессиональных налоговых вычетов расписан в ст. 221 Налогового кодекса РФ.

Профессиональные налоговые вычеты предоставляются:

- индивидуальным предпринимателям, нотариусам, занимающимся частной практикой, адвокатам, учредившим адвокатские кабинеты и другим лицам, занимающимся в установленном действующим законодательством порядке частной практикой - по окончании налогового периода на основании их письменного заявления при подаче ими налоговой декларации в налоговую инспекцию;

- налогоплательщикам, получающим доходы от выполнения работ (услуг) по договорам гражданско-правового характера, - на основании их письменного заявления. При этом вычет предоставляется налоговыми агентами (организацией или индивидуальным предпринимателем, выплачивающим доход);

- налогоплательщики, получающие доходы от выполнения работ (оказания услуг) по договорам гражданско-правового характера, - в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с выполнением этих работ (оказанием услуг);

- налогоплательщики, получающие авторские вознаграждения или вознаграждения за создание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства, вознаграждения авторам открытий, изобретений и промышленных образцов, в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов.

Таким образом, если налогоплательщик получил вознаграждение по гражданско-правовому или авторскому договору, для целей исчисления налога на доходы физических лиц его можно уменьшить на сумму произведенных расходов. Другими словами, воспользоваться правом на профессиональный налоговый вычет, предусмотренный ст. 221 Налогового кодекса РФ.

Как было отмечено выше, получить профессиональный вычет можно двумя способами.

Первый способ. Налогоплательщик (исполнитель работ (услуг) по договору) может потребовать предоставить ему вычет у непосредственного заказчика работ (у фирмы или предпринимателя, которые выплачивали вознаграждение по договору). Для этого нужно заранее написать соответствующее заявление в бухгалтерию заказчика и при необходимости предоставить документы, подтверждающие расходы. Это могут быть товарные и кассовые чеки, накладные, акты приемки-передачи выполненных работ, проездные билеты, счета из гостиниц и т.п.

Второй способ. Если заказчик при выплате вознаграждения профессиональный налоговый вычет не предоставил (либо заказчик не является налоговым агентом), вычет можно получить в налоговой инспекции, подав декларацию.

Обратите внимание на важные нюансы.

1. Профессиональный налоговый вычет предоставляется только по тем доходам, которые облагаются налогом по ставке 13 процентов. А раз так, профессиональные налоговые вычеты налогоплательщикам - нерезидентам Российской Федерации не предоставляются.

2. Вычет по авторским вознаграждениям можно получить и в том случае, когда у налогоплательщика нет документов, подтверждающих расходы. Тогда налогооблагаемый доход уменьшают на определенный процент (норматив) в зависимости от вида работы, за которую получено вознаграждение. Нормативы профессиональных вычетов по авторским вознаграждениям следующие:

Наименование вида дохода	Нормативы затрат (в процентах)
Сумма авторских вознаграждений (вознаграждений) за создание литературных произведений, в том числе для театра, кино, эстрады и цирка	20
Сумма авторских вознаграждений (вознаграждений) за создание художественно-графических произведений, фоторабот для печати, произведений архитектуры и дизайна	30
Сумма авторских вознаграждений (вознаграждений) за создание произведений скульптуры, монументально-декоративной живописи, декоративно-прикладного и оформительского искусства, станковой живописи, театрально- и кинодекорационного искусства и графики, выполненных в различной технике	40
Сумма авторских вознаграждений (вознаграждений) за создание аудиовизуальных произведений (видео-, теле- и кинофильмов)	30

Сумма авторских вознаграждений (вознаграждений) за создание музыкальных произведений: музыкально-сценических произведений (опер, балетов, музыкальных комедий), симфонических, хоровых, камерных произведений, произведений для духового оркестра, оригинальной музыки для кино-, теле- и видеофильмов и театральных постановок	40
Сумма авторских вознаграждений (вознаграждений) за создание других музыкальных произведений, в том числе подготовленных к опубликованию	25
Сумма авторских вознаграждений (вознаграждений) за исполнение произведений литературы и искусства	20
Сумма авторских вознаграждений (вознаграждений) за создание научных трудов и разработок	20
Сумма авторских вознаграждений за открытия, изобретения, промышленные образцы	30

3. Определяя сумму профессионального вычета по авторскому вознаграждению, можно использовать только один способ расчета - или фактические расходы, или норматив. Совмещать оба способа нельзя.

Порядок предоставления налоговым агентом профессиональных налоговых вычетов рассмотрим на примере.

Пример 54. Аудитор Л.Б. Поленова в январе заключила со строительной компанией ООО "Роллер" гражданско-правовой договор. По этому договору Поленова подготовила для фирмы бухгалтерскую отчетность. За эту работу ей начислили 30 000 руб. Чтобы составить отчетность, Поленовой пришлось купить специализированную компьютерную программу за 3000 руб.

Поленова написала заявление в бухгалтерию ООО "Роллер" с просьбой при расчете налога на доходы физических лиц с выплачиваемого вознаграждения предоставить профессиональный налоговый вычет.

Бухгалтер ООО "Роллер" сделал следующий расчет налога на доходы физических лиц.

Сумма НДФЛ, удержанного из доходов работника за выполненные работы по гражданско-правовому договору, составила:

$(30\,000 \text{ руб.} - 3000 \text{ руб.}) \times 13\% = 3510 \text{ руб.}$

"На руки" работник получил:

$30\,000 \text{ руб.} - 3510 \text{ руб.} = 26\,490 \text{ руб.}$

Бухгалтер ООО "Роллер" сделал в учете следующие проводки:

Дебет 26 Кредит 76

- 30 000 руб. - начислено вознаграждение по гражданско-правовому договору;

Дебет 76 Кредит 68, субсчет "Расчеты по налогу на доходы физических лиц",

- 3510 руб. - удержан налог на доходы физических лиц;

Дебет 50 Кредит 51

- 26 490 руб. - получены в банке денежные средства на выплату вознаграждения по гражданско-правовому договору;

Дебет 76 Кредит 50

- 26 490 руб. - выплачено вознаграждение за минусом удержанного налога;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по налогу на доходы физических лиц", Кредит 51

- 3510 руб. - налог на доходы физических лиц перечислен в бюджет.

Расчет НДФЛ по договорам аренды имущества.

Наиболее часто подобные договоры заключают при аренде у физических лиц автотранспортных средств. Однако при этом необходимо помнить об особенностях подобных договоров.

Организация может заключить договор аренды транспортного средства с экипажем или без экипажа. Однако какой бы вид договора ни был заключен, его обязательно нужно оформить письменно. А кроме того, необходимо записать согласованную сторонами стоимость транспортного средства. По этой стоимости автомобиль будет отражаться в учете у организации на забалансовом счете.

При передаче транспортного средства стороны должны подписать акт о приемке-передаче арендованного автомобиля. Такой акт можно составить в произвольной форме.

Заключая договор, необходимо помнить и об обязательном страховании автогражданской ответственности (ОСАГО). Здесь важно учитывать, застраховал гражданин автомобиль до его передачи в аренду или нет. Если страховка уже оформлена, то, скорее всего, в полисе указано,

что автомобиль может водить только его владелец. В этом случае надо обратиться в страховую компанию, чтобы она внесла в полис изменения.

Если же гражданин передал в аренду незастрахованный автомобиль, то заключить договор ОСАГО придется организации.

С суммы выплаченной гражданину арендной платы организация как налоговый агент должна удержать налог на доходы физических лиц.

Если организация арендовала автомобиль без экипажа, то владелец (арендодатель), как правило, никаких дополнительных расходов не несет. В течение срока аренды поддерживать автомобиль в исправном состоянии должна организация-арендатор. Расходы на техническое обслуживание и ремонт транспортного средства в бухгалтерском учете она включает в расходы по обычным видам деятельности, а в налоговом - в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией.

Пример 55. Гражданин Л.Б. Иванов в январе заключил со строительной компанией ООО "Спутник" договор аренды без экипажа принадлежащего ему на праве собственности автомобиля Toyota Corolla сроком на один год. Ежемесячная сумма арендной платы по договору - 15 000 руб. С заявлением о получении стандартных налоговых вычетов в бухгалтерию ООО "Спутник" Иванов не обращался.

Согласно договору причитающаяся Иванову арендная плата выплачивается ему 6-го числа следующего месяца. Все расходы по эксплуатации и текущему ремонту автомобиля несет ООО "Спутник". Автомобиль используется для перевозки управленческого персонала организации.

Согласно акту приема-передачи автомобиль был передан ООО "Спутник" 1 января. Стоимость автомобиля согласно договору - 350 000 руб.

Расчет суммы, подлежащей выплате Иванову за январь, будет выглядеть так.

Сумма дохода, облагаемого НДФЛ, - 15 000 руб.

Сумма НДФЛ, удержанного из доходов работника за январь, составила:

15 000 руб.  $\times$  13% = 1950 руб.

"На руки" работник получил:

15 000 руб. - 1950 руб. = 13 050 руб.

Бухгалтер ООО "Спутник" сделал в учете следующие проводки.

1 января:

Дебет 001

- 350 000 руб. - арендованный автомобиль учтен на забалансовом счете по стоимости, указанной в договоре аренды;

31 января:

Дебет 26 Кредит 76

- 15 000 руб. - начислена сумма арендной платы, причитающейся Иванову за январь;

Дебет 76 Кредит 68, субсчет "Расчеты по налогу на доходы физических лиц",

- 1950 руб. - удержан налог на доходы физических лиц;

6 февраля:

Дебет 50 Кредит 51

- 13 050 руб. - получены в банке денежные средства на выплату денежных средств по договору аренды;

Дебет 76 Кредит 50

- 13 050 руб. - выплачена арендная плата Иванову;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по налогу на доходы физических лиц", Кредит 51

- 1950 руб. - налог на доходы физических лиц перечислен в бюджет.

По договору аренды автомобиля с экипажем все расходы по его содержанию, как правило, несет арендодатель, то есть гражданин. В этом случае он имеет право на профессиональный налоговый вычет (в сумме расходов, непосредственно связанных с исполнением договора).

НДФЛ с доходов, полученных физическим лицом в натуральной форме.

При получении налогоплательщиком доходов в натуральной форме налоговая база определяется как стоимость переданных ему товаров (работ, услуг, иного имущества), исчисленная с учетом положений ст. 40 "Принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения" Налогового кодекса РФ. При этом в стоимость таких товаров (работ, услуг) включаются и соответствующие суммы налога на добавленную стоимость и акцизов, если переданные работнику товары (работы, услуги) этими налогами облагаются. Такой порядок предусмотрен ст. 211 Налогового кодекса РФ.

Подробно о том, как на практике рассчитывают налоговую базу при получении физическим лицом дохода в натуральной форме, рассказано ниже.

Общий порядок расчета налоговой базы.

В соответствии с п. 1 ст. 40 Налогового кодекса РФ для целей налогообложения принимается цена, указанная сторонами сделки. Пока не доказано обратное, эта цена считается рыночной.

Однако в некоторых случаях налоговая инспекция имеет право проверить, действительно ли установленные в договоре цены соответствуют рыночным. Согласно п. 2 ст. 40 Налогового кодекса РФ налоговики могут это сделать, в частности, в следующих случаях:

- по сделкам между взаимозависимыми лицами;
- если в течение непродолжительного времени цена сделки отличается от других сделок с такими же товарами (работами, услугами) более чем на 20 процентов.

Если же в результате такой проверки будет установлено, что цена, установленная договором, действительно отклоняется от рыночной более чем на 20 процентов, налоговики имеют право пересчитать налоговую базу (а следовательно, и налог на доходы физических лиц) исходя из рыночной цены.

Согласно п. 1 ст. 20 Налогового кодекса РФ взаимозависимыми считаются организации или физические лица, если отношения между ними влияют на их экономическую деятельность. Такая ситуация возможна, когда:

- одна организация прямо или косвенно (например, через дочернее предприятие) владеет более чем 20 процентами уставного капитала другой организации;
- одно физическое лицо подчиняется другому по должностному положению (например, директор предприятия и один из работников, начальник отдела и его подчиненный);
- физические лица являются супругами или родственниками, усыновителем и усыновленным, попечителем и опекаемым.

Обратите внимание! Других формальных оснований, по которым предприятия автоматически признаются взаимозависимыми, Налоговый кодекс РФ не предусматривает, и пока обратное не будет доказано в суде, не признаются взаимозависимыми:

- предприятия, которые имеют общих учредителей, но в уставных капиталах друг друга не участвуют (например, два дочерних предприятия одной компании);
- предприятия, учредители или руководители которых являются родственниками;
- организация и ее работники.

Таким образом, если буквально следовать нормам Налогового кодекса, налоговики не имеют права контролировать правильность применения цен для целей налогообложения при выдаче заработной платы работникам в натуральной форме.

Однако суд может признать лица взаимозависимыми и в других случаях. Правда, для этого налоговики должны доказать суду, что отношения между данными лицами повлияли на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг). На это указывает п. 2 ст. 20 Налогового кодекса РФ.

К сожалению, существующая арбитражная практика говорит о том, что судьи во многих случаях признают организацию и ее работников взаимозависимыми лицами. Например, в Информационном письме Высшего Арбитражного Суда РФ от 17 марта 2003 г. N 71 указывается, что с учетом конкретных обстоятельств могут быть признаны взаимозависимыми юридическое лицо и его директор. Поэтому, чтобы минимизировать возможные налоговые риски, нужно учитывать следующее. Предоставляя физическому лицу доход в натуральной форме, организация или индивидуальный предприниматель - источник предоставления такого дохода должны следить за тем, чтобы цена, установленная соглашением сторон, не отличалась от рыночной более чем на 20 процентов.

Принципы определения рыночной цены изложены в п. п. 4 - 11 ст. 40 Налогового кодекса РФ. При этом рыночной ценой товара (работы, услуги) признается цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных (а при их отсутствии - однородных) товаров (работ, услуг) в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях.

Необходимо обратить внимание и на такой важный момент.

Согласно п. 5 ст. 208 Налогового кодекса РФ не признаются доходами для целей налогообложения доходы физических лиц от операций, связанных с имущественными и неимущественными отношениями физических лиц, признаваемых членами семьи или близкими родственниками в соответствии с Семейным кодексом. В соответствии со ст. 2 данного документа к членам семьи отнесены супруги, родители и дети (усыновители и усыновленные). Таким образом, для целей налогообложения не могут быть признаны доходами в натуральной форме оплаченные родителями товары (работы, услуги) в пользу своих детей.

Доходы в натуральной форме, полученные физическими лицами от членов семьи, подлежат налогообложению только в том случае, если между ними заключен договор гражданско-правового характера (найма, подряда, возмездного оказания услуг и т.п.). Подробнее об этом читайте в разделе "Доходы, не подлежащие налогообложению".

Доходы, полученные налогоплательщиками - физическими лицами в натуральной форме, можно разделить на три группы. Это:

- оплата (полностью или частично) за работника товаров (работ, услуг);
- оплата труда в натуральной форме;
- выдача работникам товаров (выполнение для них работ или оказание работникам услуг) на безвозмездной основе (бесплатно).

Ниже подробно рассказано, как рассчитать налог в каждой из этих ситуаций.

Отметим также и такой случай: если физическое лицо приобретает товары (работы, услуги) у взаимозависимого лица на основании договора гражданско-правового характера по льготным ценам, образующаяся разница в цене является доходом, полученным в виде материальной выгоды (п. 1 ст. 212 Налогового кодекса РФ). Подробно о том, как рассчитать налог в этом случае, читайте в разделе "Материальная выгода, полученная от приобретения товаров (работ, услуг) на льготных условиях".

Расчет налога при получении работником дохода в виде оплаты за него работодателем товаров (работ, услуг).

Если работодатель оплатил в пользу работника товары (работы, услуги), эта сумма включается в его налогооблагаемый доход. При расчете налога налоговые вычеты предоставляются налогоплательщику в общеустановленном порядке.

Обратите внимание! При выдаче доходов в натуральной форме удержать налог непосредственно из суммы дохода невозможно. Поэтому налог может быть удержан из любых других доходов работника, которые он получает в организации или у предпринимателя (например, из суммы зарплаты, выданной деньгами, дивидендов, материальной помощи и т.д.), при первой выплате дохода в денежной форме. При этом удерживаемая сумма налога не может превышать 50 процентов от суммы выплат, причитающихся к выдаче работнику.

Если же работник других доходов в организации не получает или срок, в течение которого налог может быть удержан, превышает 12 месяцев, то организация должна сообщить об этом в свою налоговую инспекцию (по форме 2-НДФЛ) и указать сумму задолженности физического лица по налогу. Сделать это нужно не позднее одного месяца после получения работником дохода.

Уплата налога, переданного на взыскание в налоговый орган, производится налогоплательщиком на основании налогового уведомления. Уведомление вручается налоговой инспекцией по месту жительства налогоплательщика. Уплата налога по такому уведомлению осуществляется равными долями в два платежа:

- первый - не позднее 30 дней с даты вручения налогового уведомления;
- второй - не позднее 30 дней после первого срока уплаты.

Пример 56. А.В. Яковлев работает в ЗАО "Стройка-7" экспедитором с окладом 10 000 руб. в месяц. Детей у Яковлева нет. ЗАО "Стройка-7" является для Яковлева основным местом работы.

Яковлев подал в бухгалтерию организации заявление на получение стандартного налогового вычета в 400 руб., предусмотренного пп. 3 п. 1 ст. 218 Налогового кодекса РФ (права на получение стандартных налоговых вычетов, предусмотренных пп. 1 и 2 п. 1 ст. 218 Налогового кодекса РФ, Яковлев не имеет). Зарплата в ЗАО "Стройка-7" выдается сотрудникам 6-го числа следующего месяца.

Кроме того, в январе ЗАО "Стройка-7" оплатило посещение Яковлевым фитнес-клуба. Сумма платежа составила 5000 руб., что соответствует рыночным ценам для данного региона.

Бухгалтер ЗАО "Стройка-7" сделал следующий расчет.

Сумма дохода, подлежащего налогообложению, полученного Яковлевым в январе, составила:

10 000 руб. + 5000 руб. = 15 000 руб.

Сумма НДФЛ, подлежащего удержанию из доходов работника за январь, составила:  
(15 000 руб. - 400 руб.) × 13% = 1898 руб.

"На руки" в качестве заработной платы работник получил:

10 000 руб. - 1898 руб. = 8102 руб.

Бухгалтер ЗАО "Стройка-7" сделал в учете следующие проводки.

В январе:

Дебет 91-2 Кредит 73

- 5000 руб. - учтены расходы, связанные с посещением работником фитнес-клуба (без уменьшения на эту сумму налогооблагаемой прибыли);

Дебет 73 Кредит 51

- 5000 руб. - перечислены деньги фитнес-клубу в пользу работника;

Дебет 44 Кредит 70

- 10 000 руб. - начислена заработная плата работнику за январь (в составе общей суммы заработной платы по организации);  
Дебет 70 Кредит 68, субсчет "Расчеты по налогу на доходы физических лиц",  
- 1898 руб. - удержан налог на доходы физических лиц.  
В феврале:  
Дебет 50 Кредит 51  
- 8102 руб. - получены в банке денежные средства на оплату труда за январь (в составе общей суммы заработной платы по организации);  
Дебет 70 Кредит 50  
- 8102 руб. - выдана заработная плата работнику за минусом удержанного налога (в составе общей суммы заработной платы по организации);  
Дебет 68, субсчет "Расчеты по налогу на доходы физических лиц", Кредит 51  
- 1898 руб. - налог на доходы физических лиц перечислен в бюджет (в составе общей суммы платежа по организации).

#### Зарплата в натуральной форме.

В соответствии со ст. 131 Трудового кодекса РФ выплата заработной платы в организациях должна производиться в денежной форме в валюте Российской Федерации (в рублях). Но условиями коллективного или трудового договора может быть предусмотрена и иная (неденежная) форма выплаты заработной платы, не противоречащая действующему законодательству. При этом доля заработной платы, выплачиваемой в неденежной форме, не может превышать 20 процентов от начисленной месячной заработной платы.

Натуральная (неденежная) оплата труда - это, как правило, выдача в качестве заработной платы продукции, которую производит организация, или другого имущества (товаров), находящегося на ее балансе. При этом такое имущество (товары) должно быть предназначено для личного потребления работника и его семьи, а его выдача должна производиться по разумной цене.

Не допускается выдача заработной платы в виде спиртных напитков, наркотических, токсических, ядовитых и вредных веществ, оружия, боеприпасов и других предметов, в отношении которых установлены запреты или ограничения на их свободный оборот.

Особое внимание следует обратить на то, что иные (неденежные) формы оплаты труда могут применяться только с согласия самого работника, подтвержденного его письменным заявлением. Если же трудовой коллектив или отдельные работники отказываются от получения причитающейся им заработной платы в натуральной форме (в том числе по причине недовольства предоставленным ассортиментом товаров), то работодатель обязан предпринять другие меры по выплате заработной платы денежными средствами или изменить ассортимент предлагаемых товаров, на получение которых в счет заработной платы работники могут согласиться.

Для соблюдения норм законодательства работодатель должен подготовить пакет документов, регламентирующих выдачу заработной платы в натуральной форме в организации. К таким документам, в частности, можно отнести трудовой контракт с работником или коллективный договор (где необходимо предусмотреть возможность выдачи заработной платы в натуральной форме) или положение об оплате труда.

При выдаче заработной платы в натуральной форме налогом облагается стоимость имущества, по которой оно передается работникам (с учетом положений ст. 40 Налогового кодекса РФ). Подробно о том, как определить эту стоимость, рассказано выше в разделе "Общий порядок расчета налоговой базы при получении физическим лицом дохода в натуральной форме".

При исчислении налога на доходы физических лиц в стоимость имущества, переданного в счет заработной платы, включается сумма НДС и акцизов (если передаваемое имущество этими налогами облагается) (ст. 211 Налогового кодекса РФ).

Безвозмездно полученные товары (работы, услуги).

В подобной ситуации возможны два случая:

- организация (индивидуальный предприниматель) передает работнику безвозмездно товары (работы, услуги) собственного производства;
- организация (индивидуальный предприниматель) передает работнику безвозмездно товары (работы, услуги), приобретенные на стороне.

Организация (индивидуальный предприниматель) передает работнику безвозмездно товары (работы, услуги) собственного производства.

Пункт 28 ст. 217 Налогового кодекса РФ предусматривает, что стоимость подарков, полученных налогоплательщиками от организаций и индивидуальных предпринимателей, не подлежит налогообложению, если их размер не превышает 4000 руб. за налоговый период (календарный год). Рассчитывая сумму налога по безвозмездно переданному имуществу, не стоит забывать о возможности применения такой льготы (налогового вычета).

Организация (индивидуальный предприниматель) передает работнику безвозмездно товары (работы, услуги), приобретенные на стороне.

Как рассчитать налог в подобной ситуации, рассмотрим на примере.

Пример 57. А.В. Яковлев работает в ЗАО "Строймонтаж" экспедитором с окладом 10 000 руб. в месяц. Детей у Яковлева нет. ЗАО "Строймонтаж" является для Яковлева основным местом работы.

Яковлев подал в бухгалтерию организации заявление на получение стандартного налогового вычета в 400 руб., предусмотренного пп. 3 п. 1 ст. 218 Налогового кодекса РФ (права на получение стандартных налоговых вычетов, предусмотренных пп. 1 и 2 п. 1 ст. 218 Налогового кодекса РФ, Яковлев не имеет).

Зарплата в ЗАО "Строймонтаж" выдается сотрудникам 6-го числа следующего месяца.

В январе комбинат с целью поощрить Яковлева - одного из своих старейших работников - приобрел видеомэганитофон стоимостью 5000 руб. (Для упрощения примера предположим, что видеомэганитофон был приобретен у торговой организации, работающей по упрощенной системе налогообложения, поэтому НДС в счете выделен не был.)

В этом же месяце ЗАО "Строймонтаж" передало мэганитофон Яковлеву в качестве подарка. Если комбинат и торговая организация не являются взаимозависимыми лицами, можно считать, что цена мэганитoфона соответствует рыночной. Поэтому все налоги по данной сделке исчисляются исходя из 5000 руб.

Налог на добавленную стоимость, начисленный исходя из рыночной стоимости безвозмездно переданного мэганитoфона, составит:

$$5000 \text{ руб.} \times 18\% = 900 \text{ руб.}$$

Таким образом, в доход Яковлева, подлежащий налогообложению, должна быть включена сумма 5900 руб. (5000 + 900). Кроме того, по данной операции п. 28 ст. 217 Налогового кодекса РФ предусматривает возможность применения налогового вычета в 4000 руб. за налоговый период (но не более стоимости подарка).

Бухгалтер ЗАО "Строймонтаж" в январе сделал следующий расчет.

Сумма дохода, подлежащего налогообложению, полученного Яковлевым в январе, составила:

$$10\,000 \text{ руб.} + 5900 \text{ руб.} = 15\,900 \text{ руб.}$$

Поскольку сумма дохода не превысила 40 000 руб., Яковлеву предоставляется стандартный налоговый вычет. Кроме того, по операции безвозмездной передачи п. 28 ст. 217 Налогового кодекса РФ предусматривает возможность применения налогового вычета в 4000 руб. за налоговый период (но не более стоимости подарка).

Таким образом, сумма НДФЛ, подлежащего удержанию из доходов работника за январь, составила:

$$(15\,900 \text{ руб.} - 4000 \text{ руб.} - 400 \text{ руб.}) \times 13\% = 1495 \text{ руб.}$$

Эта сумма будет удержана из доходов работника, полученных в денежной форме (из январской заработной платы).

"На руки" работник получит:

$$10\,000 \text{ руб.} - 1495 \text{ руб.} = 8505 \text{ руб.}$$

В январе бухгалтер ЗАО "Строймонтаж" сделал в учете следующие проводки:

Дебет 41 Кредит 60

- 5000 руб. - оприходован видеомэганитофон, приобретенный для передачи работнику в качестве подарка;

Дебет 50 Кредит 51

- 5000 руб. - перечислены деньги поставщику;

Дебет 91-2 Кредит 41

- 5000 руб. - списана себестоимость безвозмездно переданного работнику мэганитoфона;

Дебет 91-2 Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС",

- 900 руб. - начислен налог на добавленную стоимость по безвозмездной передаче;

Дебет 44 Кредит 70

- 10 000 руб. - начислена заработная плата работнику за январь (в составе общей суммы заработной платы по организации);

Дебет 70 Кредит 68, субсчет "Расчеты по налогу на доходы физических лиц",

- 1495 руб. - удержан налог на доходы физических лиц из заработной платы работника.

В феврале бухгалтер ЗАО "Строймонтаж" сделал в учете следующие проводки:

Дебет 50 Кредит 51

- 8505 руб. - получены в банке денежные средства на оплату труда за январь (в составе общей суммы заработной платы по организации);

Дебет 70 Кредит 50



- 8505 руб. - выдана заработная плата работнику за минусом удержанного налога (в составе общей суммы заработной платы по организации);

Дебет 68, субсчет "Расчеты по налогу на доходы физических лиц", Кредит 51

- 1495 руб. - налог на доходы физических лиц перечислен в бюджет (в составе общей суммы платежа по организации).

НДФЛ с компенсационных выплат работникам.

Общий порядок налогообложения компенсационных выплат таков: большинство государственных и муниципальных пособий, компенсаций и выплат (в пределах норм, установленных законодательством), налогом на доходы физических лиц не облагаются.

Так, в частности, не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) следующие компенсационные выплаты.

1. Государственные пособия, за исключением пособий по временной нетрудоспособности (включая пособие по уходу за больным ребенком), а также иные выплаты и компенсации, выплачиваемые в соответствии с действующим законодательством (например, пособия по безработице, беременности и родам).

2. Все виды установленных действующим законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством), связанных с:

- возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья;
- бесплатным предоставлением жилых помещений и коммунальных услуг, топлива или соответствующего денежного возмещения;
- оплатой стоимости и (или) выдачей полагающегося натурального довольствия, а также с выплатой денежных средств взамен этого довольствия;
- оплатой стоимости питания, спортивного снаряжения, оборудования, спортивной и парадной формы, получаемых спортсменами и работниками физкультурно-спортивных организаций для учебно-тренировочного процесса и участия в спортивных соревнованиях;
- увольнением работников, за исключением компенсации за неиспользованный отпуск;
- гибелью военнослужащих или государственных служащих при исполнении ими своих служебных обязанностей;
- возмещением иных расходов, включая расходы на повышение профессионального уровня работников;
- исполнением налогоплательщиком трудовых обязанностей (включая переезд на работу в другую местность и возмещение командировочных расходов).

3. Отдельные виды единовременной материальной помощи.

4. Суммы полной или частичной компенсации стоимости путевок (за исключением туристических), выплачиваемой работодателями своим работникам или членам их семей, инвалидам, не работающим в данной организации, в находящиеся на территории России санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, а также суммы полной или частичной компенсации стоимости путевок для детей, не достигших возраста 16 лет, в находящиеся на территории России санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, выплачиваемые:

- за счет средств работодателей, оставшихся в их распоряжении после уплаты налога на прибыль организаций;
- за счет средств Фонда социального страхования РФ.

5. Суммы, уплаченные работодателями, оставшиеся в их распоряжении после уплаты налога на прибыль организаций, за лечение и медицинское обслуживание своих работников, их супругов, их родителей и их детей, суммы, уплаченные общественными организациями инвалидов за лечение и медицинское обслуживание инвалидов при условии наличия у медицинских учреждений соответствующих лицензий, а также наличия документов, подтверждающих фактические расходы на лечение и медицинское обслуживание.

Указанные суммы освобождаются от налогообложения в случае безналичной оплаты медицинским учреждениям расходов на лечение и медицинское обслуживание налогоплательщиков, а также в случае выдачи наличных денежных средств, предназначенных на эти цели, непосредственно налогоплательщику (членам его семьи, родителям) или зачисления средств, предназначенных на эти цели, на банковские счета налогоплательщиков.

Обратите внимание! Полный перечень доходов, не подлежащих обложению налогом на доходы физических лиц, приведен в ст. 217 Налогового кодекса РФ. Поэтому если организация (индивидуальный предприниматель) произвели физическому лицу компенсационную выплату, перед тем, как рассчитывать налог, необходимо обратиться к тексту данной статьи.

Однако как показывает практика налоговых и аудиторских проверок, применение норм, содержащихся в ст. 217 Налогового кодекса РФ, вызывает немало трудностей. Ниже мы рассмотрим порядок налогообложения основных компенсационных выплат, где покажем, как избежать возможных ошибок, минимизировав при этом налоговую нагрузку.

НДФЛ с материальной помощи.

Материальную помощь выдают либо на основании заявления работника, либо по приказу руководителя организации.

Суммы материальной помощи не облагаются налогом на доходы физических лиц полностью или частично.

Полностью освобождаются от налогообложения следующие виды материальной помощи (п. 8 ст. 217 Налогового кодекса РФ).

1. Единовременная материальная помощь в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством в целях возмещения причиненного налогоплательщикам материального ущерба или вреда их здоровью на основании решений органов законодательной (представительной) или исполнительной власти, представительных органов местного самоуправления либо иностранными государствами или специальными фондами, созданными органами государственной власти или иностранными государствами, а также созданными в соответствии с международными договорами, одной из сторон которых является Российская Федерация, правительственными и неправительственными межгосударственными организациями.

2. Единовременная материальная помощь членам семьи умершего работника или работнику в связи со смертью члена (членов) его семьи.

Обратите внимание! В Налоговом кодексе РФ нет ответа на вопрос, кого именно следует считать членами семьи. В таком случае на основании п. 1 ст. 11 Налогового кодекса РФ можно обратиться к семейному законодательству. Согласно ст. 2 Семейного кодекса РФ к членам семьи относятся супруги, родители работника (как пенсионеры, так и работающие) и дети (усыновители и усыновленные) независимо от их возраста. При этом факт совместного либо раздельного проживания значения не имеет. Такой подход подтверждает и Письмо Минфина России от 15 сентября 2004 г. N 03-05-01-04/12.

3. Единовременная материальная помощь в виде гуманитарной помощи (содействия), а также в виде благотворительной помощи (в денежной и натуральной формах), оказываемой зарегистрированными в установленном порядке российскими и иностранными благотворительными организациями (фондами, объединениями), в соответствии с законодательством РФ о благотворительной деятельности.

4. Единовременная материальная помощь налогоплательщикам из числа малоимущих и социально незащищенных категорий граждан в виде сумм адресной социальной помощи (в денежной и натуральной формах), оказываемой за счет средств федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ, местных бюджетов и внебюджетных фондов в соответствии с программами, утверждаемыми ежегодно соответствующими органами государственной власти.

5. Единовременная материальная помощь налогоплательщикам, пострадавшим от террористических актов на территории России, независимо от источника выплаты.

Чтобы в соответствующих случаях деньги, выданные работнику в качестве материальной помощи, не облагались налогом на доходы физических лиц, он должен представить в бухгалтерию соответствующие документы (например, справку пожарного надзора, справку из милиции, копию свидетельства о смерти и т.д.).

Частично освобождаются от налогообложения следующие виды материальной помощи (п. п. 28 и 33 ст. 217 Налогового кодекса РФ).

1. Суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам, а также бывшим своим работникам, уволившимся в связи с выходом на пенсию по инвалидности или по возрасту (в сумме не более 4000 руб. за налоговый период).

2. Возмещение (оплата) работодателями своим работникам, их супругам, родителям и детям, бывшим своим работникам (пенсионерам по возрасту), а также инвалидам стоимости приобретенных ими (для них) медикаментов, назначенных им лечащим врачом (в сумме не более 4000 руб. за налоговый период). Освобождение от налогообложения предоставляется при представлении документов, подтверждающих фактические расходы на приобретение этих медикаментов.

3. Суммы материальной помощи, оказываемой инвалидам общественными организациями инвалидов (в сумме не более 4000 руб. за налоговый период).

4. Помощь (в денежной и натуральной формах) ветеранам Великой Отечественной войны, инвалидам Великой Отечественной войны, вдовам военнослужащих, погибших в период войны с Финляндией, Великой Отечественной войны, войны с Японией, вдовам умерших инвалидов Великой Отечественной войны и бывшим узниками нацистских концлагерей, тюрем и гетто, а

также бывшим несовершеннолетним узникам концлагерей, гетто и других мест принудительного содержания, созданных фашистами и их союзниками в период Второй мировой войны (в сумме не более 10 000 руб. за налоговый период).

5. Средства материнского (семейного) капитала, направляемые для обеспечения реализации дополнительных мер государственной поддержки семей, имеющих детей.

Обратите внимание! На какие бы цели и за счет каких источников ни была выдана материальная помощь, налогооблагаемую прибыль организации она не уменьшает. В то же время такая выплата не будет облагаться единым социальным налогом (п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ).

Кроме того, материальная помощь, полностью освобождаемая от НДФЛ, не облагается и взносами на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний. Если же материальную помощь выдали на другие цели, то на ее сумму эти взносы следует начислить.

Организация может выплатить материальную помощь:

- за счет нераспределенной прибыли (или за счет фонда специального назначения, сформированного из чистой прибыли на эти цели);
- за счет внереализационных расходов.

От того, как оформлена данная выплата, будет зависеть ее отражение в бухгалтерском учете.

Материальная помощь выплачена за счет нераспределенной прибыли организации.

Выдавать материальную помощь за счет нераспределенной прибыли можно, если на это есть решение общего собрания учредителей (акционеров) организации, оформленное протоколом. Без согласия учредителей или акционеров использовать нераспределенную прибыль нельзя.

В бухгалтерском учете выплата материальной помощи в данном случае будет отражена такими проводками:

Дебет 84 Кредит 70 (76)

- начислена материальная помощь за счет нераспределенной прибыли по решению учредителей;

Дебет 70 (76) Кредит 50 (51)

- выплачена материальная помощь.

Пример 58. А.В. Яковлев работает в ЗАО "Строймонтаж" экспедитором с окладом 10 000 руб. в месяц. Детей у Яковлева нет. ЗАО "Строймонтаж" является для Яковлева основным местом работы.

Яковлев подал в бухгалтерию организации заявление на получение стандартного налогового вычета в 400 руб., предусмотренного пп. 3 п. 1 ст. 218 Налогового кодекса РФ (права на получение стандартных налоговых вычетов, предусмотренных пп. 1 и 2 п. 1 ст. 218 Налогового кодекса РФ, Яковлев не имеет).

Чтобы упростить пример, предположим, что зарплата в ЗАО "Строймонтаж" выдается сотрудникам в последний день месяца.

Кроме того, Яковлеву на основании его заявления вместе с заработной платой выплатили материальную помощь в сумме 5000 руб. в связи с тяжелым материальным положением. Выплата произведена из фонда специального назначения, сформированного за счет нераспределенной прибыли организации, о чем есть решение ее собственников.

Таким образом, в доход Яковлева, подлежащий налогообложению, помимо заработной платы должна быть включена сумма 5000 руб. Кроме того, по данной операции п. 28 ст. 217 Налогового кодекса РФ предусматривает возможность применения налогового вычета в 400 руб. за налоговый период (но не более стоимости материальной помощи). Под полное освобождение от налогообложения данный вид материальной помощи не подпадает.

Бухгалтер ЗАО "Строймонтаж" в январе сделал следующий расчет.

Сумма дохода, полученного Яковлевым в январе, составила:

10 000 руб. + 5000 руб. = 15 000 руб.

Поскольку сумма дохода не превысила 40 000 руб., Яковлеву предоставляется стандартный налоговый вычет.

Таким образом, сумма НДФЛ, подлежащего удержанию из доходов работника за январь, составила:

$(15\,000\text{ руб.} - 400\text{ руб.} - 400\text{ руб.}) \times 13\% = 1378\text{ руб.}$

"На руки" работник получит:

15 000 руб. - 1378 руб. = 13 622 руб.

В январе бухгалтер ЗАО "Строймонтаж" сделал в учете следующие проводки.

Дебет 44 Кредит 70

- 10 000 руб. - начислена заработная плата работнику за январь (в составе общей суммы заработной платы по организации);  
Дебет 84 Кредит 70  
- 5000 руб. - начислена материальная помощь работнику за счет средств фонда специального назначения;  
Дебет 70 Кредит 68, субсчет "Расчеты по налогу на доходы физических лиц",  
- 1378 руб. - удержан налог на доходы физических лиц;  
Дебет 50 Кредит 51  
- 13 622 руб. - получены в банке денежные средства на оплату труда за январь и сумма материальной помощи (в составе общей суммы заработной платы по организации);  
Дебет 70 Кредит 50  
- 13 622 руб. - выдана заработная плата и материальная помощь работнику за минусом удержанного налога;  
Дебет 68, субсчет "Расчеты по налогу на доходы физических лиц", Кредит 51  
- 1378 руб. - налог на доходы физических лиц перечислен в бюджет (в составе общей суммы платежа по организации).

Материальная помощь выплачена за счет средств от текущей деятельности.

Когда решения собственников о выплате материальной помощи за счет нераспределенной прибыли нет, ее включают во внереализационные расходы организации. При этом в бухгалтерском учете делают такие проводки:

Дебет 91-2 Кредит 70 (76)  
- начислена материальная помощь работнику организации.  
Дебет 70 (76) Кредит 50 (51)  
- выдана материальная помощь.

Пример 59. А.В. Яковлев работает в ЗАО "Строймонтаж" экспедитором с окладом 10 000 руб. в месяц. Детей у Яковлева нет. ЗАО "Строймонтаж" является для Яковлева основным местом работы.

Яковлев подал в бухгалтерию организации заявление на получение стандартного налогового вычета в 400 руб., предусмотренного пп. 3 п. 1 ст. 218 Налогового кодекса РФ (права на получение стандартных налоговых вычетов, предусмотренных пп. 1 и 2 п. 1 ст. 218 Налогового кодекса РФ, Яковлев не имеет).

Чтобы упростить пример, предположим, что зарплата в ЗАО "Строймонтаж" выдается сотрудникам в последний день месяца.

Кроме того, Яковлеву на основании его заявления вместе с заработной платой выплатили материальную помощь в сумме 5000 руб. в связи с тяжелым материальным положением. Материальная помощь была выплачена на основании приказа директора комбината в пределах данных ему собственниками полномочий. Решения собственников о выплате материальной помощи за счет нераспределенной прибыли не было.

Таким образом, в доход Яковлева, подлежащий налогообложению, помимо заработной платы должна быть включена сумма 5000 руб. Кроме того, по данной операции п. 28 ст. 217 Налогового кодекса РФ предусматривает возможность применения налогового вычета в 4000 руб. за налоговый период (но не более стоимости материальной помощи). Под полное освобождение от налогообложения данный вид материальной помощи не подпадает.

Бухгалтер ЗАО "Строймонтаж" в январе сделал следующий расчет.

Сумма дохода, полученного Яковлевым в январе, составила:

10 000 руб. + 5000 руб. = 15 000 руб.

Поскольку сумма дохода не превысила 40 000 руб., Яковлеву предоставляется стандартный налоговый вычет.

Таким образом, сумма НДФЛ, подлежащего удержанию из доходов работника за январь, составила:

(15 000 руб. - 4000 руб. - 400 руб.) × 13% = 1378 руб.

"На руки" работник получит:

15 000 руб. - 1378 руб. = 13 622 руб.

В январе бухгалтер ЗАО "Строймонтаж" сделал в учете следующие проводки.

Дебет 44 Кредит 70  
- 10 000 руб. - начислена заработная плата работнику за январь (в составе общей суммы заработной платы по организации);  
Дебет 91-2 Кредит 70  
- 5000 руб. - начисленная работнику материальная помощь по приказу руководителя организации включена в состав внереализационных расходов;  
Дебет 70 Кредит 68, субсчет "Расчеты по налогу на доходы физических лиц",

- 1378 руб. - удержан налог на доходы физических лиц;  
Дебет 50 Кредит 51  
- 13 622 руб. - получены в банке денежные средства на оплату труда за январь и сумма материальной помощи (в составе общей суммы заработной платы по организации);  
Дебет 70 Кредит 50  
- 13 622 руб. - выдана заработная плата и материальная помощь работнику за минусом удержанного налога;  
Дебет 68, субсчет "Расчеты по налогу на доходы физических лиц", Кредит 51  
- 1378 руб. - налог на доходы физических лиц перечислен в бюджет (в составе общей суммы платежа по организации).

НДФЛ с компенсационных выплат, выплачиваемых при увольнении.

К таким выплатам можно отнести:

- компенсацию за неиспользованный отпуск;
- выходное пособие;
- среднемесячный заработок, выплачиваемый после сокращения;
- среднемесячный заработок, выплачиваемый при увольнении;
- компенсация при увольнении из-за смены собственника.

Компенсация за неиспользованный отпуск.

Если работник увольняется, не отгуляв свой основной или дополнительный отпуск полностью, в последний день работы ему надо выплатить компенсацию. Отметим, что это касается и людей, работающих по совместительству. Компенсацию за неиспользованный отпуск рассчитывают так же, как и отпускные, то есть исходя из среднего заработка работника (ст. 139 Трудового кодекса РФ). Напомним, что согласно новой редакции ст. 139 Трудового кодекса РФ, теперь средний заработок определяют так. Складывают зарплату за последние двенадцать календарных месяцев. Полученный результат делят на 12 и на среднемесячное число календарных дней - 29,4. Так получают среднедневной заработок. Для расчета компенсации за неиспользованный отпуск эту величину умножают на количество дней неиспользованного отпуска.

Для расчета количества календарных дней отпуска, за которые необходимо заплатить компенсацию, в соответствии со ст. 423 Трудового кодекса РФ следует руководствоваться Правилами об очередных и дополнительных отпусках (утв. НКТ СССР 30 апреля 1930 г.). В п. 28 этого документа сказано, что если сотрудник отработал в организации не менее 11 месяцев, то ему положена полная компенсация - за 28 календарных дней. В остальных случаях выплачивается пропорциональная компенсация. При этом на каждый полный месяц работы приходится 2,33 календарных дня отпуска (28 дн. : 12 мес.).

Округлять полученное количество дней до целого значения нужно, если такой порядок прописан в коллективном договоре. Законодательство не обязывает организации округлять количество дней неиспользованного отпуска, однако такое решение фирма может принять самостоятельно, закрепив его в коллективном договоре или Положении об оплате труда (если таковое имеется). При этом округлять нужно не по правилам математики, а в большую сторону - в пользу сотрудника.

При подсчете учитываются выплаты, предусмотренные системой оплаты труда, установленной на предприятии. Поэтому, принимая решение о том, какие выплаты учитывать, а какие нет, бухгалтер должен посмотреть, что прописано в коллективном или трудовом договоре, положении об оплате труда, положении о премировании и других документах, регулирующих оплату труда на предприятии.

Примерный перечень начислений, учитываемых при расчете среднего заработка, указан в п. 2 Положения о средней зарплате (утв. Постановлением от 24 декабря 2007 г. N 922). Это основная зарплата сотрудника, которая рассчитана по тарифным ставкам или сдельным расценкам, различные надбавки и доплаты и т.д. Обратите внимание: это перечень основных выплат. Поэтому, даже если какая-то выплата в нем не упомянута, это не значит, что включать в расчет ее нельзя. Главное, чтобы, как мы уже сказали, она была связана с оплатой труда и предусмотрена системой заработной платы, применяемой на предприятии.

Однако есть выплаты, которые не учитывают при расчете компенсации, независимо от того, что написано в документах организации. Это суммы больничных и пособий по беременности и родам, а также средний заработок, выплачиваемый в предусмотренных законом случаях. Полный перечень таких выплат приведен в п. 3 и 5 Положения о средней зарплате. Разумеется, исключить нужно не только суммы, но и дни, за которые они были начислены. Кроме того, расчетный период уменьшают на дни, за которые работнику ничего не выплачивалось. Скажем, когда человек брал отпуск за свой счет.

Компенсации за неиспользованный отпуск при увольнении, которые выплачены в соответствии с трудовым законодательством, включаются в состав расходов на оплату труда (п. 8

ст. 255 Налогового кодекса РФ). Значит, такие затраты можно исключить из налогооблагаемых доходов организации при расчете налога на прибыль.

Есть здесь, правда, одно исключение. Оно касается компенсаций, которые выплачивают за дополнительный отпуск, который организация самостоятельно установила своим работникам сверх норм, предусмотренных законодательством. Дело в том, что суммы сверхнормативных отпускных не учитывают при расчете налога на прибыль (п. 24 ст. 270 Налогового кодекса РФ). Соответственно, нельзя учесть при налогообложении и суммы компенсаций по сверхнормативным дополнительным отпускам. То же самое можно сказать и о любых суммах компенсации, которые выплачены в больших размерах, чем это предусмотрено законодательством.

Момент, когда компенсацию можно учесть для налогообложения, зависит от метода, которым считают доходы и расходы. Если применяется метод начислений, то компенсация списывается в расходы в том месяце, в котором она начислена. Ну а при кассовом методе сумму компенсации включают в расходы того периода, в котором работнику выданы деньги.

Теперь поговорим о едином социальном налоге и взносах на обязательное пенсионное страхование. Компенсация за неиспользованный отпуск, которую выдают увольняемому сотруднику, ЕСН не облагается (пп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ). При этом неважно, уплачивается она за текущий год или за предыдущие отпуска. Не считается ЕСН и с суммы компенсации, которая выплачена сверх размеров, установленных законодательно, или за дополнительные отпуска, которые организация предоставляет по собственной инициативе. Правда, основание здесь другое - п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ. Соответственно, не надо начислять на сумму компенсации и пенсионные взносы. Ведь такие взносы платятся с тех же выплат, что и ЕСН.

То же касается и взносов на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний. В п. 1 Перечня выплат, на которые не начисляются страховые взносы в ФСС РФ, упомянута компенсация за неиспользованный отпуск, выплачиваемая в связи с прекращением трудового договора.

И наконец, о налоге на доходы физических лиц. Вообще-то компенсации, которые выплачивают в соответствии с действующим законодательством, данным налогом не облагаются. Однако для компенсаций за неиспользованный отпуск при увольнении сделано исключение (абз. 6 п. 3 ст. 217 Налогового кодекса РФ). Их включают в совокупный доход работников. Поэтому с суммы компенсации налог на доходы физических лиц удержать придется.

Если отпуск за текущий рабочий год был предоставлен авансом и к моменту увольнения рабочий год полностью не отработан, то сумма среднего заработка за неотработанные дни отпуска подлежит удержанию из заработной платы работника. Об этом сказано в ст. 137 Трудового кодекса РФ.

Удержание не производится, если работник увольняется в результате:

- ликвидации организации или прекращении деятельности работодателем - физическим лицом (п. 1 ст. 81 Трудового кодекса РФ);
- сокращения численности или штата работников организации (п. 2 ст. 81 Трудового кодекса РФ);
- несоответствия работника занимаемой должности или выполняемой работе вследствие состояния здоровья в соответствии с медицинским заключением (пп. "а" п. 3 ст. 81 Трудового кодекса РФ);
- смены собственника имущества организации (это касается руководителя организации, его заместителей и главного бухгалтера) (п. 4 ст. 81 Трудового кодекса РФ);
- призыва работника на военную службу или направление его на заменяющую ее альтернативную гражданскую службу (п. 1 ст. 83 Трудового кодекса РФ);
- восстановления на работе работника, ранее выполнявшего эту работу, по решению государственной инспекции труда или суда (п. 2 ст. 83 Трудового кодекса РФ);
- признания работника полностью неспособным в соответствии с медицинским заключением (п. 5 ст. 83 Трудового кодекса РФ);
- смерти работника либо работодателя - физического лица, а также признания судом работника либо работодателя - физического лица умершим или безвестно отсутствующим (п. 6 ст. 83 Трудового кодекса РФ);
- наступления чрезвычайных обстоятельств, препятствующих продолжению трудовых отношений (военные действия, катастрофа, стихийное бедствие, крупная авария, эпидемия и другие чрезвычайные обстоятельства), если данное обстоятельство признано решением Правительства РФ или органа государственной власти соответствующего субъекта РФ (п. 7 ст. 83 Трудового кодекса РФ).

Выходное пособие.

Выходное пособие полагается работнику, если он уволен по сокращению штата. Уволить сотрудника в таком случае позволяет п. 2 ст. 81 Трудового кодекса РФ. Причем работодатель

обязан предупредить персонал о сокращении не менее чем за два месяца перед увольнением. И с работников нужно взять расписку о том, что они предупреждены о сокращении.

Пособие сокращенным работникам предусмотрено ст. 178 Трудового кодекса РФ. Оно выплачивается в размере среднемесячного заработка сотрудника. Такое же пособие полагается работнику при увольнении из-за ликвидации предприятия.

Напомним, что средний заработок исчисляется по правилам ст. 139 Трудового кодекса РФ. То есть берется заработная плата сотрудника за последние 12 месяцев, которая делится на число фактически отработанных дней в расчетном периоде. Полученная сумма умножается на количество рабочих дней, которые приходятся на месяц, следующий за увольнением сотрудника. Пособие выдается работнику в последний день его работы на фирме.

Сумма выплаченного выходного пособия налогом на доходы физических лиц не облагается. Это следует из п. 3 ст. 217 Налогового кодекса РФ. Здесь поименованы выплаты, не облагаемые налогом на доходы физических лиц. И среди них перечислены компенсации, выданные в связи с увольнением работника (за исключением компенсации за неиспользованный отпуск).

По этому же основанию не облагаются НДФЛ и выходные пособия, выплачиваемые в других случаях, предусмотренных ст. 178 Трудового кодекса РФ. Например, при восстановлении на работе сотрудника, ранее выполнявшего эту работу, или отказе сотрудника от перевода вместе с организацией в другую местность. В обоих случаях работнику полагается пособие в размере двухнедельного среднего заработка.

Среднемесячный заработок, выплачиваемый после сокращения.

Если сотрудник в течение двух месяцев после увольнения не устроился на новую работу, то фирма, сократившая работника, обязана выплатить среднемесячный заработок за второй месяц. Чтобы получить эту выплату, бывший работник должен предоставить в бухгалтерию трудовую книжку, из которой будет видно, что он до сих пор нигде не работает.

Если же сотрудник не начал работать и в течение третьего месяца после увольнения, то ему также необходимо выплатить среднемесячный заработок. Но только при условии, что сотрудник обращался в службу занятости в течение двух недель после увольнения и еще не устроился на новую работу. Причем удерживать НДФЛ с этих сумм не нужно. Ведь это компенсационная выплата, связанная с увольнением. А в соответствии с п. 3 ст. 217 Налогового кодекса РФ подобные выплаты освобождены от налогообложения.

Среднемесячный заработок, выплачиваемый при увольнении.

Работодатель с письменного согласия работника имеет право расторгнуть с ним трудовой договор до двух месяцев, выплатив ему дополнительную компенсацию в размере среднего заработка работника, исчисленного пропорционально времени, оставшемуся до истечения срока предупреждения об увольнении (ст. 180 Трудового кодекса РФ). И конечно, в этом случае работнику также полагается выходное пособие и среднемесячный заработок за второй месяц после увольнения (и за третий месяц, если человек обращался в службу занятости). Удерживать НДФЛ с этих сумм также не нужно. Как уже было отмечено выше, компенсационные выплаты, связанные с увольнением, освобождены от налогообложения (п. 3 ст. 217 Налогового кодекса РФ).

Увольнение из-за смены собственника.

Если у организации поменялся собственник имущества, то работодатель вправе уволить некоторых сотрудников, а именно руководителя компании, его заместителей и главного бухгалтера. Такое правило прописано в п. 4 ст. 81 Трудового кодекса РФ. Причем уволить перечисленных работников новый собственник вправе в течение первых трех месяцев со дня перехода к нему права собственности. На это указывает ст. 75 Трудового кодекса РФ. Остальных же работников из-за смены собственника уволить нельзя.

Увольняя руководителя, его заместителя или главного бухгалтера, новый собственник обязан выдать компенсацию. Такая выплата не может быть меньше трех среднемесячных заработков сотрудника (ст. 181 Трудового кодекса РФ) и не облагается НДФЛ. Ведь в соответствии с п. 3 ст. 217 Налогового кодекса РФ от налогообложения освобождаются все компенсации, связанные с увольнением.

Налог на доходы физических лиц с командировочных расходов.

Организация может направить в служебную командировку только штатного работника. Это следует из ст. 166 Трудового кодекса РФ. Некоторых сотрудников можно командировать только с их письменного согласия. Это, в частности, женщины, у которых есть дети в возрасте до трех лет, и те, у кого есть дети-инвалиды не старше 18 лет. Запрещается отправлять в командировку беременных женщин и несовершеннолетних работников.

Если человек работает по гражданско-правовому договору, то условие о компенсации ему соответствующих расходов по проезду надо прописать в этом договоре или дополнительном соглашении к нему. Тогда с суммы компенсации не придется платить НДФЛ. Дело в том, что работник может уменьшать свой доход на расходы, связанные с исполнением гражданско-правового договора, то есть воспользоваться профессиональным налоговым вычетом

(п. 2 ст. 221 Налогового кодекса РФ). Но для этого работник должен написать соответствующее заявление, а также предоставить документы, подтверждающие понесенные затраты.

За время нахождения штатного работника в командировке за ним сохраняется средний заработок. Он рассчитывается исходя из заработной платы за 12 месяцев, предшествующих поездке. Выплачиваемый работнику средний заработок во время командировки облагается налогом на доходы физических лиц в общеустановленном порядке.

Суточные.

Согласно Налоговому кодексу РФ налог на доходы физических лиц не нужно удерживать с суточных, не превышающих "норм, установленных в соответствии с действующим законодательством".

Раньше налоговики считали, что в данном случае "законодательством" является Трудовой кодекс, ст. 168 которого позволяет организации самой определять нормы суточных в коллективном договоре или ином локальном акте. Например, такое мнение содержалось в Письме УМНС России по г. Москве от 31 июля 2003 г. N 27-08н/42413. Причем московские налоговики ссылались на разъяснения МНС России от 22 июля 2003 г. N 04-2-10/451-Ю909.

Однако потом позиция налоговиков изменилась. Теперь, по их мнению, под действующим законодательством следует понимать Постановления Правительства РФ от 8 февраля 2002 г. N 93 и от 2 октября 2002 г. N 729. Оба документа устанавливают норму суточных при командировках по России в размере не более 100 руб. Все, что свыше этой суммы, как считают налоговики, должно облагаться НДФЛ. Это мнение разделяют и в Минфине (см., например, Письмо от 27 мая 2004 г. N 04-04-06/124).

Но дело в том, что Постановление Правительства РФ от 8 февраля 2002 г. N 93 устанавливает нормы суточных, учитываемых при расчете налога на прибыль организаций. Про налог на доходы физических лиц в этом документе нет ни слова. А Постановление Правительства РФ от 2 октября 2002 г. N 729 вообще касается только бюджетников.

Нормы суточных по заграничным командировкам установлены в Постановлении Правительства РФ от 13 мая 2005 г. N 299. Однако и этот документ предназначен только для использования в целях налогообложения прибыли.

Таким образом, налог на доходы физических лиц по-прежнему можно не удерживать со всей суммы суточных, которые установлены в организации в соответствии со ст. 168 Трудового кодекса. При этом их размер не имеет значения.

Правда, не исключено, что такую позицию вам придется отстаивать в суде. Дело в том, что чиновники до сих пор настаивают на том, что с суточных сверх 100 руб. нужно платить НДФЛ. Однако шансы выиграть спор есть, и немалые. Тем более что такую точку зрения фирм поддерживали судьи Высшего Арбитражного Суда РФ (Решение от 26 января 2005 г. N 16141/04).

Компенсация прочих расходов, понесенных во время командировки.

Отправляясь в командировку, работник получает деньги из кассы для оплаты соответствующих расходов. А по возвращении он должен в течение трех дней сдать в бухгалтерию авансовый отчет о суммах, которые он израсходовал. К авансовому отчету работник обязан приложить командировочное удостоверение и документы, подтверждающие расходы (билеты, счета, чеки и т.д.). Кроме того, он должен вернуть в кассу организации деньги, которые он не потратил в командировке.

Порядок налогообложения налогом на доходы физических лиц прочих расходов в командировке приведен в таблице:

Вид командировочных расходов	Облагается ли НДФЛ
Оплата проживания (на основании подтверждающих документов)	нет
Оплата услуг в гостинице, непосредственно не связанных с проживанием (например, обслуживание в баре)	да
Оплата проезда до места командировки и обратно	нет
Сборы за услуги аэропортов, страховые и комиссионные сборы	нет
Расходы на провоз багажа	нет
Расходы, связанные с обменом валюты и обналичиванием дорожных чеков	нет

Личное имущество работника, используемое в производственных целях.

Во время работы сотрудник может использовать личное имущество: автомобиль, компьютер, принтер и т.п. За это организация обязана выплачивать ему соответствующую компенсацию. Обычно такая компенсация выплачивается вместе с заработной платой. Размер возмещения



расходов определяется соглашением сторон трудового договора. На это указано в ст. 188 Трудового кодекса РФ.

Компенсационные выплаты за использование имущества могут быть предусмотрены как в самом договоре, так и в дополнительном соглашении к нему. Этот пункт может выглядеть так: "При использовании личного имущества работника в производственных целях организация обязана выплачивать работнику компенсацию. Размер компенсации определяется соглашением сторон трудового договора и подтверждается приказом руководителя организации".

Нередко работодатели используют имущество работника, заключая с ним договор аренды. Однако арендная плата, выплачиваемая работнику, в любом случае облагается НДФЛ на общих основаниях (подробно о том, как рассчитать сумму налога на доходы физических лиц с выплачиваемой работнику суммы арендной платы, см. раздел "Расчет налога на доходы физических лиц по договорам аренды имущества").

Компенсации же, выплачиваемые работнику за использование его личного имущества, не облагаются налогом на доходы физических лиц, поскольку они установлены действующим законодательством, а именно Трудовым кодексом РФ (п. 3 ст. 217 Налогового кодекса РФ).

НДФЛ с подарков, призов и выигрышей.

Рассчитывая НДФЛ с этих видов доходов, необходимо помнить следующее.

Подарки, полученные от организаций и индивидуальных предпринимателей, облагаются налогом на доходы физических лиц по ставке 13 процентов, а призы и выигрыши, полученные в конкурсах и играх, проводимых в рекламных целях, - по ставке 35 процентов.

Подарки, полученные от других физических лиц, НДФЛ, как правило, не облагаются.

Рассмотрим каждый из указанных случаев отдельно.

Подарки, полученные от организаций и индивидуальных предпринимателей.

Действующее законодательство не запрещает организациям и индивидуальным предпринимателям делать подарки физическим лицам - как своим работникам, так и тем, с кем организация (индивидуальный предприниматель) не состоит в трудовых отношениях.

Особое внимание стоит обратить лишь на подарки, передаваемые чиновникам. Согласно ст. 575 Гражданского кодекса РФ стоимость презента не должна превышать 500 руб.

В бухгалтерском учете стоимость выданных подарков включается в прочие расходы (п. 11 ПБУ 10/99 "Расходы организации"). Для налога на прибыль затраты на приобретение подарков не учитываются. Ведь такие расходы не направлены на получение дохода (п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ). В результате возникает постоянное налоговое обязательство (ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций"). Разниц можно избежать, если есть решение собственников организации о приобретении подарков за счет чистой прибыли. В этом случае стоимость выданного подарка списывают в дебет счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

При выдаче подарков на их стоимость нужно начислить НДС, поскольку речь идет о передаче права собственности на товары на безвозмездной основе (п. 1 ст. 146 Налогового кодекса РФ). В то же время входной налог, предъявленный организации в цене товара, можно принять к вычету. Ведь товар использован в облагаемых НДС операциях (п. 2 ст. 171 Налогового кодекса РФ).

А вот организации, которые работают по упрощенной системе налогообложения, при выдаче подарков работникам НДС не начисляют. Они плательщиками этого налога не являются по всем операциям, кроме ввоза товаров на территорию РФ (п. 2 ст. 346.11 Налогового кодекса РФ).

Единым социальным налогом стоимость подарков работникам не облагается, так как они не являются вознаграждением по трудовому договору (п. 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ). Соответственно, на сумму подарка не начисляются и пенсионные взносы.

Полученный от организации подарок является для работника доходом в натуральной форме и облагается налогом на доходы физических лиц. При этом в стоимость подарков для целей налогообложения НДФЛ включаются и соответствующие суммы налога на добавленную стоимость и акцизов, если переданные работнику товары (работы, услуги) этими налогами облагаются. Такой порядок предусмотрен ст. 211 Налогового кодекса РФ.

Не включается в налогооблагаемый доход стоимость презента, не превышающая 4000 руб. за год (п. 28 ст. 217 Налогового кодекса РФ).

Если же стоимость подарка превышает 4000 руб., налог удерживается из тех доходов, которые работник получает живыми деньгами (например, из суммы зарплаты, выданной деньгами, дивидендов, материальной помощи и т.д.), при первой выплате дохода в денежной форме. При этом удерживаемая сумма налога не может превышать 50 процентов от суммы выплат, причитающихся к выдаче работнику.

Если же работник других доходов в организации не получает или срок, в течение которого налог может быть удержан, превышает 12 месяцев, то организация должна сообщить об этом в свою налоговую инспекцию (по форме 2-НДФЛ) и указать сумму задолженности физического лица по налогу. Сделать это нужно не позднее одного месяца после получения работником дохода.

Уплата налога, переданного на взыскание в налоговый орган, производится налогоплательщиком на основании налогового уведомления. Уведомление вручается налоговой инспекцией по месту жительства налогоплательщика. Уплата налога по такому уведомлению осуществляется равными долями в два платежа:

- первый - не позднее 30 дней с даты вручения налогового уведомления;
- второй - не позднее 30 дней после первого срока уплаты.

При расчете налога налоговые вычеты предоставляются налогоплательщику в общеустановленном порядке.

Что касается подарков деловым партнерам - физическим лицам, то организация должна подать сведения о лицах, получивших презент. Сделать это нужно, если стоимость подарка больше 4000 руб. и при наличии данных об одаряемом лице. Получить такие данные - обязанность налогового агента.

Пример 60. А.В. Сергеев работает в строительной компании ЗАО "Салют" экспедитором с окладом 10 000 руб. в месяц. Детей у Сергеева нет. ЗАО "Салют" является для Сергеева основным местом работы.

Сергеев подал в бухгалтерию организации заявление на получение стандартного налогового вычета в 400 руб., предусмотренного пп. 3 п. 1 ст. 218 Налогового кодекса РФ (права на получение стандартных налоговых вычетов, предусмотренных пп. 1 и 2 п. 1 ст. 218 Налогового кодекса РФ, Сергеев не имеет).

Зарплата в ЗАО "Салют" выдается сотрудникам 6-го числа следующего месяца.

В январе организация с целью поощрить Сергеева - одного из своих старейших работников - приобрела видеомаягнитофон стоимостью 5000 руб. (Для упрощения примера предположим, что видеомаягнитофон был приобретен у торговой организации, работающей по упрощенной системе налогообложения, поэтому НДС в счете выделен не был.)

В этом же месяце ЗАО "Салют" передало маягнитофон Сергееву в качестве подарка. Если ЗАО и торговая организация не являются взаимозависимыми лицами, можно считать, что цена маягнитофона соответствует рыночной. Поэтому все налоги по данной сделке исчисляются исходя из 5000 руб.

Налог на добавленную стоимость, начисленный исходя из рыночной стоимости безвозмездно переданного маягнитофона, составит:

$$5000 \text{ руб.} \times 18\% = 900 \text{ руб.}$$

Таким образом, в доход Сергеева, подлежащий налогообложению, должна быть включена сумма 5900 руб. (5000 + 900). Кроме того, по данной операции п. 28 ст. 217 Налогового кодекса РФ предусматривает, возможность применения налогового вычета в 4000 руб. за налоговый период (но не более стоимости подарка).

Бухгалтер ЗАО "Салют" в январе сделал следующий расчет.

Сумма дохода, подлежащего налогообложению и полученного Сергеевым в январе, составила:

$$10\,000 \text{ руб.} + 5900 \text{ руб.} = 15\,900 \text{ руб.}$$

Поскольку сумма дохода не превысила 40 000 руб., Сергееву предоставляется стандартный налоговый вычет. Кроме того, по операции безвозмездной передачи п. 28 ст. 217 Налогового кодекса РФ предусматривает возможность применения налогового вычета в 4000 руб. за налоговый период (но не более стоимости подарка).

Таким образом, сумма НДФЛ, подлежащего удержанию из доходов работника за январь, составила:

$$(15\,900 \text{ руб.} - 4000 \text{ руб.} - 400 \text{ руб.}) \times 13\% = 1495 \text{ руб.}$$

Эта сумма будет удержана из доходов работника, полученных в денежной форме (из январской заработной платы).

"На руки" работник получит:

$$10\,000 \text{ руб.} - 1495 \text{ руб.} = 8505 \text{ руб.}$$

В январе бухгалтер ЗАО "Салют" сделал в учете следующие проводки:

Дебет 41 Кредит 60

- 5000 руб. - оприходован видеомаягнитофон, приобретенный для передачи работнику в качестве подарка;

Дебет 50 Кредит 51

- 5000 руб. - перечислены деньги поставщику;

Дебет 91-2 Кредит 41

- 5000 руб. - списана себестоимость безвозмездно переданного работнику маягнитофона;

Дебет 91-2 Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС",

- 900 руб. - начислен налог на добавленную стоимость по безвозмездной передаче;

Дебет 44 Кредит 70

- 10 000 руб. - начислена заработная плата работнику за январь (в составе общей суммы заработной платы по организации);

Дебет 70 Кредит 68, субсчет "Расчеты по налогу на доходы физических лиц",

- 1495 руб. - удержан налог на доходы физических лиц из заработной платы работника.

В феврале бухгалтер ЗАО "Салют" сделал в учете следующие проводки.

Дебет 50 Кредит 51

- 8505 руб. - получены в банке денежные средства на оплату труда за январь (в составе общей суммы заработной платы по организации);

Дебет 70 Кредит 50

- 8505 руб. - выдана заработная плата работнику за минусом удержанного налога (в составе общей суммы заработной платы по организации);

Дебет 68, субсчет "Расчеты по налогу на доходы физических лиц", Кредит 51

- 1495 руб. - налог на доходы физических лиц перечислен в бюджет (в составе общей суммы платежа по организации).

Призы и выигрыши.

Размер налога, который надо заплатить со стоимости приза, зависит от того, где человек его выиграл. Возможны две ситуации.

Первая ситуация. Человек стал победителем конкурса или игры, которые проводились в рекламных целях. От стоимости полученных в таких случаях выигрышей закон предписывает перечислять в бюджет 35 процентов. Это установлено п. 2 ст. 224 Налогового кодекса РФ.

Однако платить налог нужно не со всей стоимости приза. Дело в том, что выигрыши, которые получены во время рекламных акций, не облагаются НДФЛ в пределах 4000 руб. в год (п. 28 ст. 217 Налогового кодекса РФ). Следовательно, если вы участвовали в рекламном розыгрыше, и вам достался приз, стоящий менее 4000 руб., платить налог вообще не нужно. А когда приз стоит дороже, то придется заплатить НДФЛ с разницы между полученным и 4000 руб.

Вторая ситуация. Человек получил выигрыш в казино, интернет-кафе, игровом клубе или участвуя в лотерее (то есть в игре, основанной на риске, за участие в которой надо платить). Тогда нужно перечислить налог по ставке 13 процентов. Тут налог на доходы физических лиц в любом случае платится со всей стоимости приза.

Пример 61. В 2008 г. О.С. Кириллова выиграла:

- холодильник стоимостью 7900 руб. - во время рекламной акции в магазине;

- 22 000 руб. - в казино.

Со стоимости холодильника, уменьшенной на 4000 руб., Кириллова должна заплатить налог по ставке 35 процентов. А со всей стоимости выигрыша в казино - по ставке 13 процентов.

В итоге сумма налога составит 4225 руб.  $((7900 \text{ руб.} - 4000 \text{ руб.}) \times 35\% + 22\,000 \text{ руб.} \times 13\%)$ .

Если вы получили выигрыш в лотерее, казино, на тотализаторе или другой игре, связанной с риском, не торопитесь платить налог. Сначала выясните у организации, которая выдала приз, собирается ли она сообщать о нем в налоговую инспекцию.

Вообще-то законодательство этого не требует. Учитывать выплаченные доходы и сообщать о них в инспекцию обязаны только налоговые агенты. Это следует из п. 2 ст. 230 Налогового кодекса РФ. А предприятие, которое проводит основанные на риске игры (то есть игры, за участие в которых взимается плата), таковым не является. Поэтому, скажем, казино, не станет информировать налоговую инспекцию о своих клиентах, тем более что для этого пришлось бы фиксировать данные всех, кому повезло в игре.

Если же организация, проводившая конкурс, собирается сообщить о выплаченном выигрыше в налоговую инспекцию, заплатить налог придется.

Порядок уплаты налога также зависит от того, где вы получили выигрыш. И опять рассмотрим две ситуации.

Первая ситуация. Человеку посчастливилось в лотерее, на игровых автоматах, тотализаторе, казино или в других играх, за участие в которых нужно платить (то есть основанных на риске). Такие выигрыши облагаются НДФЛ по ставке 13 процентов. Причем рассчитать налог и заплатить его в бюджет в этом случае человеку нужно самому. Для этого придется подать налоговую декларацию по форме N 3-НДФЛ.

Кроме того, человек, получивший выигрыш, должен подтвердить его стоимость документально. Для этого подойдут, например, копии накладных на покупку приза - их можно попросить в организации, которая проводила конкурс. Данные бумаги нужно приложить к налоговой декларации. Если же раздобыть их не удалось, в декларации можно указать примерную стоимость выигрыша.

Заполненные бланки и подтверждающие документы надо сдать в налоговую инспекцию по месту жительства. Причем вы можете принести декларацию лично, поручить это представителю или отправить по почте.

Вторая ситуация. Человек получил приз, участвуя в рекламной акции, реалити-шоу или другом конкурсе, не связанном с риском. При этом возможны два случая.

Первый - человек получил денежный выигрыш. Тогда налог должна удержать и перечислить в бюджет фирма, которая выплатила приз. Кроме того, организация, проводившая игру, должна сообщить о выплаченном выигрыше и удержанном налоге в налоговую инспекцию (п. 2 ст. 230 Налогового кодекса РФ). В такой ситуации отчитываться в налоговой инспекции человеку, получившему приз, не нужно.

Второй случай - человек стал обладателем неденежного приза. Порядок уплаты налога с такого выигрыша описан в п. 5 ст. 228 Налогового кодекса РФ. А именно заплатить НДФЛ в этом случае должен человек, который получил выигрыш. Дело в том, что организация, проводившая игру, удержать налог с неденежного приза не может. Поэтому она должна рассчитать налог и сообщить о его сумме в инспекцию в течение месяца после того, как выдаст приз. А налоговики в свою очередь вышлют человеку, получившему приз, налоговое уведомление.

Уведомление вручается налоговой инспекцией по месту жительства налогоплательщика. Уплата налога по такому уведомлению осуществляется равными долями в два платежа:

- первый - не позднее 30 дней с даты вручения налогового уведомления;
- второй - не позднее 30 дней после первого срока уплаты.

Обратите внимание! Несмотря на то что налог человек заплатит на основании уведомления, по итогам года он все равно должен подать в инспекцию налоговую декларацию по форме 3-НДФЛ.

Подарки, полученные от родственников и других физических лиц.

Налог с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения, отменен еще с 2006 г.

Доходы в денежной и натуральной формах, получаемые от физических лиц в порядке дарения (за исключением случаев дарения недвижимого имущества, транспортных средств, акций, долей, паев) от налогообложения освобождаются.

В любом случае освобождаются от налогообложения доходы, полученные в порядке дарения, если даритель и одаряемый являются членами семьи или близкими родственниками.

В соответствии со ст. 2 Семейного кодекса Российской Федерации членами семьи признаются супруги, родители и дети (усыновители и усыновленные). Близкими родственниками являются родители и дети; бабушка, бабушка и внуки; полнородные и неполнородные (имеющие общих отца или мать) братья и сестры.

Пример 62. А.С. Иванов подарил И.С. Петровой автомобиль Toyota Corolla.

Ситуация 1. Иванов и Петрова - родные брат и сестра. В этом случае у Петровой дохода, подлежащего налогообложению, не возникает.

Ситуация 2. Иванов и Петрова - не являются ни членами одной семьи, ни близкими родственниками. В этом случае со стоимости автомобиля Петрова должна заплатить налог на доходы физических лиц по ставке 13 процентов.

НДФЛ с доходов, полученных от долевого участия в деятельности организации (в виде дивидендов).

Определение дивиденда, используемое в целях налогообложения, приведено в ст. 43 Налогового кодекса РФ. Так, дивидендом признается "любой доход, полученный акционером (участником) от организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения (в том числе в виде процентов по привилегированным акциям), по принадлежащим акционеру (участнику) акциям (долям) пропорционально долям акционеров (участников) в уставном (складочном) капитале этой организации".

Для целей налогообложения не признаются дивидендами:

- выплаты при ликвидации организации акционеру (участнику) этой организации в денежной или натуральной форме, не превышающие взноса этого акционера (участника) в уставный (складочный) капитал организации;

- выплаты акционерам (участникам) организации в виде передачи акций этой же организации в собственность;

- выплаты некоммерческой организации на осуществление ее основной уставной деятельности (не связанной с предпринимательской деятельностью), произведенные хозяйственными обществами, уставный капитал которых состоит полностью из вкладов этой некоммерческой организации.

1. Налогообложение дивидендов, полученных от источников в Российской Федерации.

Как правило, дивиденды выплачивают по итогам года. Однако общее собрание акционеров может принять решение выплачивать дивиденды и по итогам квартала (полугодия, девяти месяцев). Это так называемые промежуточные дивиденды. Сумму прибыли, подлежащую распределению, также определяет общее собрание акционеров.

Если фирма применяет упрощенную систему налогообложения и учредители заинтересованы в том, чтобы получать дивиденды, придется вести бухгалтерский учет. Выплату дивидендов необходимо подтвердить данными бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках. Иначе налоговые инспекторы могут расценить подобные выплаты физическим лицам не как дивиденды, а как обычное вознаграждение, облагаемое налогом по ставке 13 процентов.

В бухгалтерском учете начисленные дивиденды отражают так:

Дебет 84 Кредит 75, субсчет "Расчеты по выплате доходов" (70),

- начислены доходы учредителям (акционерам).

Аналитический учет нужно организовать таким образом, чтобы можно было получить данные о том, какую сумму предприятие должно выплатить каждому из учредителей (акционеров).

Пример 63. Строительная фирма ЗАО "Салют" (г. Москва) применяет обычную систему налогообложения и по итогам 2008 г. получило прибыль в размере 350 000 руб. Организация заплатила налог на прибыль, равный 84 000 руб.

Собрание учредителей ЗАО "Салют" состоялось 1 марта 2009 г. На нем было решено всю прибыль, которая осталась после уплаты налогов, направить на выплату дивидендов. Сумма чистой прибыли организации составила 266 000 руб. (350 000 руб. - 84 000 руб.).

На основе этого решения бухгалтер распределил дивиденды между учредителями ЗАО "Салют". Всего уставный капитал общества разделен на 200 акций. Из них:

- 100 акций принадлежат директору ЗАО "Салют" Петрову Н.А. (налоговый резидент Российской Федерации);

- 70 акций принадлежат гражданину Германии Краузе Р. (не является налоговым резидентом Российской Федерации);

- 30 акций принадлежат ОАО "Восход" (Россия).

Бухгалтер ЗАО "Салют" составил справку-расчет начисленных дивидендов.

Затем на основании этого документа бухгалтер сделала такие проводки:

Дебет 84 Кредит 70, субсчет "Расчеты по выплате дивидендов с Петровым",

- 133 000 руб. - начислены дивиденды Петрову;

Дебет 84 Кредит 75, субсчет "Расчеты по выплате дивидендов с Краузе",

- 93 100 руб. - начислены дивиденды Краузе;

Дебет 84 Кредит 75, субсчет "Расчеты по выплате доходов с ОАО "Восход",

- 39 900 руб. - начислены дивиденды ОАО "Восход".

При выплате дивидендов с них нужно удерживать налоги и перечислить в бюджет. В зависимости от того, кто получает дивиденды - юридическое или физическое лицо, удерживают либо налог на прибыль организаций, либо налог на доходы физических лиц.

Для доходов в виде дивидендов по налогу на доходы физических лиц предусмотрены особые ставки налога.

Какие налоги необходимо удерживать при выплате дивидендов, показано в таблице.

Получатель дивидендов	Налог	Ставка	Основание	Когда перечислять в бюджет	Основание
Гражданин: - резидент	Налог на доходы физических лиц	9%	Пункт 4 ст. 224 Налогового кодекса РФ	В день, когда сумма дивидендов получена в банке или перечислена на счета учредителей	Пункт 6 ст. 226 Налогового кодекса РФ
- нерезидент	Налог на доходы физических лиц	30%	Пункт 3 ст. 224 Налогового кодекса РФ		
Организация: - российская	Налог на прибыль	9%	Подпункт 1 п. 3 ст. 284 Налогового кодекса РФ	В течение десяти дней с момента выплаты дохода	Пункт 4 ст. 287 Налогового кодекса РФ

- иностранная	Налог на прибыль	15%	Подпункт 2 п. 3 ст. 284 Налогового кодекса РФ	В день выплаты дохода	Пункт 1 ст. 310 Налогового кодекса РФ
---------------	------------------	-----	---	-----------------------	---------------------------------------

Порядок расчета налога на прибыль и налога на доходы физических лиц зависит от того, получала сама организация дивиденды от других юридических лиц или нет.

В первом случае сначала из общей суммы, выдаваемой учредителям, нужно вычесть полученные дивиденды. Эту разницу надо умножить на долю в уставном капитале каждого учредителя. И уже с полученных сумм следует удержать налоги. Так поступают в отношении учредителей-резидентов.

Если же речь идет об иностранных гражданах, порядок иной.

Дело в том, что для нерезидентов установлены особые правила налогообложения полученных ими от источников в Российской Федерации дивидендов. Так, если источником выплаты дивидендов является российская организация или действующее в Российской Федерации постоянное представительство иностранной организации, а получателем - физическое лицо, не являющееся налоговым резидентом РФ, то этот источник исчисляет и удерживает сумму налога на доходы физических лиц с суммы дивидендов по ставке 30 процентов. При этом сумма налога на прибыль организаций, относящегося к части прибыли, распределяемой в виде дивидендов в пользу физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации, к зачету в счет уплаты налога на доходы физических лиц не принимается.

Во втором случае, чтобы рассчитать налоги, необходимо просто умножить доходы, начисленные каждому из учредителей на указанные выше ставки.

Может получиться и так, что организация получила дивидендов больше, чем распределяет. В этом случае ни налог на доходы физических лиц в отношении резидентов, ни налог на прибыль начислять не нужно.

Пример 64. Воспользуемся условиями предыдущего примера, но несколько изменим их. Напомним, что по итогам 2007 г. бухгалтер строительной компании ЗАО "Салют" начислил учредителям дивиденды в сумме 266 000 руб. Из них:

- Петрову - 133 000 руб.;
- Краузе - 93 100 руб.;
- ОАО "Восход" - 39 900 руб.

В феврале 2008 г. общество и само получило 150 000 руб. дивидендов от ООО "Заря".

Чтобы рассчитать налоги, бухгалтер определил сумму дивидендов, с которой нужно удержать налог по ставке 9%:

266 000 руб. - 93 100 руб. = 172 900 руб.

Затем он уменьшил ее на те дивиденды, которые получила сама организация:

172 900 руб. - 150 000 руб. = 22 900 руб.

Далее бухгалтер определил, с какой суммы удерживать налог у Петрова:

22 900 руб. : 200 акций x 100 акций = 11 450 руб.

Значит, с дохода Петрова следует удержать налог на доходы физических лиц в сумме:

11 450 руб. x 9% = 1031 руб.

Так же бухгалтер поступил и с дивидендами ОАО "Восход". Сначала он узнал, с какой суммы нужно удержать налог на прибыль:

22 900 руб. : 200 акций x 30 акций = 3435 руб.

После этого рассчитал налог. Он составил 309 руб. (3435 руб. x 9%).

А с дохода Краузе налог удержали по ставке 30%. Сумма налога составила 27 930 руб. (93 100 руб. x 30%).

2. Налогообложение дивидендов, полученных от источников за пределами Российской Федерации.

Сумма налога в отношении дивидендов, полученных от источников за пределами России, определяется налогоплательщиком - резидентом РФ самостоятельно применительно к каждой сумме полученных дивидендов. При этом налогообложение этих доходов производится по ставке не 30, а 9 процентов.

Налогоплательщики, получающие дивиденды от источников за пределами Российской Федерации, вправе уменьшить сумму налога, исчисленную в соответствии с настоящей главой, на сумму налога, исчисленную и уплаченную по месту нахождения источника дохода, только в случае, если источник дохода находится в иностранном государстве, с которым заключен договор (соглашение) об избежании двойного налогообложения.

По состоянию на 1 января 2007 г. действовали (вступили в силу) договоры (соглашения об избежании двойного налогообложения) между Российской Федерацией и следующими странами:

1. Австралия	24. Канада	47. Румыния
2. Австрия	25. Катар	48. Сирия
3. Азербайджан	26. Кипр	49. Словакия
4. Албания	27. Киргизия	50. Словения
5. Армения	28. Китай	51. США
6. Белоруссия	29. КНДР	52. Таджикистан
7. Бельгия	30. Корея	53. Туркменистан
8. Болгария	31. Кувейт	54. Турция
9. Великобритания	32. Ливан	55. Узбекистан
10. Венгрия	33. Литва	56. Украина
11. Вьетнам	34. Люксембург	57. Филиппины
12. Германия	35. Македония	58. Финляндия
13. Дания	36. Малайзия	59. Франция
14. Египет	37. Мали	60. Хорватия
15. Израиль	38. Марокко	61. Чехия
16. Индия	39. Молдова	62. Швейцария
17. Индонезия	40. Монголия	63. Швеция
18. Иран	41. Намибия	64. Шри-Ланка
19. Ирландия	42. Нидерланды	65. ЮАР
20. Исландия	43. Новая Зеландия	66. Югославия (Сербия и Черногория)
21. Испания	44. Норвегия	67. Япония
22. Италия	45. Польша	
23. Казахстан	46. Португалия	

При этом, если сумма налога, уплаченная по месту нахождения источника дохода, превышает сумму налога, исчисленную по правилам гл. 23 Налогового кодекса РФ, полученная разница не подлежит возврату из бюджета.

НДФЛ с доходов, полученных в виде материальной выгоды.

Налоговый кодекс в целях исчисления налога на доходы физических лиц определяет следующие случаи, когда налогоплательщик получает материальную выгоду.

1. Материальная выгода от экономии на процентах за пользование налогоплательщиком заемными (кредитными) средствами, полученными от организаций или индивидуальных предпринимателей.

Исключение - материальная выгода, полученная по операциям с кредитными картами в течение беспроцентного периода, установленного в договоре о предоставлении кредитной карты.

2. Материальная выгода, полученная от приобретения товаров (работ, услуг) в соответствии с гражданско-правовым договором у физических лиц, организаций и индивидуальных предпринимателей, являющихся взаимозависимыми по отношению к налогоплательщику.

3. Материальная выгода, полученная от приобретения ценных бумаг. Рассмотрим каждую из этих ситуаций подробно.

Экономия на процентах за пользование заемными (кредитными) средствами.

Материальная выгода - сумма экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных (кредитных) от организаций или индивидуальных предпринимателей средств на льготных условиях - определяется следующим образом:

- по рублевым займам - как превышение суммы процентов за пользование заемными средствами, выраженными в рублях, исчисленной исходя из 3/4 действующей ставки рефинансирования, установленной Центральным банком РФ на дату получения таких средств, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора;

- по валютным займам - как превышение суммы процентов за пользование заемными средствами, выраженными в иностранной валюте, исчисленной исходя из 9% годовых, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора.

При определении суммы материальной выгоды применяется ставка рефинансирования Центрального банка РФ, установленная на дату получения заемных (кредитных) средств, независимо от того, менялась ли она в течение срока пользования этими средствами.

Ставка рефинансирования Центрального банка РФ составляет 11 процентов годовых.

Налоговая база при получении материальной выгоды в виде экономии на процентах определяется в день уплаты процентов по полученным заемным (кредитным) средствам (но не реже чем один раз в календарный год).

Материальная выгода определяется только в том случае, если заемные средства получены по договору займа или кредита.

Заем - передача в собственность денег или других вещей, определенных родовыми признаками, заимодавцем заемщику с условием возврата заемщиком суммы займа или равного

количества других полученных им вещей того же рода и качества на основании заключенного договора между участниками сделки (ст. 807 Гражданского кодекса РФ).

Договор займа между гражданами должен быть заключен в письменной форме, если его сумма превышает не менее чем в 10 раз минимальный размер оплаты труда, а если займодавцем является юридическое лицо - независимо от суммы (п. 1 ст. 808 Гражданского кодекса РФ). В остальных случаях договор займа может быть заключен в устной форме. Договор займа считается заключенным с момента передачи денег или других вещей.

Кредит - предоставление банком или иной кредитной организацией (кредитором) денежных средств (кредита) заемщику в размере и на условиях, предусмотренных договором, с возвратом заемщиком полученной денежной суммы и уплатой им процентов по кредиту (ст. 819 Гражданского кодекса РФ).

Таким образом, кредитный договор заключается в ограниченных случаях, поскольку кредиторами по такому договору могут выступать только банки или другие кредитные учреждения, а кредитные средства могут выдаваться лишь в денежной форме. В отличие от договора займа кредитный договор должен всегда заключаться в письменной форме. Несоблюдение письменной формы влечет недействительность такого договора, и он считается ничтожным (ст. 820 Гражданского кодекса РФ).

Материальная выгода, полученная от экономии на процентах за пользование налогоплательщиком заемными (кредитными) средствами, облагается налогом по ставке 35 процентов (п. 2 ст. 224 Налогового кодекса РФ).

Исключение из этого правила составляют "доходы в виде материальной выгоды, полученной на экономии на процентах за пользование налогоплательщиками целевыми займами (кредитами), полученных от кредитных и иных российских организаций и фактически израсходованными ими на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры или доли (долей) в них, на основании документов, подтверждающих целевое использование таких средств".

В этом случае полученная налогоплательщиком - резидентом РФ материальная выгода облагается налогом на доходы физических лиц по ставке 13 процентов.

Обратите внимание! У физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами РФ, налог на доходы с сумм материальной выгоды в виде экономии на процентах удерживается по ставке 30 процентов (п. 3 ст. 224 Налогового кодекса РФ).

При определении суммы материальной выгоды в виде экономии на процентах за пользование заемными (кредитными) средствами, подлежащей налогообложению по ставке 35 процентов, налоговые вычеты не предоставляются (п. 4 ст. 210 Налогового кодекса РФ).

Рассчитать налог с материальной выгоды и перечислить эту сумму в бюджет должен налоговый агент - организация или индивидуальный предприниматель, предоставившие физическому лицу заем (кредит) на льготных условиях.

Налог может быть удержан из любых других доходов работника, которые он получает в организации или у предпринимателя (например, из суммы зарплаты, выданной деньгами, дивидендов, материальной помощи и т.д.), при первой выплате дохода в денежной форме. При этом удерживаемая сумма налога не может превышать 50 процентов от суммы выплат, причитающихся к выдаче работнику.

Обратите внимание! Обязанности налогового агента возложены на организацию ст. 226 Налогового кодекса РФ и для их исполнения не требуется получения доверенностей от физических лиц на удержание и перечисление налога.

Если же работник других доходов в организации не получает или срок, в течение которого налог может быть удержан, превышает 12 месяцев, налоговый агент должен сообщить об этом в свою налоговую инспекцию (по форме 2-НДФЛ) и указать сумму задолженности физического лица по налогу. Сделать это нужно не позднее одного месяца после получения работником дохода.

Пример 65. А.В. Яковлев работает в строительной компании ЗАО "Восход" экспедитором с окладом 10 000 руб. в месяц. Детей у Яковлева нет. ЗАО "Восход" является для Яковлева основным местом работы.

Яковлев подал в бухгалтерию строительной организации заявление на получение стандартного налогового вычета в 400 руб., предусмотренного пп. 3 п. 1 ст. 218 Налогового кодекса РФ (права на получение стандартных налоговых вычетов, предусмотренных пп. 1 и 2 п. 1 ст. 218 Налогового кодекса РФ, Яковлев не имеет). Зарплата в ЗАО "Восход" выдается сотрудникам 6-го числа следующего месяца.



Кроме того, 16 января ЗАО "Восход" выдало Яковлеву беспроцентный заем до конца месяца. Деньги Яковлев полностью вернул 31 января.

Бухгалтер ЗАО "Восход" сделал следующий расчет.

Сумма дохода, подлежащего налогообложению по ставке 13%, полученного Яковлевым в январе, составила 10 000 руб.

Сумма НДФЛ, подлежащего удержанию из доходов работника за январь по ставке 13%, составила:

$(10\,000 \text{ руб.} - 400 \text{ руб.}) \times 13\% = 1248 \text{ руб.}$

Кроме этого, бухгалтер рассчитал сумму материальной выгоды, полученной Яковлевым от использования льготного займа.

Ставка рефинансирования на момент получения займа составляла 12 процентов годовых. Сумму материальной выгоды бухгалтер рассчитал так:

$10\,000 \text{ руб.} \times 12\% \times 3/4 : 365 \text{ дн.} \times 15 \text{ дн.} = 36,99 \text{ руб.},$

где 365 дней - количество дней в году, а 15 дней - продолжительность договора займа.

Таким образом, сумма дохода, подлежащего налогообложению по ставке 35%, полученного Яковлевым в январе, составила 36,99 руб.

Сумма НДФЛ, подлежащего удержанию из доходов работника за январь по ставке 35%, составила:

$36,99 \text{ руб.} \times 35\% = 13 \text{ руб.}$

Таким образом, "на руки" работник получил:

$10\,000 \text{ руб.} - 1248 \text{ руб.} - 13 \text{ руб.} = 8739 \text{ руб.}$

Сумма удержанного налога на доходы физических лиц составила 1261 руб.  $(1248 + 13)$ .

Бухгалтер ЗАО "Восход" сделал в учете следующие проводки.

16 января:

Дебет 73, субсчет "Расчеты по предоставленным займам", Кредит 50

- 10 000 руб. - выдан Яковлеву беспроцентный заем;

31 января:

Дебет 50 Кредит 73, субсчет "Расчеты по предоставленным займам",

- 10 000 руб. - Яковлев вернул заем в кассу организации;

Дебет 44 Кредит 70

- 10 000 руб. - начислена заработная плата работнику за январь (в составе общей суммы заработной платы по организации);

Дебет 70 Кредит 68, субсчет "Расчеты по налогу на доходы физических лиц",

- 1261 руб. - удержан налог на доходы физических лиц;

6 февраля:

Дебет 50 Кредит 51

- 8739 руб. - получены в банке денежные средства на оплату труда за январь (в составе общей суммы заработной платы по организации);

Дебет 70 Кредит 50

- 8739 руб. - выдана заработная плата работнику за минусом удержанного налога (в составе общей суммы заработной платы по организации);

Дебет 68, субсчет "Расчеты по налогу на доходы физических лиц",

Кредит 51

- 1261 руб. - налог на доходы физических лиц перечислен в бюджет (в составе общей суммы платежа по организации).

Если заем выдается на несколько лет, а возврат денежных средств в полной сумме осуществляется по окончании срока договора займа, налоговая база при получении материальной выгоды в виде экономии на процентах определяется по состоянию на последний день календарного года.

Обратите внимание! Материальная выгода не определяется в следующих случаях:

- если заемные средства получены налогоплательщиком от физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями;

- при заключении налогоплательщиком договора коммерческого кредита, определяемого ст. 823 Гражданского кодекса РФ, либо договора приобретения товара в кредит или рассрочку;

- в случае несвоевременного возврата работником организации выданных ему ранее подотчетных сумм.

Аргументируем последнее утверждение.

Работники, получившие наличные деньги под отчет, обязаны не позднее трех рабочих дней по истечении срока, на который они выданы, предъявить в бухгалтерию организации отчет об израсходованных суммах и произвести окончательный расчет по ним. Такой порядок

устанавливает п. 11 Порядка ведения кассовых операций в Российской Федерации, утвержденного Решением Совета директоров Центрального банка РФ от 22 сентября 1993 г. N 40.

Следовательно, несвоевременный возврат денег подотчетным лицом в кассу организации является нарушением Порядка ведения кассовых операций. Однако никакого наказания за это нарушение действующее законодательство не предусматривает.

Кроме того, приказом руководителя организации может быть установлен любой срок, на который выдаются деньги под отчет, например, 60 или 90 дней. Это позволит не только избежать нарушения кассовой дисциплины, но и претензий налоговиков. Однако в любом случае материальная выгода у работника не возникает.

Даже если полученные под отчет деньги работник в установленный срок не вернул, к нему не переходит право собственности на них. Следовательно, не возвращенные в срок денежные средства не являются доходом подотчетного лица. (Такой доход может возникнуть только в том случае, если не возвращенные в срок денежные средства будут списаны с работника за счет средств организации.)

Не возникает в этом случае и материальной выгоды. Как уже было указано выше, договор займа должен быть заключен в письменной форме. При выдаче же денег под отчет такой договор не заключается, и заемные отношения между организацией и работником отсутствуют. Поэтому нет оснований исчислять материальную выгоду в виде экономии на процентах. У работника лишь образуется задолженность по возврату полученных от организации под отчет денежных средств.

Приобретение товаров на льготных условиях.

Материальная выгода возникает, если человек покупает по льготным ценам товары (работы, услуги) у организации (индивидуального предпринимателя), по отношению к которой он является взаимозависимым лицом.

Сумма материальной выгоды в данной ситуации определяется как превышение цены идентичных (однородных) товаров (работ, услуг), реализуемых в обычных условиях этой организацией (индивидуальным предпринимателем), над ценами реализации товаров (работ, услуг) налогоплательщику.

Налог с полученной суммы материальной выгоды уплачивается налогоплательщиками - налоговыми резидентами РФ по ставке 13 процентов, а налогоплательщиками, не являющимися налоговыми резидентами РФ, - по ставке 30 процентов.

Согласно п. 1 ст. 20 Налогового кодекса РФ взаимозависимыми считаются организации или физические лица, если отношения между ними влияют на их экономическую деятельность. Такая ситуация возможна, когда:

- одна организация прямо или косвенно (например, через дочернее предприятие) владеет более чем 20 процентами уставного капитала другой организации;
- одно физическое лицо подчиняется другому по должностному положению (например, директор предприятия и один из работников, начальник отдела и его подчиненный);
- физические лица являются супругами или родственниками, усыновителем и усыновленным, попечителем и опекаемым.

Обратите внимание! Других формальных оснований, по которым предприятия автоматически признаются взаимозависимыми, Налоговый кодекс РФ не предусматривает. Поэтому, пока обратное не будет доказано в суде, организация и ее работники не признаются взаимозависимыми лицами.

Таким образом, если буквально следовать нормам Налогового кодекса, налоговики не имеют права рассчитывать материальную выгоду, если предприятие продает продукцию своим работникам по льготным ценам.

Однако суд может признать лица взаимозависимыми и в других случаях. Правда, для этого налоговики должны доказать суду, что отношения между данными лицами повлияли на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг). На это указывает п. 2 ст. 20 Налогового кодекса РФ.

К сожалению, существующая арбитражная практика говорит о том, что судьи во многих случаях признают организацию и ее работников взаимозависимыми лицами. Например, в Информационном письме Высшего Арбитражного Суда РФ от 17 марта 2003 г. N 71 указывается, что с учетом конкретных обстоятельств могут быть признаны взаимозависимыми юридическое лицо и его директор.

Еще хуже обстоит дело, если товар продаст своему работнику индивидуальный предприниматель. Тогда материальную выгоду необходимо будет подсчитать. Ведь в этом случае работник подчиняется предпринимателю, и значит, согласно ст. 20 Налогового кодекса РФ, они считаются взаимозависимыми лицами.

Пример 66. Индивидуальный предприниматель, занимающийся генподрядом, продавал своим работникам некоторые стройматериалы по ценам ниже тех, по которым материалы с аналогичными характеристиками продавались сторонним покупателям.

В этом случае индивидуальный предприниматель как налоговый агент должен определить материальную выгоду как превышение цены реализации идентичных стройматериалов сторонним покупателям (не являющимся для предпринимателя взаимозависимыми лицами) над ценами реализации стройматериалов своим работникам.

Расчет должен производиться для каждого работника, купившего материалы по льготной цене. Налог придется исчислить с полученной каждым работником - резидентом РФ - суммы материальной выгоды по ставке 13 процентов.

Поэтому, чтобы минимизировать возможные фискальные риски, нужно избегать ситуации, когда организация (индивидуальный предприниматель) продает товары своим работникам по льготным ценам.

Приобретение ценных бумаг.

Материальная выгода, полученная от приобретения ценных бумаг, - это разница между суммой, которую покупатель - физическое лицо за них уплатил, и рыночной ценой бумаг с учетом предельной границы колебаний этой цены. Так записано в п. 4 ст. 212 Налогового кодекса РФ. Налог с такой материальной выгоды может платить как покупатель ценных бумаг, так и его уполномоченный представитель - организация, продавшая эти бумаги. При этом рыночную цену бумаги нужно брать на тот день, когда была заключена сделка.

Порядок определения рыночной цены и предельной границы ее колебаний утвержден Постановлением ФКЦБ России от 24 декабря 2003 г. N 03-52/пс. Причем в этом документе речь идет только об эмиссионных ценных бумагах, которые обращаются на организованном рынке. А значит, если работник приобрел у фирмы бумаги, которые на таком рынке не обращаются (например, нефинансовые векселя), то о материальной выгоде говорить не приходится.

Рыночные цены ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке, можно узнать у организаторов торгов или на их сайтах в Интернете. Предельную же границу колебаний рыночной цены ФКЦБ установила равной 20 процентам.

В данной ситуации налог с суммы полученной налогоплательщиком материальной выгоды исчисляется по ставке 13 процентов.

НДФЛ с доходов, выплаченных иностранцам.

Под иностранцами законодательство понимает жителей как дальнего, так и ближнего зарубежья (страны СНГ и Прибалтики).

Особенности оформления иностранцев на работу.

При приеме на работу иностранца возможны две ситуации.

Ситуация первая: на работу берут иностранца, у которого есть разрешение на временное проживание либо вид на жительство на территории России. В этом случае надо просто оформить с работником трудовой или гражданско-правовой договор.

Ситуация вторая: организация сама приглашает иностранного работника из-за рубежа. То есть иностранец имеет статус временно прибывающего в Россию. Тогда, прежде чем принять иностранца на работу, фирма должна оформить целый ряд дополнительных документов:

- заключение о целесообразности использования иностранных работников (эту бумагу нужно получить в территориальном центре занятости);

- заключение о количестве иностранцев, которые могут работать в организации (его выдает региональная межведомственная комиссия по вопросам привлечения иностранных работников).

Затем придется получить разрешение на привлечение и использование иностранных работников. Такое разрешение выдают сроком на один год. В нем оговаривается, сколько иностранцев и на какие вакантные места может принять организация. Разрешение выдают:

- для граждан ближнего зарубежья - в региональном подразделении по делам миграции МВД России;

- для граждан дальнего зарубежья - в Федеральной миграционной службе.

За каждого иностранного работника придется заплатить госпошлину. Кроме того, для иностранцев, которых вы пригласили, необходимо получить разрешения на работу. Выдадут их также в региональном подразделении по делам миграции МВД России.

Расчет налога на доходы, выплаченные иностранным гражданам.

С заработной платы иностранного работника организация должна удержать налог на доходы физических лиц. Но прежде чем это сделать, нужно определить, является ли иностранец налоговым резидентом РФ или нет. Налоговым резидентом признается тот, кто находится на территории России не менее 183 дней в календарном году.

Чтобы правильно определить срок пребывания иностранца на территории России, необходимо использовать правила, установленные ст. 6.1 Налогового кодекса РФ. Так, согласно этой статье, "течение срока, исчисляемого годами, месяцами, неделями или днями, начинается на

следующий день после календарной даты или наступления события, которыми определено его начало".

Это означает, что отсчет срока фактического нахождения физического лица на российской территории начинается на следующий день после того дня, как этот человек прибыл в Россию. А отсчет срока нахождения физического лица за пределами территории Российской Федерации начинается со следующего дня после его отъезда за границу.

Даты отъезда и прибытия человека на территорию Российской Федерации устанавливаются по отметкам паспортного контроля в документе, удостоверяющем личность. Для иностранных граждан и лиц без гражданства - это документ, удостоверяющий личность гражданина и признаваемый в Российской Федерации в этом качестве.

Если же отметки паспортного контроля в удостоверяющем личность документе отсутствуют, то могут приниматься любые документы, удостоверяющие фактическое количество дней пребывания человека на территории России.

Пример 67. Гражданин Латвии Н. Бразаускас 31 августа 2007 г. приехал в Россию для работы в иностранном представительстве строительной фирмы, расположенном в Москве. Здесь он проработал до 30 апреля 2008 г. Бразаускас выехал за пределы Российской Федерации 1 мая 2008 г. и до конца года в Россию больше не возвращался.

Период пребывания Бразаускаса в России приходится на два налоговых периода:

- 2007 г.: с 1 сентября по 31 декабря 2006 г. (всего 122 дня);

- 2008 г.: с 1 января по 30 апреля 2007 г. (всего 120 дней). Несмотря на то что общее время пребывания Бразаускаса в России составило более 183 дней, налоговый статус следует определять за каждый налоговый период (то есть за каждый календарный год) отдельно.

Поэтому в данном случае иностранный гражданин не является налоговым резидентом ни в 2007, ни в 2008 г.

Если иностранный работник признан налоговым резидентом, при налогообложении выплаченных ему доходов применяется налоговая ставка 13 процентов. Кроме того, работник имеет право на налоговые вычеты. В противном случае налог придется удерживать по ставке 30 процентов, а налоговые вычеты работнику не положены.

Обратите внимание! Иностранец, который устраивается на работу в начале года, может быть признан налоговым резидентом, если он по состоянию на 1 января имеет вид на жительство или разрешение на временное проживание в России. Следовательно, работодатель может сразу рассматривать такого работника как резидента и, соответственно, удерживать с него налог по ставке 13 процентов (Письмо Минфина России от 15 августа 2005 г. N 03-05-01-03/82).

Пример 68. Строительная компания ООО "Заря" 5 января приняла на работу в качестве маркетолога гражданина Польши, не имеющего вида на жительство или разрешение на временное проживание в России. Следовательно, по налоговому законодательству работник признается налоговым нерезидентом РФ. А раз так, с зарплаты работника бухгалтер ООО "Заря" должен удерживать налог на доходы физических лиц по ставке 30 процентов.

Оклад работника в ООО "Заря" составил 10 000 руб. (в том числе и в январе). Таким образом, ежемесячная сумма налога составила:

$10\,000 \text{ руб.} \times 30\% = 3000 \text{ руб.}$

В учете бухгалтер организации ежемесячно (с января по июнь) делал такие записи:

Дебет 44 Кредит 70

- 10 000 руб. - начислена зарплата иностранному работнику;

Дебет 70 Кредит 68, субсчет "Расчеты по налогу на доходы физических лиц",

- 3000 руб. - удержан налог на доходы физических лиц;

Дебет 70 Кредит 50

- 7000 руб. (10 000 - 3000) - выплачена зарплата за минусом удержанного налога на доходы физических лиц.

5 июля истекло 183 дня пребывания работника в Российской Федерации. Это можно подтвердить трудовым договором и табелями учета рабочего времени. Поэтому бухгалтер ООО "Заря" пересчитал налог исходя из ставки 13 процентов. Кроме того, теперь работнику могут быть предоставлены стандартные налоговые вычеты в сумме 400 руб. в месяц (чтобы упростить пример, предполагаем, что детей у работника нет).

При этом сумма налога за период с января по июнь составит:

$(10\,000 \text{ руб.} \times 6 \text{ мес.} - 400 \text{ руб.} \times 2 \text{ мес.}) \times 13\% = 7696 \text{ руб.}$

То есть переплата такова:

$3000 \text{ руб.} \times 6 \text{ мес.} - 7696 \text{ руб.} = 10\,304 \text{ руб.}$

На эту сумму бухгалтер сделал такую проводку:

Дебет 70 Кредит 68, субсчет "Расчеты по налогу на доходы физических лиц",

- 10 304 руб. - сторнирована сумма переплаченного налога.

Начиная с июля при расчете заработной платы бухгалтер будет исходить из того, что доходы от исполнения трудовых обязанностей налогоплательщиков - резидентов РФ облагаются налогом по ставке 13 процентов. Сумма переплаты может быть возвращена работнику. Для этого иностранец должен написать соответствующее заявление (п. 1 ст. 231 Налогового кодекса РФ).

Вернуть налог работодатель теоретически может двумя способами.

Первый - самый простой - заключается в том, что организация перестает удерживать налог, пока задолженность перед работником не будет погашена.

Второй способ - сразу вернуть иностранцу весь долг. Правда, прежде искомую сумму необходимо вернуть из бюджета, подав в налоговую инспекцию соответствующее заявление. Как вы понимаете, эта процедура может оказаться достаточно сложной, поскольку налоговая инспекция, скорее всего, предложит зачесть переплату в счет будущих платежей. А возвращать налог за счет собственных средств работодатель не может, поскольку это запрещено законодательством (п. 9 ст. 226 Налогового кодекса РФ). То есть на практике второй способ может свестись к первому. Если же до конца календарного года предприятию не удастся вернуть сотруднику весь налог, иностранец сможет это сделать самостоятельно, подав по итогам года в налоговую инспекцию декларацию.

Обратите внимание! Продолжать возвращать налог за 2007 г. из доходов, полученных иностранцем в 2008 г. (при условии, что трудовые отношения с ним будут продолжены), организация не сможет, поскольку это уже будут начисления другого налогового периода.

Возможна и обратная ситуация: иностранец, который на начало года был признан налоговым резидентом, расторгнул контракт и уехал из России еще до того, как прошло 183 дня. В этом случае налог придется пересчитать по повышенной ставке. Причем если организация по каким-либо причинам не может удержать с работника доначисленные суммы, то она должна сообщить об этом в свою налоговую инспекцию.

Обратите внимание! Вообще не облагаются налогом доходы следующих категорий иностранных граждан.

1. Главы, а также персонал представительств иностранного государства, имеющие дипломатический и консульский ранг, члены их семей, проживающие вместе с ними, если они не являются гражданами Российской Федерации, за исключением доходов от источников в Российской Федерации, не связанных с дипломатической и консульской службой этих физических лиц.

2. Административно-технический персонал представительств иностранного государства и члены их семей, проживающие вместе с ними, если они не являются гражданами Российской Федерации или не проживают в Российской Федерации постоянно, за исключением доходов от источников в Российской Федерации, не связанных с работой указанных физических лиц в этих представительствах.

3. Обслуживающий персонал представительств иностранного государства, которые не являются гражданами Российской Федерации или не проживают в Российской Федерации постоянно, полученные ими по своей службе в представительстве иностранного государства.

4. Сотрудники международных организаций - в соответствии с уставами этих организаций.

Это правило действует в случае, если законодательством соответствующего иностранного государства установлен аналогичный порядок, либо если такая норма предусмотрена международным договором (соглашением) Российской Федерации.

Доходы, не подлежащие налогообложению.

Налоговый кодекс предусматривает, что для определения налоговой базы по НДФЛ не учитывается достаточно большой перечень доходов. Эти доходы перечислены в ст. 217 Налогового кодекса РФ. Среди них:

- доходы, полностью освобождаемые от налогообложения (п. п. 1 - 27 и п. п. 29 - 32 ст. 217 Налогового кодекса РФ);

- доходы, частично освобождаемые от налогообложения (п. п. 28 и 33 ст. 217 Налогового кодекса РФ).

Отдельный вид доходов, полностью освобождаемых от налогообложения - доходы, полученные от членов семьи и близких родственников.

Статьей 208 Налогового кодекса РФ установлено особое правило, когда полученный физическим лицом доход не признается объектом обложения налогом на доходы физических лиц.

К ним, в частности, отнесены доходы от операций, связанных с имущественными и неимущественными отношениями физических лиц, признаваемых членами семьи или близкими родственниками в соответствии с Семейным кодексом РФ (за исключением доходов, полученных указанными физическими лицами в результате заключения между этими лицами договоров гражданско-правового характера или трудовых соглашений).

В соответствии со ст. 2 Семейного кодекса Российской Федерации членами семьи признаются супруги, родители и дети (усыновители и усыновленные). Близкими родственниками являются родители и дети; бабушка, бабушка и внуки; полнородные и неполнородные (имеющие общих отца или мать) братья и сестры.

Если между членами семьи и (или) близкими родственниками заключен договор гражданско-правового характера или трудовое соглашение, то доходы, получаемые одной из сторон по такому договору, являются объектом налогообложения.

Таким образом, объекта налогообложения не возникает при получении дохода от операций, связанных с имущественными и неимущественными отношениями членов семьи или близких родственников, только в том случае, когда эти отношения не оформлены договором гражданско-правового характера.

Сфера применения льготного режима налогообложения в данном случае достаточно невелика. Она ограничивается отношениями, которые регулируются брачным договором, имущественными правами ребенка, алиментными обязательствами членов семьи и т.д.

Отчетность по налогу на доходы физических лиц.

По налогу на доходы физических лиц предусмотрены три отчетные формы: 1-НДФЛ, 2-НДФЛ и 3-НДФЛ.

Форма 1-НДФЛ.

В течение года все организации должны вести учет доходов своих сотрудников в специальной налоговой карточке по форме 1-НДФЛ "Налоговая карточка по учету доходов и налога на доходы физических лиц".

Форма 1-НДФЛ ведется отдельно по каждому человеку, которому организация выплачивала доход. На основании этой карточки заполняется справка о доходах работника по форме 2-НДФЛ.

Однако обратите внимание: оштрафовать организацию за то, что ее бухгалтерия карточки по форме 1-НДФЛ не ведет, налоговики не могут. В этом случае заполнять форму 2-НДФЛ можно на основании расчетно-платежных ведомостей или иных документов.

Аргументы следующие. Статья 120 Налогового кодекса РФ предусматривает штраф за грубое нарушение правил учета доходов и расходов, под которым в том числе понимается отсутствие первичных документов. При этом первичными являются документы, на основании которых ведется бухгалтерский учет. В то же время карточка по форме 1-НДФЛ является регистром налогового учета, поэтому штрафовать за ее отсутствие налоговики не вправе.

Подтверждение такой позиции - Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 7 октября 2003 г. N 4243/03. Более того, сами налоговики согласились с арбитрами и признали, что штрафовать за неведение налоговых карточек нельзя. В своем Письме от 12 мая 2004 г. N 14-3-03/1712-6 они не только разослали текст упомянутого судебного решения, но и отменили абз. 5 - 13 п. 2 Письма МНС России от 28 сентября 2001 г. N ШС-6-14/734, в которых предписывалось взимать штрафы в таких случаях. Правда, вести карточки по форме 1-НДФЛ налоговики все же рекомендуют.

Форма 2-НДФЛ.

По форме 2-НДФЛ "Справка о доходах физического лица" налоговые агенты - организации и индивидуальные предприниматели - должны представлять в налоговую инспекцию сведения о доходах физических лиц.

Общий порядок заполнения и представления формы 2-НДФЛ.

Налоговые агенты должны представлять справки по форме 2-НДФЛ в такие сроки:

- ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 2 ст. 230 Налогового кодекса РФ);

- в течение одного месяца с момента, когда налоговый агент не смог удержать у физического лица исчисленную сумму налога (п. 5 ст. 226 Налогового кодекса РФ).

Кроме того, налоговый агент обязан выдать справку физическому лицу на основании его заявления. Это следует из п. 3 ст. 230 Налогового кодекса РФ.

В налоговую инспекцию справки представляются на бумажных носителях (если в течение года налоговый агент выплатил доходы не более чем 10 физическим лицам) или в электронном виде (п. 2 ст. 230 Налогового кодекса РФ).

К справкам (или к дискете) нужно приложить два экземпляра специального реестра (перечня всех представляемых справок). Налоговый инспектор в вашем присутствии должен проверить дискету, произвести автоматизированный контроль представленных данных и сформировать два экземпляра протокола приема сведений о доходах физических лиц на магнитных носителях.

Бланк 2-НДФЛ утвержден Приказом ФНС России от 13 октября 2006 г. N САЭ-3-04/706@ "Об утверждении формы сведений о доходах физических лиц".

Когда форму 2-НДФЛ заполнять не нужно.

Обратите внимание: есть случаи, когда организация, выплатив доход, справку 2-НДФЛ представлять не должна. Вот основные случаи.

1. Выплаты индивидуальным предпринимателям.

Если организация выплачивает доход предпринимателю (например, закупает у него товар), удерживать с этих выплат налог на доходы физических лиц не нужно. Дело в том, что согласно п. 2 ст. 227 Налогового кодекса РФ предприниматели исчисляют и платят НДФЛ самостоятельно. Следовательно, представлять на предпринимателей сведения по форме 2-НДФЛ нет необходимости. Такой подход подтверждает и арбитражная практика (см. Постановления ФАС Московского округа от 19 августа 2003 г. N КА-А40/5643-03 и ФАС Уральского округа от 19 ноября 2003 г. N Ф09-3883/03-АК).

А как бухгалтер узнает, что организация покупала товары именно у предпринимателя? В соответствии с п. 2 ст. 230 Налогового кодекса РФ для этого предъявляются документы, подтверждающие его государственную регистрацию и постановку на учет в налоговой инспекции. Подчеркнем, именно предъявить. Таким образом, у организации нет необходимости снимать с этих документов ксерокопии или переписывать их номера (хотя на практике, чтобы избежать возможных претензий при проверке, это все же лучше сделать). Подтвердить, что доход выплачен именно предпринимателю, организация может и другими документами, например договором, счетом-фактурой, накладной или кассовым чеком.

Однако даже если организация не докажет, что продавец товаров является индивидуальным предпринимателем, обязанность по представлению формы 2-НДФЛ у нее все равно не возникнет. Ведь физические лица, продавшие свое имущество, сведения о доходах подают самостоятельно (пп. 2 п. 1 ст. 228 Налогового кодекса РФ).

2. Выплата выигрышей по результатам игр, основанных на риске.

Если человек выиграл в казино, лотерее, тотализаторе, на игровом автомате или в других играх, за участие в которых нужно платить (то есть в играх, основанных на риске), то рассчитать и заплатить налог на доходы физических лиц обязан он сам. Таковы требования пп. 5 п. 1 ст. 228 Налогового кодекса РФ.

Подробнее о том, как рассчитать налог с полученного выигрыша, см. раздел "НДФЛ с подарков, призов и выигрышей".

Таким образом, организации, занимающиеся игорным бизнесом, не должны представлять сведения о доходах по форме 2-НДФЛ.

Между тем и в этом случае налоговики считают, что владельцы игорных заведений и организаторы лотерей обязаны сообщать в налоговые органы сведения о выигрышах, выплаченных гражданам. Такие разъяснения приведены, в частности, в Письме МНС России от 2 июля 2004 г. N 22-1-15/1134.

Однако сложившаяся арбитражная практика позицию налоговиков не поддерживает. Достаточно привести Постановления ФАС Северо-Западного округа от 10 марта 2004 г. N А56-36529/03 и ФАС Центрального округа от 30 марта 2004 г. N А64-3383/03-7.

Логика у судей простая: раз фирма не признается налоговым агентом по отношению к физическим лицам, получившим выигрыши, следовательно, организация не обязана вести учет доходов таких граждан и представлять в налоговую инспекцию сведения об этих доходах. Таким образом, заполнять справки по форме 2-НДФЛ нужно только в том случае, если у фирмы есть обязанность удержать налог.

Форма 3-НДФЛ.

Форму 3-НДФЛ "Налоговая декларация по налогу на доходы физических лиц" по итогам отчетного года должны заполнить и представить в налоговую инспекцию определенные категории налогоплательщиков. Подробно о том, кто эти налогоплательщики, в каких случаях и как они должны заполнять декларацию, читайте в следующем разделе книги. Форма 3-НДФЛ утверждена Приказом Минфина России от 29 декабря 2007 г. N 162н.

Декларирование доходов.

Кто должен сдавать декларацию по налогу на доходы физических лиц.

Всех, кто сдает декларации по налогу на доходы физических лиц, можно разделить на две группы:

- те, кого сдавать декларацию обязывает Налоговый кодекс РФ;
- те, кто сдает декларацию по собственной инициативе, чтобы вернуть часть потраченных денег, реализовав свое право на налоговые вычеты.

На практике часто возникает вопрос: должен ли человек сдавать декларацию, если он в течение прошедшего года получал доходы не только по основному месту работы, но и по совместительству?

Ответ: нет, не должен. Даже если человек в течение года получал деньги от нескольких работодателей, подавать декларацию он не обязан. Дело в том, что каждый работодатель (фирма или индивидуальный предприниматель) должен как налоговый агент при выплате денег своему работнику удержать налог и перечислить его в бюджет. Другое дело, если человек работал по найму у частного лица, не зарегистрированного в качестве предпринимателя. В этом случае декларацию сдать придется. О том, как это сделать, читайте ниже.

Кто обязан подать декларацию по закону.

Декларацию по налогу на доходы физических лиц должны сдавать:

- индивидуальные частные предприниматели, уплачивающие налог на доходы физических лиц (предприниматели, перешедшие на упрощенную систему налогообложения или уплачивающие единый налог на вмененный доход, декларацию по налогу на доходы физических лиц сдавать не должны);

- частные нотариусы, адвокаты, детективы и другие лица, получавшие в течение отчетного года доходы от частной практики.

Кроме того, человек обязан сдать декларацию, если он в отчетном году:

- продавал свое имущество;
- получал доходы от сдачи своего имущества (например, квартиры или гаража) в аренду частному лицу, не зарегистрированному в качестве предпринимателя;
- работал по договору найма или иному гражданско-правовому договору, заключенному с человеком, который не является индивидуальным предпринимателем;
- получал доходы за границей и из-за границы;
- получал выигрыши в лотерею, на тотализаторе и в других основанных на риске играх (в том числе и в игровых автоматах);
- получал другие доходы, при выплате которых налог не был удержан.

Кто может подать декларацию, чтобы вернуть деньги, реализовав свое право на налоговые вычеты.

По собственной инициативе декларацию может сдать любой человек, который хочет вернуть часть потраченных за прошедший год денег, реализовав свое право на налоговые вычеты. Так, человек может сам подать декларацию в следующих случаях:

- если в течение года он платил за свое обучение или обучение своих детей, оплачивал медицинские услуги или покупал медикаменты либо тратил деньги на благотворительность (в этом случае человек может получить социальный налоговый вычет);

- если у него были расходы на новое строительство либо он купил жилой дом или квартиру (в этом случае человек может получить имущественный налоговый вычет, если соответствующий вычет ему в установленном порядке не предоставил работодатель);

- если в течение года человек получал вознаграждения по авторским договорам или договорам гражданско-правового характера (в этом случае можно получить профессиональный налоговый вычет, если такой вычет не был предоставлен при выплате дохода);

- если в течение прошедшего года стандартные налоговые вычеты по месту работы человеку не предоставлялись или были предоставлены в меньшем размере, чем это предусмотрено законодательством.

Кроме того, любой человек может подать декларацию и в том случае, если, по его мнению, работодатель по каким-либо причинам неправильно удержал налог с его доходов. Налоговая инспекция обязана принять эту декларацию, и если окажется, что налог был удержан в большем размере, чем полагалось, излишне удержанные деньги налогоплательщику обязаны вернуть.

Как и когда сдавать декларацию.

Декларацию о доходах нужно сдать в налоговую инспекцию по месту постоянного жительства не позднее 30 апреля по окончании налогового периода (например, декларацию за 2007 г. - не позднее 30 апреля 2008 г.). Вместе с декларацией нужно представить:

- документы, подтверждающие полученные доходы (справки от всех работодателей по форме 2-НДФЛ или другие подтверждающие документы);

- если налогоплательщик претендует на налоговые вычеты - заявления на получение этих вычетов и копии документов, подтверждающие расходы.

Предприниматели и лица, занимающиеся частной практикой, сдают документы, подтверждающие их доходы и расходы, в особом порядке (подробнее об этом читайте в разделе "Декларирование доходов, полученных от предпринимательской деятельности").

Декларацию нужно заполнить на специальных бланках. Комплект этих бланков называется "Налоговая декларация по налогу на доходы физических лиц (форма 3-НДФЛ)". Бланки можно бесплатно получить в своей налоговой инспекции, купить в книжном магазине или распечатать с компьютера. Форма декларации утверждена Приказом Минфина России N 162н.

Заполненную декларацию можно сдать в инспекцию:

- лично;
- через уполномоченного представителя;



- по почте;
- в электронном виде.

Сдача декларации лично инспектору.

Лично налоговому инспектору декларацию сдают чаще всего. Этот способ всем хорошо известен. Отметим лишь, что инспектор не вправе отказаться принять декларацию, даже если считает, что она составлена неверно. Кроме того, по просьбе налогоплательщика на втором экземпляре декларации он обязан сделать отметку, о том, что декларация принята, и проставить текущую дату. Так записано в ст. 80 Налогового кодекса РФ.

Сдача декларации через уполномоченного представителя.

Поручить сдачу декларации можно уполномоченному представителю. Им может быть любой человек или специализированная фирма. Для этого потребуются оформить доверенность, которая должна быть заверена нотариусом. Вот образец такой доверенности:

**Доверенность**  
на представление интересов налогоплательщика в отношениях  
с налоговыми органами

г. Москва

Девятнадцатого февраля две тысячи седьмого года

Я, Яковлев Андрей Викторович (паспорт N 455333 серия VI-ПК выдан ОВД "Богородское", паспортный стол N 18 г. Москвы "15" мая 1978 г.), проживающий по адресу: 107553 г. Москва, ул. Просторная, д. 3, кв. 47, в соответствии со ст. 29 Налогового кодекса РФ настоящей доверенностью уполномочиваю

Егорова Александра Сергеевича (паспорт N 9978333 серия V-МН выдан ОВД "Глушицкое", паспортный стол N 25 г. Самары "23" июля 1999 г.), проживающего по адресу: 115541 г. Москва, ул. Вольная, д. 14, кв. 41, представлять мои интересы в отношениях с налоговыми органами, а именно:

- сдавать налоговые декларации;
- получать и передавать документы;
- расписываться за меня и совершать иные действия, связанные с данным поручением.

Настоящая доверенность выдана до 30 апреля 2008 г. без права передоверия.

	Яковлев	Яковлев Андрей Викторович
Подпись	-----	-----

Настоящая доверенность удостоверена мной, Черемухиной Еленой Николаевной, нотариусом г. Москвы.

	Черемухина
Подпись	-----

Зарегистрировано в реестре за N 1Д-357

Сдача декларации по почте.

Заполненную декларацию, а также копии документов, подтверждающих доходы и налоговые вычеты, можно отправить по почте. Как записано в ст. 80 Налогового кодекса РФ, это должно быть "почтовое отправление с описью вложения". На практике это ценное письмо или бандероль с описью вложения. В этом случае днем сдачи декларации считается дата, проставленная на почтовой квитанции. Декларация будет считаться сданной вовремя, если налогоплательщик сдал ее на почту до 24.00 в последний день срока.

Этот способ сдачи экономит много времени и достаточно удобен, особенно в том случае, если вы уверены, что ваша декларация заполнена правильно и вам нет необходимости консультироваться с инспектором.

Сдача декларации в электронном виде.

Теоретически Налоговый кодекс РФ позволяет сдать декларацию по электронной почте через специализированного оператора связи. При этом электронная форма декларации должна быть заверена электронной цифровой подписью.

Однако на практике этот способ почти не осуществим. Во-первых, не во всех инспекциях есть необходимое оборудование и программное обеспечение. А во-вторых, как уже было сказано выше, помимо декларации необходимо сдать в инспекцию и подтверждающие документы, причем на бумаге. Отправить их в электронном виде не удастся.

Ответственность за неправильное удержание или неуплату налога на доходы физических лиц.

Отдельно рассмотрим:

- ответственность налоговых агентов (организаций и индивидуальных предпринимателей), обязанных удержать налог при выплате доходов физическим лицам и перечислить его в бюджет;
- ответственность плательщиков налога на доходы физических лиц.

Ответственность налоговых агентов.

Применительно к налогу на доходы физических лиц налоговые агенты могут допускать следующие правонарушения:

- невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию или перечислению налога (ответственность за это нарушение предусмотрена ст. 123 Налогового кодекса РФ);
- непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля (ответственность за это нарушение предусмотрена ст. 126 Налогового кодекса РФ).

Если организация (индивидуальный предприниматель) как налоговый агент не удержит НДФЛ с выплат физическим лицам, ей грозит штраф в размере 20 процентов от суммы неудержанного налога (ст. 123 Налогового кодекса РФ).

Обратите внимание! Налоговая инспекция может оштрафовать организацию (индивидуального предпринимателя) по ст. 123 Налогового кодекса РФ только в том случае, когда она имела возможность удержать налог из выплаты в пользу работника, но не сделала этого. Если такой возможности у налогового агента не было (например, при выдаче подарка), оштрафовать за неудержание налога нельзя.

Напомним, что если налоговый агент не может удержать налог, то он в течение месяца должен письменно сообщить об этом в налоговую инспекцию (п. 5 ст. 226 Налогового кодекса РФ). Для этого можно использовать справку по форме 2-НДФЛ, в которой указывается сумма дохода и сумма налога, переданная на взыскание в налоговый орган.

Если же налоговый агент не проинформирует налоговиков, инспекция вправе оштрафовать его по ст. 126 Налогового кодекса РФ за непредставление сведений, необходимых для осуществления налогового контроля. Штраф - 50 руб. за каждый непредставленный документ. Этот же штраф грозит и в том случае, если справки по форме 2-НДФЛ не сданы в инспекцию по итогам отчетного года.

Обратите внимание, это важно: если налоговый агент мог удержать налог, но не сделал этого, инспекция может только оштрафовать его. Взыскать с него неудержанную сумму и пени она не вправе.

Правда, чиновники убеждены в обратном. По их мнению, в соответствии со ст. 24 Налогового кодекса РФ они имеют право взыскивать недоимку и штрафные санкции во всех случаях неудержания НДФЛ и неперечисления его в бюджет. В качестве аргумента законности своих действий они приводят ст. 75 Налогового кодекса РФ. Налоговики полагают, что пени по налогам платят как сами налогоплательщики, так и налоговые агенты, которые рассчитались с бюджетом с опозданием.

Кроме того, чиновники ссылаются на п. 5 ст. 108 Налогового кодекса РФ, согласно которому уплата штрафа не освобождает организацию от перечисления пеней и самого налога. Последним козырем налоговиков является отсутствие в п. 2 ст. 45, а также в ст. ст. 46 и 75 Налогового кодекса РФ запрета на взыскание налога и пеней за счет средств налогового агента.

Здесь можно привести следующие контраргументы.

Статья 24 Налогового кодекса РФ гласит, что налоговый агент обязан удержать налоги с налогоплательщика и перечислить их в бюджет. Поскольку организация нарушила закон (не удержала налог), она должна заплатить штраф. Но в соответствии с п. 1 ст. 46 Налогового кодекса РФ взыскать с налогового агента неуплаченный налог можно только тогда, когда он фактически удержан. До этого момента должником бюджета является не налоговый агент, а налогоплательщик (п. 2 ст. 45 Налогового кодекса РФ).

Причем Налоговый кодекс запрещает уплату НДФЛ за счет средств налогового агента. Поэтому требование налоговиков заплатить неудержанный налог за счет средств организации или индивидуального предпринимателя незаконно. Это подтверждает и арбитражная практика (см., например, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 27 ноября 2001 г. N А56-19855/01 и от 20 мая 2002 г. N А13-8039/01-08).

Если же говорить о пенях, то ответ на вопрос, когда они начисляются, нужно искать в ст. ст. 75 и 108 Налогового кодекса РФ. Так, согласно ст. 108, пени и штраф - совершенно разные платежи, которые начисляются каждый по своим правилам. Тот факт, что налогового агента оштрафовали, еще не повод для взыскания пеней.

В соответствии с п. 1 ст. 75 Налогового кодекса РФ пени начисляются, когда налоговый агент не перечислил в бюджет удержанный налог. Если же налог удержан не был, перечислять его налоговый агент не обязан. Следовательно, ни о каких пенях за просрочку платежа не может быть

и речи. Здесь арбитражная практика также на стороне налоговых агентов. Такое решение принял, например, ФАС Уральского округа (Постановления от 21 января 2002 г. N Ф09-6/02-АК и от 6 марта 2003 г. N Ф09-491/03-АК).

Таким образом, если налоговый агент не удержал с граждан налог на доходы физических лиц, он обязан заплатить только штраф.

Ответственность плательщиков НДФЛ.

Если налогоплательщик по закону обязан сдать налоговую декларацию, но не сделал этого или сделал, но с нарушениями, у него могут быть серьезные неприятности. За это установлена как налоговая, так и уголовная ответственность. К налогоплательщику в зависимости от состава и тяжести правонарушения могут быть применены:

- ст. ст. 119 "Непредставление налоговой декларации" и 122 "Неуплата или неполная уплата сумм налога" Налогового кодекса РФ;

- ст. 198 "Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица" Уголовного кодекса РФ.

Рассмотрим, как это происходит на практике. Например, декларация не сдана в установленный срок. Штраф за это нарушение предусмотрен ст. 119 Налогового кодекса.

Если налогоплательщик задержит сдачу декларации не более чем на 180 дней, налоговая инспекция вправе оштрафовать его за каждый полный или неполный месяц просрочки на 5 процентов от суммы налога, подлежащего доплате по декларации. Штраф не может быть меньше 100 руб. и больше 30 процентов от суммы налога.

Если же налогоплательщик задержит сдачу декларации более чем на 180 дней, штраф составит 30 процентов от суммы налога по декларации плюс 10 процентов от суммы налога за каждый полный или неполный месяц просрочки, начиная со 181-го дня.

Если же налогоплательщик вообще не сдал декларацию, но был обязан сделать это по закону, налоговая инспекция, как только обнаружит это нарушение, также предъявит ему штраф по ст. 119 Налогового кодекса. А кроме того, если это привело к недоплате налога в бюджет, последуют и другие наказания.

Ошибки в декларации или несдача декларации привели к недоплате налога в бюджет.

Наказания за это предусмотрены ст. 122 Налогового кодекса и ст. 198 Уголовного кодекса РФ. Степень наказания зависит от состава и тяжести правонарушения:

Причина и сумма недоплаты налога	Возможное наказание	Основание
Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия)	20 процентов от неуплаченной суммы	п. 1 ст. 122 НК РФ
Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия)	Штраф в размере от 100 000 до 300 000 руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет, либо арест от четырех до шести месяцев, либо лишение свободы до одного года	п. 1 ст. 198 УК РФ
Недоплата совершена умышленно и в особо крупном размере (под особо крупным размером понимается недоимка за три года в сумме более 500 000 руб. (при условии, что доля недоимки превышает 20 процентов от подлежащей уплате суммы налога) либо недоимка более 1 500 000 руб.)	Штраф в размере от 200 000 до 500 000 руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 18 месяцев до трех лет, либо арест от четырех до шести месяцев, либо лишение свободы до трех лет	п. 2 ст. 198 УК РФ

Обратите внимание! Если по факту неуплаты налога человека привлекают к уголовной ответственности, налоговая ответственность к нему не применяется. Если же ошибки в декларации не привели к недоплате налога в бюджет, оштрафовать налогоплательщика вообще не смогут, так как никакого наказания за это не предусмотрено.

## 5.7. Взносы в ФСС РФ

Всех сотрудников, работающих на строительном предприятии по трудовым договорам, оно обязано застраховать от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

На что не начисляют взносы.

Нередко бухгалтеры начисляют взносы по "травме" на те же выплаты, что и ЕСН. Однако такой подход неверен, поскольку базы по ним совпадают не всегда.

Прежде всего порядок расчета единого соцналога и взносов по травматизму регулируют разные нормативные акты: ЕСН - Налоговый кодекс РФ, а взносы - Федеральный закон от 24 июля 1998 г. N 125-ФЗ и Правила начисления, учета и расходования средств на осуществление обязательного социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, которые утверждены Постановлением Правительства РФ от 2 марта 2000 г. N 184.

Например, взносами по "травме" не облагаются следующие выплаты:

- надбавки за вахтовый метод работы;
- надбавки работникам, направленным для выполнения монтажных, наладочных и строительных работ;
- надбавки за подвижный, разъездной характер работы, относящиеся к выплатам взамен суточных;
- суммы, выплачиваемые в пределах законодательно установленных норм в возмещение вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья;
- суммы, выплачиваемые в качестве компенсации стоимости натурального довольствия, которое полагается работникам по закону (стоимость средств индивидуальной защиты, обезвреживающих средств, молока и лечебно-профилактического питания, котловое довольствие);
- стоимость форменной одежды и обмундирования, которые выдаются работникам в соответствии с законом бесплатно или с частичной их оплатой, а затем остаются в их личном пользовании;
- выходное пособие и компенсация за неиспользованный отпуск, выплачиваемые при увольнении работников;
- пособие по временной нетрудоспособности;
- пособие по уходу за больным ребенком;
- пособие по беременности и родам;
- компенсации, выплачиваемые работникам при переезде на работу в другую местность в пределах норм, установленных законом;
- компенсации, выплачиваемые в связи с направлением работника в командировку (суточные в пределах установленных норм, оплата проезда и жилья и т.д.);
- единовременная материальная помощь, оказываемая работнику в связи со смертью члена его семьи;
- единовременная материальная помощь работнику в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством на основании решений органов законодательной и (или) исполнительной власти либо по решению органов местного самоуправления;
- единовременная материальная помощь, оказываемая работникам, пострадавшим от террористических актов на территории РФ;
- единовременные выплаты работникам при увольнении в связи с выходом на государственную пенсию;
- вознаграждения по авторским договорам;
- вознаграждения по лицензионным договорам;
- стипендии, которые выплачивает работодатель работнику, обучающемуся в учебном заведении;
- суммы дивидендов.

Тем не менее в обоих случаях (то есть при исчислении ЕСН и взносов по "травме") облагаемая база определяется одинаково. Для социального налога - это любые выплаты сотрудникам независимо от формы (п. 1 ст. 237 Налогового кодекса РФ). Для взносов в ФСС - это оплата труда (доход), начисленная по всем основаниям (п. 3 Правил).

Различия возникают, когда речь заходит о необлагаемых суммах. Для ЕСН такие выплаты определены в ст. 238 Налогового кодекса РФ, а для взносов по травматизму - в Перечне, утвержденном Постановлением Правительства РФ от 7 июля 1999 г. N 765.

Хотя два списка схожи между собой, полного совпадения у них нет. Поэтому, если какая-то выплата не облагается ЕСН, это еще не значит, что на нее автоматически не начисляются взносы по "травме". И наоборот.

Приведем случаи, при которых выплаты в пользу работников по-разному облагаются ЕСН и взносами в ФСС РФ.

Выплаты сотрудникам	Единый социальный налог	Взносы на страхование от несчастных случаев и профзаболеваний
Взносы на добровольное страхование в негосударственные пенсионные фонды	Облагаются, если сумма взносов на всех сотрудников не превышает 12% от ФОТ (п. 16 ст. 255 Налогового кодекса РФ)	Не облагаются, если сумма взносов за сотрудника не превышает 24-кратного МРОТ в год (п. 21 Перечня)
Оплата за обучение сотрудника, которое он проходит по инициативе фирмы	Не облагается (пп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ)	Облагается
Оплата дополнительных отпусков, которые прописаны в коллективном договоре и не предусмотрены законодательством	Не облагается (п. 3 ст. 236 и п. 24 ст. 270 Налогового кодекса РФ)	Облагается
Единовременные вознаграждения, не прописанные в трудовых договорах или не связанные с производством (в связи с праздниками, юбилеями)	Не облагается (п. 3 ст. 236 и п. 21 ст. 270 Налогового кодекса РФ)	Облагается
Доплата до фактического среднего заработка по больничному листу, если заработок превышает 16 125 руб.	Не облагается (п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ, Письмо Минфина России от 7 мая 2004 г. N 04-02-05/3/36)	Облагается
Оплата занятий в спортивных секциях, фитнес-центрах и другие подобные расходы	Не облагается (п. 3 ст. 236 и п. 29 ст. 270 Налогового кодекса РФ)	Облагается
Оплата услуг связи личного характера	Не облагается (п. 3 ст. 236 и п. 29 ст. 270 Налогового кодекса РФ)	Облагается
Материальная помощь сотрудникам (на лечение, на погашение кредита)	Не облагается (п. 3 ст. 236 и п. 23 ст. 270 Налогового кодекса РФ)	Облагается
Компенсации, не установленные законодательством (оплата питания, жилья, проезда и т.д.)	Не облагается (п. 3 ст. 236 и п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ)	Облагается
Сверхнормативные компенсации за использование личных автомобилей и суточные свыше 100 руб. в день	Не облагается (п. 3 ст. 236 и п. 38 ст. 270 Налогового кодекса РФ)	Облагается
Возмещение фактических командировочных расходов, по которым сотрудник не представил документы	Не облагается (п. 3 ст. 236 и п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ)	Облагается

Из таблицы видно, что практически все эти ситуации связаны с выплатами за счет собственных средств фирмы. Согласно Налоговому кодексу такие доходы не облагают ЕСН (п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ). А в Перечне выплат, на которые не начисляют взносы по

"травме", о доходах за счет прибыли не сказано. Поэтому взносы на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний на такие выплаты нужно начислять.

И все же есть несколько выплат из чистой прибыли, которые напрямую упомянуты в перечне сумм, не облагаемых взносами по травматизму. К ним относят:

- компенсации сотрудникам и их детям за путевки в российские санатории (п. 16 Перечня);
- стипендии учащимся сотрудникам (п. 17 Перечня);
- единовременные вознаграждения при выходе на пенсию (п. 9 Перечня).

Что касается вознаграждений по гражданско-правовым договорам, то в общем случае взносы по травматизму на них не начисляют. Но при желании в таком гражданско-правовом договоре можно предусмотреть особый пункт. В нем указать, что исполнитель работ по договору подлежит страхованию от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний. В таком случае взносы по "травме" начислять не нужно.

Как начислять взносы.

Взносы по травматизму уплачивают по страховому тарифу. Он установлен в процентах к начисленной заработной плате (доходу) работников. Тариф зависит от класса профессионального риска, который, в свою очередь, определяется преобладающим видом деятельности (отраслью).

Устанавливаются страховые тарифы федеральным законом. Например, на 2007 г. они утверждены Федеральным законом от 19 декабря 2006 г. N 235-ФЗ "О страховых тарифах на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний на 2007 год".

Все виды деятельности разделены на 32 группы профессионального риска. Наименее рискованными являются торговля, общественное питание, предоставление услуг связи и др. - ставка 0,2 процента. Наибольшему риску подвергаются работники добывающих отраслей - ставка тарифа 8,5 процента.

Законодательство предоставляет льготы инвалидам и организациям, которые созданы преимущественно инвалидами или большинство работников в которых - инвалиды (ст. 2). Для них страховой тариф может быть снижен до 60 процентов от основной ставки.

Фонд социального страхования может сам устанавливать к страховому тарифу скидки и надбавки. Они зависят от состояния охраны труда на фирме и расходов по страховым случаям (профзаболеваниям, травмам и несчастным случаям на производстве). Скидки и надбавки не могут быть больше 40 процентов страхового тарифа.

Класс профессионального риска определяют в зависимости от основного вида деятельности организации и видов деятельности ее обособленных и самостоятельных структурных подразделений.

К самостоятельным подразделениям относят те подразделения, которые осуществляют виды деятельности, независимые от вида деятельности фирмы.

Подразделения (производства) признаются самостоятельными, если выполняются такие условия:

- ведется отдельный бухгалтерский учет финансово-хозяйственной деятельности по каждому подразделению;
- по каждому подразделению составляется бухгалтерская отчетность;
- организация представляет в территориальный орган Фонда социального страхования Расчетную ведомость N 4-ФСС РФ в целом по организации с расшифровкой показателей по каждому подразделению.

Пример 69. На территории крупного строительного предприятия расположен магазин, который обслуживает работников завода. Магазин является самостоятельным структурным подразделением предприятия. При этом выполняются перечисленные выше условия. Данная отрасль промышленности относится к 16 классу профессионального риска, а розничная торговля - к 1 классу.

Соответственно, будут уплачиваться по разным ставкам страховые взносы с заработной платы работников стройпредприятия и работников магазина.

Для коммерческой организации основным считается тот вид деятельности, который по итогам предыдущего года имеет наибольший удельный вес в общем объеме реализованной продукции (выполненных работ, оказанных услуг).

Фирма должна ежегодно подтверждать в территориальном отделении Фонда социального страхования основной вид деятельности. Если в составе организации имеются структурные или обособленные подразделения с самостоятельным видом деятельности, то необходимо подтвердить и их виды деятельности. Порядок подтверждения вида деятельности установлен Постановлением Правительства РФ от 1 декабря 2005 г. N 713.

Таким образом, чтобы определить основной вид деятельности вашего предприятия на текущий год, следует по итогам прошлого года рассчитать, какую долю занимает объем

реализации продукции (работ, услуг) по каждому виду деятельности в ее общей сумме. Вид деятельности с наибольшим объемом реализации будет основным.

Пример 70. ЗАО "Пилот" торгует стройматериалами, выпускает продукцию двух видов. Выпуск одного из них относится к 4 классу профессионального риска (страховой тариф - 0,5%), а другого - к 6 классу профессионального риска (страховой тариф - 0,7%).

Общий объем реализованной продукции составил 20 000 000 руб., в том числе:

- объем продукции первого вида - 4 000 000 руб.;

- объем продукции второго вида - 16 000 000 руб.

Доля объемов реализации по каждому виду продукции составляет:

1) продукции первого вида:

$(4\,000\,000 \text{ руб.} : 20\,000\,000 \text{ руб.}) \times 100\% = 20\%$ ;

2) продукции второго вида:

$(16\,000\,000 \text{ руб.} : 20\,000\,000 \text{ руб.}) \times 100\% = 80\%$ .

Так как продукции второго вида реализовано больше, чем первого, то ЗАО "Пилот" следует отнести к 6 классу профессионального риска.

Фирма может получить одинаковую сумму выручки от разных видов деятельности. В этом случае основной считается деятельность, имеющая наиболее высокий класс профессионального риска.

Пример 71. Условия аналогичны предыдущему примеру. При этом объемы реализации составили:

1) продукции первого вида - 10 000 000 руб.;

2) продукции второго вида - 10 000 000 руб.

ЗАО "Пилот" относится к 6 (наиболее) высокому классу профессионального риска.

Основной вид деятельности организация указывает в заявлении о регистрации в качестве страхователя юридического лица по месту нахождения и в заявлении о регистрации в качестве страхователя юридического лица по месту нахождения обособленного подразделения.

Это заявление представляют в территориальные отделения ФСС при постановке организации на учет.

Формы заявлений приведены в Приложениях 1 и 2 к Порядку регистрации страхователей в исполнительных органах ФСС РФ, утвержденному Постановлением ФСС РФ от 23 марта 2004 г. N 27.

Организация обязана ежегодно не позднее 1 апреля представлять в Фонд социального страхования РФ по месту своей регистрации заявление, справку-подтверждение основного вида деятельности и копию записки к бухгалтерскому балансу за предыдущий год.

Формы заявления и справки приведены в Приложениях 1 и 2 к Порядку подтверждения основного вида деятельности страхователя по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (утв. Постановлением ФСС РФ от 6 февраля 2002 г. N 12).

После получения этих документов отделение Фонда социального страхования направляет уведомление, в котором указывается страховой тариф, установленный для фирмы.

Основной вид деятельности вновь созданных организаций, которые не вели деятельности в предыдущем году, не требует подтверждения в первый год их деятельности.

Сумма взноса, подлежащая уплате в ФСС РФ, определяется так:

Выплаты, начисленные в пользу работников, х облагаемые взносом	Тариф страховых взносов	Сумма взноса, подлежащая уплате. в ФСС РФ
--	-------------------------------	---

Пример 72. Месячная зарплата работников ЗАО "Путник" составляет 900 000 руб. Строительное предприятие "Путник" относится к 16 классу профессионального риска. Для этого класса тариф установлен в размере 1,9% от заработной платы.

Ежемесячно бухгалтер ЗАО "Путник" должен перечислять взнос на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний в сумме:

$900\,000 \times 1,9\% = 17\,100 \text{ руб.}$

Сумма взноса, причитающаяся к уплате, может быть уменьшена:

- на сумму пособий по временной нетрудоспособности, выплачиваемых в связи с несчастным случаем на производстве или профессиональным заболеванием;

- на сумму единовременных и ежемесячных страховых выплат, если в период исполнения застрахованным работником трудовых обязанностей наступил страховой случай (например, работник получил увечье), и т.д.

Как учесть взносы.

Суммы начисленного взноса учитываются на счете 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению". Для этого к счету 69 вам необходимо открыть субсчет 69-1 "Расчеты по социальному страхованию".

Так как в Фонд социального страхования зачисляются как взнос на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, так и единый социальный налог, субсчет 69-1 разбейте на два субсчета второго порядка:

- 69-1-1 "Расчеты с ФСС по единому социальному налогу;

- 69-1-2 "Расчеты с ФСС по взносам на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний".

Взносы на социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний начисляются по дебету тех же счетов бухгалтерского учета, на которых отражается начисление зарплаты работникам.

При начислении взносов сделайте запись:

Дебет 08 (20, 23, 25, 26, 28, 29...) Кредит 69-1-2

- начислены взносы на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний.

При перечислении взносов сделайте запись:

Дебет 69-1-2 Кредит 51

- перечислены взносы на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний в Фонд социального страхования.

Пример 73. Для строительной организации (22 класс профессионального риска) установлен тариф страховых взносов на социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в размере 3,4%.

Работникам организации была начислена зарплата в размере 500 000 руб., в том числе:

- работникам основного производства - 200 000 руб.;

- работникам вспомогательного производства - 300 000 руб.

Бухгалтер организации должен сделать проводки:

Дебет 20 Кредит 70

- 200 000 руб. - начислена зарплата работникам, занятым в основном производстве;

Дебет 20 Кредит 69-1-2

- 6800 руб. (200 000 x 3,4%) - начислен взнос на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний с заработной платы работников, занятых в основном производстве;

Дебет 23 Кредит 70

- 300 000 руб. - начислена заработная плата работникам, занятым в цехах вспомогательного производства;

Дебет 23 Кредит 69-1-2

- 10 200 руб. (300 000 руб. x 3,4%) - начислен взнос на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний с заработной платы работников, занятых в цехах вспомогательного производства;

Дебет 69-1-2 Кредит 51

- 17 000 руб. (6800 + 10 200) - перечислен взнос на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний в Фонд социального страхования.

Взносы по "травме" перечисляются ежемесячно в срок, который установлен для получения зарплаты за истекший месяц. По гражданско-правовым договорам срок платежа отделение ФСС устанавливает индивидуально.

Отчетность по отчислениям в ФСС РФ.

Порядок заполнения Расчетной ведомости по средствам фонда социального страхования N 4-ФСС РФ.

Расчетная ведомость по средствам фонда социального страхования N 4-ФСС РФ утверждена Постановлением ФСС РФ от 22 декабря 2004 г. N 111.

В расчетной ведомости необходимо заполнить все предусмотренные показатели. В каждую строку и соответствующие ей графы вписывается только один показатель. В случае отсутствия каких-либо показателей, предусмотренных в расчетной ведомости, в соответствующей строке (графе) ставится прочерк.

Для исправления ошибок необходимо перечеркнуть неверную цифру, вписать правильную цифру и поставить подпись под исправлением с указанием даты исправления.



В случае использования несоответствующих бланков расчетной ведомости или небрежного их заполнения расчетная ведомость может быть не принята.

Расчетная ведомость представляется в Фонд социального страхования по месту регистрации ежеквартально нарастающим итогом не позднее 15 числа месяца, следующего за истекшим кварталом, то есть ведомость за октябрь - декабрь 2008 г. должна быть представлена не позднее 15 января 2009 г.

Расчетная ведомость подписывается руководителем и главным бухгалтером организации (обособленного подразделения, исполняющего обязанности юридического лица по уплате налогов и сборов) с указанием фамилии, имени, отчества и номера телефона исполнителя.

Расчетная ведомость представляется в двух экземплярах - 1-й экземпляр остается в Фонде социального страхования, 2-й с отметкой Фонда социального страхования о принятии возвращается.

При отправке расчетной ведомости по почте заказным письмом дата отправки почтового отправления с описью вложения считается днем представления в Фонд социального страхования.

В адресной части расчетной ведомости указывается полное наименование организации (обособленного подразделения) или фамилия, имя, отчество индивидуального предпринимателя, физического лица.

Полное наименование организации должно соответствовать наименованию, указанному в учредительных документах.

Физические лица указывают полностью, без сокращения, фамилию, имя, отчество в соответствии с документом, удостоверяющим их личность.

Расчетная ведомость N 4-ФСС РФ включает в себя 12 таблиц и имеет следующую структуру:

- титульный лист;
- разд. I - для фирм и предпринимателей, уплачивающих ЕСН;
- разд. II - для страхователей, применяющих специальные налоговые режимы;
- разд. III - для страхователей, уплачивающих взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний.

#### 1. Оформление титульного листа.

Титульный лист расчетной ведомости содержит следующие данные о вашей организации.

ОКПО - код Общероссийского классификатора предприятий и организаций, присваиваемый органами государственной статистики.

ИНН для организаций (обособленных подразделений) - идентификационный номер налогоплательщика, присваиваемый налоговым органом.

ИНН для физического лица - указывается идентификационный номер налогоплательщика, который проставляется из документа, подтверждающего постановку данного физического лица на налоговый учет в налоговом органе.

КПП - код причины постановки на учет в налоговом органе. В случае если уплату налога осуществляет обособленное подразделение, то указывается КПП обособленного подразделения.

ОГРН - основной государственный регистрационный номер, который проставляется из документа, подтверждающего государственную регистрацию.

ОКВЭД/ОКОНХ - код Общероссийского классификатора видов экономической деятельности/код Общероссийского классификатора отрасли народного хозяйства.

ОКДП - код Общероссийского классификатора видов экономической деятельности, продукции, услуг, присваиваемый органами государственной статистики.

ОКОПФ/ОКФС - код Общероссийских классификаторов организационно-правовых форм и форм собственности.

В поле "Адрес" указывается:

- для организации - место ее государственной регистрации (место нахождения);

- для обособленного подразделения - место его нахождения;

- для физического лица - полный адрес постоянного места жительства физического лица на основании документа, удостоверяющего его личность, либо иного документа, подтверждающего адрес постоянного места жительства.

Регистрационный номер (код) страхователя - представляет собой регистрационный номер, указанный в Страховом свидетельстве, которое выдается при регистрации (учете) в Фонде.

Дата представления - заполняется страхователем на момент представления или высылки расчетной ведомости в Фонд социального страхования.

Дата принятия - проставляется дата принятия, штамп исполнительного органа Фонда социального страхования и подпись ответственного лица, принявшего расчетную ведомость.

Дата проведения камеральной проверки - ставится дата проведения и подпись лица, проводившего камеральную проверку.

Дата направления требования - проставляется дата направления страхователю требования об устранении выявленных замечаний.

#### 2. Если вы уплачиваете ЕСН...

Итак, если налогоплательщик уплачивает ЕСН, то он должен заполнить разд. I, состоящий из 3 таблиц.

"Таблица N 1".

В строке 1 этой таблицы указывается среднесписочная численность работников, в том числе женщин (строка 2). В строке 3 должна быть отражена налоговая база, которая рассчитывается в соответствии со ст. 237 Налогового кодекса РФ. Сумму налоговых льгот по налогу показывают в строке 4.

"Таблица N 2".

В строке 2 отражается сумма доначисленного или уменьшенного налога, поступающего в ФСС, если сдается уточненная декларация по ЕСН.

В строке 3 указывают сумму ЕСН, которая была начислена в ФСС с начала текущего года. При этом налог за четвертый квартал необходимо расшифровать помесечно. В таком же порядке показываются расходы, произведенные на цели социального страхования (строка 15), и суммы ЕСН, фактически перечисленные в ФСС (строка 16).

Кроме того, в этой таблице нужно расшифровать задолженность ФСС на начало года и на конец отчетного периода (в рассматриваемом случае - 31 декабря 2008 г.). Общая сумма показывается в строках 12 (на начало года) и 9 (на конец года). Она складывается из задолженности за счет превышения расходов (строка 13 на начало года и 10 - на конец года) и переплаты по ЕСН, перечисленному в ФСС. Ее необходимо указать в строке 14 (на начало года) и 11 (на конец года).

"Таблица N 3".

В таблице N 3 нужно отразить суммы, направленные на цели социального страхования, которые фонд должен возместить (пособия по временной нетрудоспособности, по беременности и родам и т.д.).

Пример 74. ОАО "Мальта" в течение 2008 г. начислило своим работникам (в том числе четверо мужчин и две женщины) зарплату в сумме 950 000 руб., в том числе за IV квартал 250 000 руб.:

- в октябре - 70 000 руб.;
- в ноябре - 80 000 руб.;
- в декабре - 100 000 руб.

Общая сумма начисленного ЕСН в Фонд социального страхования составила 30 400 руб. (950 000 руб. x 3,2%), в том числе за IV квартал - 8000 руб.:

- в октябре - 2240 руб.;
- в ноябре - 2560 руб.;
- в декабре - 3200 руб.

Кроме этого, в ноябре 2008 г. ОАО "Мальта" оплатило своей сотруднице больничный лист на сумму 2000 руб. за 5 рабочих дней, в том числе 800 руб. из собственных средств за первые 2 дня болезни.

На начало 2009 г. у ОАО "Мальта" числится переплата по ЕСН в ФСС в размере 50 руб. ОАО "Мальта" перечисляет ЕСН за текущий месяц в конце этого месяца.

В четвертом квартале ОАО "Мальта" перечислило в ФСС 6800 руб., в том числе:

- в октябре - 2240 руб.;
- в ноябре - 1360 руб. (2560 - 1200);
- в декабре - 3200 руб.

Заполним разд. I формы N 4-ФСС РФ.

Раздел I. Для страхователей-налогоплательщиков,  
уплачивающих единый социальный налог  
(заполнен в части, необходимой для данного примера)

Таблица 1

Наименование	Код строк	Всего с начала года
1	2	3
Среднесписочная численность работающих, чел.	1	6
в том числе: женщин	2	2
Налоговая база за отчетный период для исчисления единого социального налога	3	950 000
Суммы налоговых льгот	4	-

## Расчеты по единому социальному налогу

Таблица 2

	Код строк	Сумма
1	2	3
Задолженность за страхователем на начало года	1	-
Изменения начисленного единого социального налога в соответствии с налоговой декларацией за прошлые годы	2	-
Начислен единый социальный налог	3	30 400
На начало квартала		22 400
За отчетный квартал (месяцы)		8 000
октябрь		2 240
ноябрь		2 560
декабрь		3 200
Начислено по актам налоговых органов	4	-
На начало квартала		-
За отчетный квартал (месяцы)		-
октябрь		-
ноябрь		-
декабрь		-
Не принято к зачету расходов исполнительным органом Фонда	5	-
На начало квартала		-
За отчетный квартал (месяцы)		-
октябрь		-
ноябрь		-
декабрь		-
Получено от исполнительного органа Фонда на банковский счет в возмещение произведенных расходов	6	-

	Код строк	Сумма
1	2	3
За отчетный квартал (месяцы)		-
октябрь		-
ноябрь		-
декабрь		-
Всего (стр. 1 - 7)	8	30 400
Задолженность за исполнительным органом Фонда на конец отчетного периода	9	50
в том числе за счет превышения расходов	10	-
за счет переплаты по единому социальному налогу	11	50
Задолженность за исполнительным органом Фонда на начало года	12	50
в том числе за счет превышения расходов	13	-
за счет переплаты по единому социальному налогу	14	50
Расходы на цели обязательного социального страхования	15	1 200
На начало квартала		-
За отчетный квартал (месяцы)		1 200
октябрь		-
ноябрь		1 200
декабрь		
Перечислен единый социальный налог	16	29 200
На начало квартала		6 800
За отчетный квартал (месяцы) дата,		7 200

На начало квартала	-		
За отчетный квартал (месяцы)	-		
октябрь	-		
ноябрь	-		
декабрь	-		
Получено от налогового органа на банковский счет страхователя возврат переплаты по единому социальному налогу		7	-
На начало квартала	-		

N платежного поручения <*>				
31 октября 2006 г.	N 63	2 240		
30 ноября 2006 г.	N 81	1 360		
31 декабря 2006 г.	N 109	3 200		
Всего (стр. 12, 15, 16)			17	30 050
Задолженность за страхователем на конец отчетного периода			18	-

<\*> Перечисления единого социального налога подтверждаются копиями платежных документов за отчетный квартал.

Расходы на цели обязательного социального страхования  
с начала года

Таблица 3

Наименование статей	Код строк	Количество дней, выплат пособий, путевок	Расходы	
			всего	в т.ч. выплаты сверх установ- ленных норм лицам, постра- давшим от ра- диационных воздействий в случаях, уста- новленных за- конодательст- вом
1	2	3	4	5
ВЫПЛАТА ПОСОВИЙ				
По временной нетрудоспособности (число 1 случаев -----)	1	2	1200	-
...				
ИТОГО (стр. 1 - 8)	9	X	1200	-
...				
ВСЕГО РАСХОДОВ (стр. 9, 15)	16	X	1200	-

3. Важные вопросы для "спецрежимников".

Если применяется специальный налоговый режим в виде упрощенной системы налогообложения, единого налога на вмененный доход либо единый сельскохозяйственный налог, то необходимо заполнить разд. II.

Этот раздел состоит из пяти таблиц (таблицы 4 - 8). Фирмы и предприниматели, применяющие специальные налоговые режимы, заполняют таблицы 4, 5 и 6.

Таблица 7 (сведения по путевкам) и таблица 8 (расшифровка выплат пострадавшим от радиации) предназначены для всех категорий страхователей, а не только для "спецрежимников".

Страхователи, применяющие специальные режимы, должны прежде всего указать шифр своего налогового режима. Он зависит от вида налога, который уплачивает фирма или предприниматель:

- единый налог, взимаемый в связи с применением упрощенной системы налогообложения, - шифр 011;

- единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности - шифр 021;

- единый сельскохозяйственный налог - шифр 032.

"Таблица N 4".

По строке 1 "Среднесписочная численность работающих" проставляется среднесписочная численность работающих, в том числе женщин (строка 2), определяемая в соответствии с Порядком заполнения сведений о численности работников и использовании рабочего времени в

формах федерального государственного статистического наблюдения, утвержденным Постановлением Росстата от 3 ноября 2004 г. N 50.

По строке 3 "Выплаты в пользу работников" отражают выплаты, начисленные в пользу работников (доход).

"Таблица N 5".

"Расчеты по средствам Фонда социального страхования".

Данные этой таблицы заполняют на основе данных учета ваших записей:

По строке 1 "Задолженность за страхователем на начало года" показывается сумма задолженности за страхователем на начало года по данным учета налогоплательщика, которая на протяжении отчетного года не меняется.

По строке 2 "Получено от исполнительного органа Фонда на банковский счет для обеспечения выплат на цели обязательного социального страхования" отражают суммы денежных средств, полученных от Фонда на банковский счет страхователя для обеспечения выплат на цели социального страхования.

По строке 3 "Всего" показывается сумма строк 1, 2.

По строке 4 "Задолженность за исполнительным органом Фонда на конец отчетного периода" показывается сумма задолженности за Фондом на конец отчетного периода по данным учета налогоплательщика.

По строке 5 "Задолженность за исполнительным органом Фонда на начало года" показывается сумма задолженности за Фондом на начало года по данным учета налогоплательщика. Эта сумма на протяжении отчетного года остается неизменной.

По строке 6 "Расходы на цели обязательного социального страхования" отражают произведенные расходы за отчетный период нарастающим итогом.

По строке 7 "Перечислено страхователем" отражается перечисленная страхователем в отчетном периоде сумма задолженности на начало года.

По строке 8 "Всего" показывается сумма строк с 5 по 7.

По строке 9 "Задолженность за страхователем на конец отчетного периода" показывается остаток задолженности за страхователем на конец отчетного периода.

"Таблица N 6".

"Расходы на цели обязательного социального страхования с начала года".

См. описание таблицы N 3 "Расходы на цели обязательного социального страхования с начала года" разд. I.

"Таблица N 7".

"Сведения о путевках".

Таблица составляется нарастающим итогом с начала года.

В этой таблице отражается количество путевок, а также расходы на полную или частичную оплату стоимости путевок на оздоровление детей в пределах, установленных федеральным законом о бюджете Фонда на соответствующий год, а также исходя из предусмотренных страхователю ассигнований на эти цели.

По графам 3, 4 данной таблицы показывается остаток путевок (количество, сумма) на начало года, который на протяжении отчетного года остается неизменным.

По графам 5 и 6 показывают путевки (количество, сумма), полученные страхователями от Фонда.

По графам 7 и 8 показывают путевки (количество, сумма), приобретенные страхователями самостоятельно (полная или частичная их стоимость).

По графам 9 и 10 показывают выданные работникам путевки (количество, сумма) с начальными сроками отчетного периода.

По графам 11 и 12 показывают возврат путевок (количество, сумма), полученных от Фонда.

По графам 13 и 14 показывают остаток путевок (количество, сумма) на конец отчетного периода.

"Таблица N 8".

"Расшифровка выплат, произведенных сверх установленных норм лицам, пострадавшим от радиационных воздействий в случаях, установленных законодательством".

В графе 3 указывают число получателей, которым в отчетном периоде предоставлены льготы и компенсации.

Сумма расходов, указанная в графе 4, строки с 1 по 4, должна соответствовать расходам, показанным в таблице 3 графе 5 строке 16, таблице 6 графе 5 строке 16.

В графах с 5 по 14 показывают расходы и число получателей, которым предоставлены льготы и компенсации, выплаченные:

- по графам 5 и 6 - вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС (Закон Российской Федерации от 15 мая 1991 г. N 1244-1 с последующими изменениями и дополнениями);

- по графам 7 и 8 - вследствие аварии на производственном объединении "Маяк" (Федеральный закон от 26 ноября 1998 г. N 175-ФЗ);

- по графам 9 и 10 - вследствие ядерных испытаний на Семипалатинском полигоне (Федеральный закон от 10 января 2002 г. N 2-ФЗ);

- по графам 11 и 12 - лицам из подразделений особого риска (Постановление Верховного Совета Российской Федерации от 27 декабря 1991 г. N 2123-1), лицам, получившим или перенесшим лучевую болезнь или ставшим инвалидами вследствие радиационных аварий, кроме ЧАЭС (Постановление Правительства РФ от 30 марта 1993 г. N 253);

- по графам 13 и 14 - иных случаях, установленных законодательством.

4. Страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний.

Для отражения взносов на страхование от несчастных случаев и профзаболеваний заполняется разд. III. Он состоит из четырех таблиц (N N 9 - 12).

"Таблица N 9".

В графе 1 "Среднесписочная численность работающих" показывается численность работающих, определяемая в соответствии с Порядком заполнения сведений о численности работников и использовании рабочего времени в формах федерального государственного статистического наблюдения, утвержденным Постановлением Росстата от 20 ноября 2006 г. N 69, с выделением в графе 2 работающих инвалидов.

В графе 3 "Выплаты в пользу работников, на которые начисляются страховые взносы" указывается сумма выплат, на которые начисляются страховые взносы по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний всего, в том числе в графе 4 - сумма выплат в пользу работающих инвалидов. В данных графах показывают суммы "Всего за отчетный период", "За отчетный квартал" с разбивкой по месяцам.

В графе 5 отражают выплаты в пользу работников, на которые не начисляют страховые взносы, установленные Перечнем выплат, на которые не начисляются страховые взносы в Фонд социального страхования Российской Федерации, утвержденным Постановлением Правительства Российской Федерации от 7 июля 1999 г. N 765.

В графе 6 "Размер страхового тарифа в соответствии с классом профессионального риска" указывается размер страхового тарифа, который устанавливается в зависимости от класса профессионального риска, к которому относится страхователь (подразделение).

В графе 7 "Скидка к страховому тарифу (%)" проставляется процент скидки к страховому тарифу.

В графе 8 указывается дата приказа Фонда об установлении страхователю надбавки к страховому тарифу.

В графе 9 "Надбавка к страховому тарифу (процент)" проставляется процент надбавки к страховому тарифу, установленный Фондом на текущий календарный год в соответствии с Правилами установления страхователям скидок и надбавок к страховым тарифам на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, утвержденными Постановлением Правительства Российской Федерации от 6 сентября 2001 г. N 652.

В графе 10 "Размер страхового тарифа с учетом скидки (надбавки) (%)" указывается размер страхового тарифа с учетом установленной скидки или надбавки к страховому тарифу. Данные заполняются с двумя десятичными знаками после запятой.

Графы 6 - 10 заполняют в соответствии с данными Уведомления о размере страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, выданного исполнительным органом Фонда в соответствии с Постановлением Фонда социального страхования Российской Федерации от 23 марта 2004 г. N 27.

"Таблица N 10".

"Расчеты по средствам обязательного социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний".

Данные этой таблицы вы заполняете на основе записей в бухгалтерском учете по счету "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению".

По строке 1 "Задолженность за страхователем на начало года" показывается кредитовый остаток по расчетам по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, который на протяжении отчетного года не меняется.

По строке 2 "Начислено страховых взносов" отражается сумма начисленных страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний с начала года в соответствии с размером установленного страхового тарифа с учетом скидки (надбавки). Сумма подразделяется "На начало квартала" и "За отчетный квартал (месяцы)".

По строке 3 "Начислено взносов по результатам проверок" отражается сумма взносов, начисленная Фондом по актам выездных проверок.

По строке 4 "Не принято к зачету расходов исполнительным органом Фонда" отражаются суммы не принятых к зачету расходов Фондом по актам выездных и камеральных проверок.



По строке 5 "Начислено взносов страхователем за прошлые годы" отражается сумма взносов, доначисленная за прошлые годы как самим страхователем, так и по результатам камеральной проверки.

По строке 6 "Получено от исполнительного органа Фонда на банковский счет" отражают суммы, полученные от Фонда на банковский счет страхователя в порядке возмещения расходов, превышающих сумму начисленных страховых взносов.

По строке 7 "Всего следует к платежу" указывается сумма строк с 1 по 6.

По строке 8 "Задолженность за исполнительным органом Фонда на конец отчетного периода" отражается сумма задолженности за Фондом на конец отчетного периода (дебетовое сальдо по счету "Расчеты по социальному страхованию").

По строке 9 "Задолженность за исполнительным органом Фонда на начало года" показывают сумму задолженности за Фондом на начало года (дебетовое сальдо по счету "Расчеты по социальному страхованию", эта сумма на протяжении отчетного года не меняется).

По строке 10 "Расходы по обязательному социальному страхованию" отражают расходы по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний нарастающим итогом с начала года с разбивкой "На начало квартала" и "За отчетный квартал (месяцы)".

По строке 11 "Перечислено страхователем" отражают суммы, перечисленные страхователем на банковский счет Фонда, нарастающим итогом с начала года с разбивкой "На начало квартала" и "За отчетный квартал" с указанием даты и номера платежных поручений.

По строке 12 "Списано" отражается списанная сумма пени из состава задолженности за страхователем на начало года в соответствии с действующими нормативными правовыми актами Российской Федерации.

По строке 13 "Всего" показывают сумму строк с 9 по 12.

По строке 14 "Задолженность за страхователем на конец отчетного периода" показывается остаток задолженности за страхователем на конец отчетного периода (кредитовое сальдо по счету "Расчеты со страхователями"), в том числе

- по строке 15 "Недоимка" показывается сумма просроченной задолженности, исчисленная самим страхователем на основании данных бухгалтерского учета.

"Таблица N 11".

"Расходы по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний с начала года".

По строкам 1, 3, 5 вы отражаете расходы, произведенные страхователем самостоятельно в соответствии с действующими нормативными правовыми актами по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний, в том числе расходы, произведенные страхователем пострадавшим на другом предприятии (по строкам 2, 4, 6).

По строке 7 "Финансирование предупредительных мер по сокращению производственного травматизма и профзаболеваний" отражают расходы, произведенные страхователем в соответствии с постановлением Правительства Российской Федерации на соответствующий год.

По строке 9 "Всего расходов" показывают сумму строк (1, 3, 5, 7, 8).

В графе 3 показывается количество дней временной нетрудоспособности по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (отпуска для санаторно-курортного лечения).

В графе 4 отражают расходы нарастающим итогом с начала года, зачтенные в счет страховых взносов по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

"Таблица N 12".

"Численность пострадавших (застрахованных) по страховым случаям, произошедшим (впервые установленным) в отчетном периоде (человек)".

По строке 1 графы 3 данные заполняют на основании Актов о несчастных случаях на производстве по форме Н-1 (Приложение N 2 к Положению о расследовании и учете несчастных случаев на производстве, утвержденному Постановлением Министерства труда РФ от 24 октября 2002 г. N 73) с выделением числа случаев со смертельным исходом (строка 2).

По строке 3 данные заполняют на основании Актов о случаях профессиональных заболеваний (Приложение к Положению о расследовании и учете профессиональных заболеваний, утвержденному Постановлением Правительства Российской Федерации от 15 декабря 2000 г. N 967).

По строке 4 "Всего пострадавших" отражается сумма строк 1, 3 с выделением по строке 5 числа пострадавших (застрахованных) по случаям, закончившимся только временной нетрудоспособностью. Данные по строке 5 заполняют на основании листов временной нетрудоспособности.

Пример 75. Строительная фирма ОАО "Мальта" платит взносы на страхование от несчастных случаев и профзаболеваний по ставке 0,2 процента (1-й класс профессионального риска). В 2007 г. начислено 1900 руб. (950 000 руб. x 0,2%), в том числе в IV квартале - 500 руб. (250 000 руб. x 0,2%):

- в октябре - 140 руб. (70 000 руб. x 0,2%);
- в ноябре - 160 руб. (80 000 руб. x 0,2%);
- в декабре - 200 руб. (100 000 руб. x 0,2%).

В IV квартале ОАО "Мальта" перечислило в ФСС 500 руб., в том числе:

- в октябре - 140 руб.;
- в ноябре - 160 руб.;
- в декабре - 200 руб.

Несчастных случаев в отчетном периоде не зарегистрировано. Бухгалтер "Мальты" заполнил таблицы 9 и 10 формы N 4-ФСС РФ следующим образом:

Заполним разд. III формы N 4-ФСС РФ.

Раздел III. Для страхователей, уплачивающих страховые  
взносы на обязательное социальное страхование от несчастных  
случаев на производстве и профессиональных заболеваний  
(заполнен в части, необходимой для данного примера)

Таблица 9

Среднесписочная численность работающих (чел.)		Выплаты в пользу работников			Размер страхового тарифа в соответствии с классом профессионального риска (%)	Скидка к страховому тарифу (%)	Надбавка к страховому тарифу		Размер страхового тарифа с учетом скидки (надбавки) (%) (заполняется с двумя десятичными знаками после запятой)		
		на которые начисляются страховые взносы		на которые не начисляются страховые взносы			дата установления	процент (%)			
всего	в т.ч. работающих инвалидов	всего	в т.ч. выплаты в пользу работающих инвалидов								
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10		
7	-	Всего за отчетный период	950 000	-	-	0,2	-	-	-	0,2	
		За отчетный квартал (месяцы)		-							-
		октябрь	70 000	-							-
		ноябрь	80 000	-							-
		декабрь	100 000	-							-

Таблица 10

	Код строк	Сумма
1	2	3
Задолженность за страхователем на начало года	1	-
Начислено страховых взносов	2	1900
На начало квартала		
За отчетный квартал (месяцы)		
		1400
		500

	Код строк	Сумма
1	2	3
Задолженность за исполнительным органом Фонда на начало года	9	-
Расходы по обязательному социальному страхованию	10	-
На начало квартала		

октябрь	140		
ноябрь	160		
декабрь	200		
Начислено взносов по результатам проверок	3	-	
Не принято к зачету расходов исполнительным органом Фонда	4	-	
Начислено взносов страхователем за прошлые годы	5	-	
Получено от исполнительного органа Фонда на банковский счет	6	-	
Всего следует к платежу (стр. 1 - 6)	7	1900	
Задолженность за исполнительным органом Фонда на конец отчетного периода	8	-	

За отчетный квартал (месяцы)			
октябрь	-		
ноябрь	-		
декабрь	-		
Перечислено страхователем		11	1900
На начало квартала	1400		
За отчетный квартал (месяцы) дата, N пл. поручения			
31 октября 2006 г. N 64	140		
30 ноября 2006 г. N 82	120		
31 декабря 2006 г. N 110	180		
Списано		12	-
Всего (стр. 9 - 12)		13	1900
Задолженность за страхователем на конец отчетного периода		14	-
в том числе недоимка		15	-

## 5.8. Взносы на пенсионное страхование

Начисление пенсионных взносов регулируется Федеральным законом от 15 декабря 2001 г. N 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации".

Согласно этому Закону пенсионные взносы начисляются на те же выплаты, что и единый социальный налог (п. 2 ст. 10 Федерального закона N 167-ФЗ). Однако отсюда некоторые бухгалтеры делают неверные выводы. Они переносят правила Налогового кодекса РФ от ЕСН на пенсионные взносы, не начисляя их на зарплату инвалидов. А ведь этим работникам льгота предоставлена только по единому социальному налогу. По пенсионным же взносам таких привилегий ни у кого нет. Поэтому на доходы инвалидов надо начислять пенсионные взносы.

Порядок уплаты и тариф пенсионных взносов зависят прежде всего от категории страхователя. Страхователи - это те, кто застраховал работников в Пенсионном фонде РФ.

Их делят на две категории:

- те, кто платит за работу другим людям (фирмы, предприниматели - работодатели, физические лица);

- те, кто получает доход не со стороны, а от собственной деятельности (предприниматели, адвокаты, специалисты, занимающиеся частной практикой).

Как видим, предприниматели относятся сразу к обеим категориям. Они сами получают доход и нанимают себе работников.

Вот почему предпринимателям надо зарегистрироваться в Пенсионном фонде дважды. А рассчитывать и платить взносы они должны по каждому основанию - за себя и за своих работников.

Страховые тарифы.

Размер страховых тарифов определяют в зависимости от возраста работников. В настоящее время они поделены на две группы (до 1966 года рождения включительно и младшую - 1967 года рождения и моложе).

Страховые тарифы для старшей возрастной группы указаны в ст. 22 Закона N 167-ФЗ.

Пример 76. В январе ЗАО "Путник" начислило секретарю Мезенцевой М.М., 1964 года рождения, заработную плату в размере 10 000 руб.

Рассчитаем суммы ЕСН и страховых взносов в ПФР, которые нужно перечислить с зарплаты Мезенцевой М.М. за январь. ЕСН составил 2600 руб. (10 000 x 26%), в том числе: в федеральный бюджет - 2000 руб. (10 000 руб. x 20%), в ФСС - 320 руб. (10 000 руб. x 3,2%), в Федеральный ФОМС - 80 руб. (10 000 руб. x 0,8%), в территориальный ФОМС - 200 руб. (10 000 руб. x 2%). Страховые взносы в ПФР на страховую часть трудовой пенсии составят 1400 руб. (10 000 руб. x 14%). На эту сумму уменьшают ЕСН, который будет перечислен в федеральный бюджет.

Как учесть взносы.

Для учета пенсионных взносов откройте к субсчету 69-2 "Расчеты по пенсионному обеспечению" субсчета второго порядка:

- 69-2-1 "Расчеты по страховой части трудовой пенсии";
- 69-2-2 "Расчеты по накопительной части трудовой пенсии".

В учете начисление взносов отражают так:

Дебет 68, субсчет "Расчеты по ЕСН", Кредит 69-2-1

- пенсионные взносы на страховую часть трудовой пенсии зачтены в счет уплаты ЕСН в федеральный бюджет;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по ЕСН", Кредит 69-2-2

- пенсионные взносы на накопительную часть трудовой пенсии зачтены в счет уплаты ЕСН в федеральный бюджет.

Перечисление страховых взносов в Пенсионный фонд отражается проводками:

Дебет 69-2-1 Кредит 51

- перечислены страховые взносы на страховую часть трудовой пенсии;

Дебет 69-2-2 Кредит 51

- перечислены страховые взносы на накопительную часть трудовой пенсии.

Отчетность по пенсионным взносам.

Расчет авансовых платежей по взносам в Пенсионный фонд.

Форма этого расчета утверждена Приказом Минфина России от 24 марта 2005 г. N 48н. В расчете указывают суммы авансовых платежей по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование, которые фирмы уплачивают в течение года. Заполняют его нарастающим итогом с начала каждого года.

Расчет авансовых платежей составляют в трех экземплярах. Два экземпляра представляют в налоговую инспекцию, один из которых она передает в Пенсионный фонд. Третий экземпляр с отметкой налоговой остается у фирмы.

Если у фирмы есть обособленные подразделения, расчет представляют как в налоговую службу головного подразделения, так и в инспекции филиалов. В расчете по обособленному подразделению указывают сумму доходов, которые получили только сотрудники подразделения, и сумму налога, подлежащую уплате по месту нахождения.

Расчет можно отправить в налоговую службу по почте с описью вложения или отнести инспектору лично. Если вы воспользуетесь первым вариантом, тогда днем сдачи отчета будет считаться дата, указанная на квитанции почты и штемпеля на конверте.

Расчет по взносам так же, как и в Расчете по ЕСН, заполняют в целых рублях. Если у фирмы отсутствует тот или иной показатель, предусмотренный в расчете, то в соответствующей графе ставится прочерк. Для исправления ошибки запрещено использовать "штрих для корректуры печати". Неверную цифру следует зачеркнуть, вписать правильную цифру, поставить дату исправления, подписи руководителя и главного бухгалтера, а также печать фирмы.

В расчет авансовых платежей по взносам в ПФР входят:

- листы 01 - 02 (титульные листы);
- разд. 1 (данные о сумме взносов, подлежащих уплате);
- разд. 2 (расчет авансовых платежей);
- разд. 2.1. В нем указывают разницу между начисленными и уплаченными взносами;
- разд. 2.2. В нем распределяют налоговую базу и численность работников по интервалам регрессивной шкалы. Заполнять его должна каждая фирма независимо от наличия или отсутствия у нее права на применение регрессивных ставок налога;
- разд. 2.3. Его заполняют фирмы, имеющие обособленные подразделения.

Титульный лист заполняют все фирмы. После того как расчет укомплектован, нужно пронумеровать все страницы и записать на титульном листе их общее количество.

В большинстве расчетов и деклараций титульный лист имеет типовую форму. Его заполняют полностью, за исключением раздела "Заполняется работником налоговых органов". Объем титульного листа - 2 страницы. В основном титульные листы по расчету авансовых платежей заполняют так же, как и расчете по ЕСН. Однако есть одна особенность, на первом - титульном листе по взносам нужно помимо ОГРН указать регистрационный номер вашей фирмы в Пенсионном фонде.

Далее идет разд. N 1. Его заполняют в самую последнюю очередь, после того как вы сделаете расчет взносов в разд. 2 - 2.3. Раздел 1 состоит из одного листа. В верхней части указывается ИНН и КПП фирмы.

По коду строки 001 нужно указать код налогоплательщика. Для фирм работодателей, за исключением сельскохозяйственных производителей, родовых, семейных общин малочисленных народов Севера, предусмотрен код 10. Этот код ставят фирмы, работающие на традиционной системе налогообложения, на "упрощенке" или ЕНВД. Если же такая фирма совмещает общую налоговую систему с "вмененкой", тогда ставится код 50.

Для предпринимателей предусмотрен код 30. В случае же, когда предприниматель работает по общему и спецрежиму, то ставит код 70.

Далее по строке 010 нужно указать код по ОКАТО. Этот код можно выяснить в собственной налоговой инспекции.

Затем по строкам с номером 020 нужно указать коды бюджетной классификации, на которые зачисляют суммы страховых взносов на обязательное пенсионное страхование.

Для страховой части трудовой пенсии ставят КБК 182 1 02 02010 06 1000 160.

Для накопительной части трудовой пенсии ставят КБК 182 1 02 02020 06 1000 160.

В строки 030 - 050 впишите сумму авансовых платежей, подлежащую уплате за последние три месяца отчетного периода. Для того чтобы заполнить эти строки, нужно сначала сделать специальный расчет.

Пример 77. Строительное предприятие ЗАО "Путник" работает на общей системе налогообложения. В первом полугодии средняя численность работников "Путника" составила 22 человека, в том числе:

- сотрудники 1966 года рождения и старше - 6 человек;
- сотрудники 1967 года рождения и моложе - 16 человек.

В первом полугодии общая сумма заработной платы и выплат, которые облагаются взносами на обязательное пенсионное страхование, составила 470 060 руб., в том числе:

- сотрудникам 1966 года рождения и старше - 144 000 руб.;
- сотрудникам 1967 года рождения и моложе - 326 060 руб.

Во втором квартале работникам "Путника" была начислена зарплата и произведены другие выплаты, которые облагаются страховыми взносами на обязательное пенсионное страхование, в сумме:

- в апреле - 66 000 руб., в том числе сотрудникам 1966 года рождения и старше - 22 800 руб., работникам 1967 года рождения и моложе - 43 200 руб.;
- в мае - 73 000 руб., в том числе сотрудникам 1966 года рождения и старше - 24 880 руб., работникам 1967 года рождения и моложе - 48 120 руб.;
- в июне - 71 000 руб., в том числе сотрудникам 1966 года рождения и старше - 24 320 руб., работникам 1967 года рождения и моложе - 46 680 руб.

В первом полугодии 2006 г. "Путник" перечислил в Пенсионный фонд страховых взносов на сумму 65 808 руб., в том числе:

- на страховую часть трудовой пенсии - 52 766 руб.;
- на накопительную часть трудовой пенсии - 13 042 руб.

За второй квартал "Путник" перечислил взносы в Пенсионный фонд на страховую и накопительную части трудовой пенсии в сумме 29 400 руб., в том числе:

- за апрель - 9240 руб. (налог уплачен 13 мая);
- за май - 10 220 руб. (налог уплачен 10 июня);
- за июнь - 9940 руб. (налог уплачен 14 июля).

Раздел 1 расчета оформляют в последнюю очередь. Для начала бухгалтер должен заполнить разд. 2.2. Так как доходы ни у кого из сотрудников не превышают 280 000 руб., то данные будут заполнены только по строкам 100 - 102 и 400 - 402.

В графе 4 строк 100 и 101 указывают базу для начисления страховых взносов за полугодие. В строку 100 - "для лиц 1966 года рождения и старше" - бухгалтер впишет сумму 144 000 руб. В строке 101 - "для лиц 1967 года рождения и моложе" - он укажет сумму 326 060 руб. А в строке 102 - сумму строк 100 и 101, то есть 470 060 руб.

Аналогично бухгалтер заполнит данные по строке "Итого".

Так как "Путник" работает на общей системе налогообложения, то суммы по строкам 100 - 102 и 400 - 402 бухгалтер перенесет в те же строки графы 5.

В графах 6 - 9 напротив заполненных строк он укажет сумму начисленных взносов за полугодие и укажет ставки взносов в процентах. Для лиц 1967 года рождения и моложе предусмотрена ставка 10% на страховую и 4% на накопительную части трудовой пенсии (ст. ст. 22 и 33 Федерального закона от 15 декабря 2001 г. N 167-ФЗ). Для лиц 1966 года рождения и старше используют ставку 14% по взносам на страховую часть трудовой пенсии.

В графу 10 бухгалтер впишет численность сотрудников. Те же данные он перенесет в графы 7, 9 и 10 по строкам 400 - 402.

Затем бухгалтер заполнит разд. 2. Для заполнения показателей строки 0100 бухгалтер будет брать данные из разд. 2.2 по следующей схеме.

Данные по строке 0100 разд. 2	Данные из разд. 2.2
Графа 3	Из графы 4 строки 400
Графа 4	Из графы 4 строки 401
Графа 5	Из суммы строк 400 и 401 по графе 4
Графа 6	Из суммы строк 400 и 401 по графе 5

Базу для начисления взносов за апрель - июнь бухгалтер ежемесячно отразит в строках 0120, 0130, 0140. А в строке 0110 укажет базу целиком за второй квартал, в разбивке по графам 3 - 6.

Далее бухгалтер заполнит строку 0300 расчета. В ней он укажет сумму начисленных взносов за полугодие. Для заполнения показателей этой строки он будет использовать также данные из разд. 2.2 по следующей схеме.

Данные по строке 0100 разд. 2	Данные из разд. 2.2
Графа 3	Из графы 7 строки 400
Графа 4	Из графы 7 строки 401
Графы 5 и 6	Из суммы строк 400 и 401 по графе 7

По строкам 0320 - 0340 раздела бухгалтер укажет начисленные взносы за апрель - июнь в разбивке по годам рождения сотрудников. А в строке 0310 по графам 3 - 6 укажет сумму взносов за весь второй квартал года.

Далее нужно заполнить строку 0400. Данные для ее заполнения также берут из разд. 2.2 по следующему алгоритму.

Данные по строке 0100 разд. 2	Данные из разд. 2.2
Графа 4	Из графы 9 строки 401
Графы 5 и 6	Из графы 9 строки 402

Строки 0420 - 0440 граф 4 - 6 заполняют аналогично графам 0320 - 0340. Сумму взносов за второй квартал бухгалтер отразит в строке 0410 по графам 4 - 6.

И в завершение бухгалтер заполняет строку 0200. В этой строке указывают общую сумму начисленных за полугодие авансовых платежей. Для этого складывают данные по строке 0300 со строкой 0400. Плюс к этому заполняют строки 0210 - 0240 по указанному ранее алгоритму.

Далее нужно заполнить разд. 2.1. В этом разделе указывают сумму уплаченных взносов за весь период с начала работы с разбивкой последнего отчетного квартала по месяцам и сумму разницы между уплаченными и начисленными взносами за этот период.

В строке 010 разд. 2.1 нужно указать суммы взносов, начисленные за первое полугодие и уплаченные до 15 июля. А в строках 011 - 014 указывают суммы взносов, перечисленные в последнем квартале.

По строке 015 в графе 3 записывают разницу между суммами взносов, уплаченными за отчетный период, и суммами налогового вычета, отраженными в расчете по авансовым платежам по ЕСН. Значение строки 015 определяется по формуле:

Строка 0200 (графа 5) разд. 2 - строка 010 (графа 3) разд. 2.1 = строка 015 (графа 3) разд. 2.1.

Значения строк 011 - 014 определяют аналогично. При этом для расчета используют значения строк 0210 - 0240 графы 5 разд. 2 и строк 011 - 014 (графа 3) разд. 2.1.

В графах 5 и 6 разд. 2.1 бухгалтер "Путника" укажет суммы уплаченных взносов в разбивке на страховую и накопительную части трудовой пенсии.

У "Путника" обособленных подразделений нет, поэтому разд. 2.3 бухгалтер не заполняет.

В последнюю очередь бухгалтер заполнит разд. 1 расчета. В строки 030 - 050, которые относятся к страховой части трудовой пенсии, он перенесет значения из строк 0320 - 0340 разд. 2 (графа 5).

Значения для строк 030 - 050 по накопительной части трудовой пенсии он возьмет из строк 0420 - 0440 разд. 2 (графа 5). В нижней части разд. 1 директор и главбух "Путника" поставят подписи и дату.

Декларация по пенсионным взносам.

Декларация по взносам в Пенсионный фонд утверждена Приказом Минфина России от 27 февраля 2006 г. N 30н.

Декларацию заполняют в трех экземплярах: первый остается в налоговой инспекции, второй инспекция пересылает в отделение Пенсионного фонда, третий со штампом налоговой инспекции остается у фирмы.

Обратите внимание! Сдать декларацию необходимо даже в том случае, если в пользу работников вы за истекший год никакие выплаты не начисляли.

Заполненные формы можно переслать в налоговую инспекцию почтой. В этом случае днем их отправки будет считаться дата, указанная на почтовом штемпеле.

Отчетность перед Пенсионным фондом.

Ежегодно фирма должна представлять в Пенсионный фонд индивидуальные сведения о трудовом стаже и заработке каждого работника. Сделать это нужно не позднее 1 марта года, следующего за отчетным. Такая обязанность установлена ст. 11 Федерального закона от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ и ст. 24 Федерального закона от 15 декабря 2001 г. N 167-ФЗ.

В п. 2 ст. 11 Федерального закона N 27-ФЗ установлен следующий перечень сведений, который организация представляет в Пенсионный фонд о каждом своем работнике:

- страховой номер индивидуального лицевого счета;
- фамилия, имя, отчество;
- дата приема на работу в данную организацию или дата заключения договора гражданско-правового характера;
- дата увольнения или дата прекращения договора гражданско-правового характера;
- периоды деятельности, включаемые в стаж на соответствующих видах работ (работа в районах Крайнего Севера, работа в особых условиях труда);
- сумма заработка, на которую начислялись взносы в Пенсионный фонд;
- сумма начисленных и уплаченных страховых взносов;



- периоды трудовой деятельности, включаемые в профессиональный стаж работника;
- другие сведения, необходимые для правильного назначения пенсии.

Указанные сведения представляются по формам, утвержденным Пенсионным фондом. Копию сведений организация передает каждому работнику в сроки, которые установлены для их сдачи в Пенсионный фонд.

Если работник подал заявление о выходе на пенсию, то сведения ему передаются в течение 10 календарных дней со дня подачи заявления.

В случае увольнения сотрудника (прекращения договора гражданско-правового характера) сведения персонифицированного учета передаются работнику в день увольнения (в день прекращения договора).

Формы документов индивидуального персонифицированного учета, а также Инструкция по их заполнению утверждены Постановлением Правления Пенсионного фонда РФ от 31 июля 2006 г. N 192п.

До 1 марта года, следующего за отчетным, фирмы должны сдать в Пенсионный фонд следующие документы:

- опись документов, передаваемых в Пенсионный фонд (форма N АДВ-6-1);
- сведения о стаже работника и начисленных страховых взносах на обязательное пенсионное страхование (форма N СЗВ-4-2). Индивидуальные сведения по этой форме представляют не на каждого работника в отдельности, а по всем сотрудникам сразу, то есть общим списком;
- ведомость уплаченных взносов на обязательное пенсионное страхование (форма N АДВ-11);
- сведения о работниках, которым полагается досрочная пенсия либо у которых были особые периоды трудового стажа (например, отпуск по уходу за ребенком) (форма N СЗВ-4-1);
- пояснительную записку. Ее бланк вы можете взять в своем отделении Пенсионного фонда.

Формы можно также заполнить с помощью пишущей машинки или компьютера. При этом можно использовать любые цвета, кроме красного и зеленого. В последнее время все больше практикуется сдача в ПФР сведений на дискете. Для этого фирма должна приобрести за свои деньги специальную программу. В ней вы заполните все необходимые для сдачи формы. В Фонд в этом случае нужно представить и бумажный, и электронный вариант документов.

Комплект документов, который фирма представляет в ПФР, называется пачкой. В одной пачке не должно быть более 200 документов. В состав пачки могут входить документы только одного наименования. Формы N N СЗВ-4-1 и СЗВ-4-2 формируются отдельными пачками.

Сведения о начисленных вознаграждениях в пользу работников, а также о начисленных и уплаченных взносах в Пенсионный фонд указывают в формах на основании данных бухгалтерского учета. Сведения о трудовом стаже записывают на основании приказов и других документов организации.

Все документы надо составить в двух экземплярах: первый экземпляр передают в отделение Пенсионного фонда, второй остается в фирме.

Помимо этого обычно сотрудники Фонда просят представить им копию налоговой декларации по ЕСН. Хотя в Налоговом кодексе РФ срок передачи декларации в ПФР установлен до 1 июля года, следующего за отчетным (п. 7 ст. 243 Налогового кодекса РФ).

## **Глава 6. ОПЛАТА ТРУДА РАБОТНИКОВ СТРОИТЕЛЬНЫХ КОМПАНИЙ**

### **6.1. Рабочее время и время отдыха**

Рабочее время и время отдыха - взаимосвязанные правовые категории. Эти категории используются не только в юридической науке, но и в социологии, психологии, экономике и в других отраслях знаний. Каждая из этих наук изучает те или иные аспекты рабочего времени. Так, в экономическом аспекте рабочее время состоит из двух частей:

- 1) времени производительной работы;
- 2) времени перерывов в работе (потерь рабочего времени из-за производственных неполадок, которые зависят от самого работника).

Рабочее время измеряется в тех же единицах, что и время вообще, т.е. в часах, днях и т.д. Законодательство чаще всего использует такие измерители, как рабочий день (смена) и рабочая неделя.

Ограничение законом рабочего времени было одним из первых требований возникшего в начале XIX в. рабочего движения. В середине XIX в. первые появившиеся законы о труде касались ограничения рабочего времени (до того никак не ограниченного) для женщин и детей. Затем они были распространены и на мужчин (впервые в Англии).

В России рабочее время до конца XIX столетия закон не ограничивал, и оно составляло по 14 - 16 часов в сутки. Под напором рабочего движения, особенно ткачей Морозовской

мануфактуры (г. Иваново), в России в 1897 г. был принят первый закон об ограничении рабочего дня до 11,5 часа, а для женщин и детей до 10 часов. Но этот закон никак не ограничивал сверхурочные работы, что сводило на нет ограничение рабочего дня.

Рабочий день продолжительностью 8 часов впервые в мире введен в России Декретом 1917 г., что соответствовало требованиям международного рабочего движения.

Вопросам регулирования рабочего времени большое внимание уделяет Международная организация труда. Прежде всего необходимо отметить Конвенцию МОТ N 47 (1935 г.) "О сокращении рабочего времени до сорока часов в неделю". Ряд конвенций и рекомендаций МОТ имеют ориентирующее значение. К ним можно отнести Рекомендацию МОТ N 116 (1962 г.) "О сокращении продолжительности рабочего времени", Конвенцию МОТ N 171 (1990 г.) "О ночном труде" и др.

Рабочее время состоит из фактически отработанного времени в течение дня. Оно может быть меньше или больше установленной для работника продолжительности работы. В рабочее время включаются и другие периоды в пределах нормы рабочего времени, когда работа фактически не выполнялась. Например, оплачиваемые перерывы в течение рабочего дня (смены), простой не по вине работника.

Продолжительность рабочего времени, как правило, устанавливается путем закрепления недельной нормы рабочего времени.

Максимальный предел длительности рабочего времени установлен законодательством, тем самым оно ограничивает продолжительность рабочего времени. Статья 37 Конституции РФ, закрепляя в п. 5 право на отдых, указывает, что работающему по трудовому договору гарантируется установленная федеральным законом продолжительность рабочего времени.

Трудовой кодекс рабочему времени отвел разд. IV, состоящий из двух глав (15 и 16).

Статья 91 Трудового кодекса РФ дает определение рабочего времени.

Определение. Рабочее время - время, в течение которого работник в соответствии с правилами внутреннего трудового распорядка организации и условиями трудового договора должен исполнять трудовые обязанности, а также иные периоды времени, которые в соответствии с законами и иными нормативными правовыми актами относятся к рабочему времени. Исходя из этого, в правах сторон трудовых отношений определять границы рабочего времени, устанавливать начало рабочего дня, его окончание, время на обеденный перерыв, а также режим рабочего времени, посредством которого обеспечивается отработка установленной действующим законодательством нормы рабочего времени.

Кодекс подчеркивает, что нормальная продолжительность рабочего времени не может превышать 40 часов в неделю. Эта максимальная продолжительность рабочего времени распространяется на абсолютное большинство работников и поэтому в правовом аспекте считается всеобщей мерой труда.

Значение ограничения законом рабочего времени заключается в том, что:

1) обеспечивает охрану здоровья работника от чрезмерного переутомления и способствует долголетию его профессиональной трудоспособности и жизни;

2) за установленное законом рабочее время общество, производство получают от каждого работника необходимую определенную меру труда;

3) позволяет работнику обучаться без отрыва от производства, повышать свою квалификацию, культурно-технический уровень (развивать личность), что, в свою очередь, способствует росту производительности труда работника и воспроизводству квалифицированной рабочей силы.

Ко времени, в течение которого работник хотя и не выполняет свои трудовые обязанности, но осуществляет иные действия, относятся периоды времени, которые признаются рабочим временем, например время простоя не по вине работника. Так, например, в соответствии со ст. 109 Трудового кодекса РФ в рабочее время включаются специальные перерывы для обогрева и отдыха, предоставляемые работникам, работающим в холодное время года на открытом воздухе (например, рабочим-строителям, монтажникам и т.п.) или в закрытых необогреваемых помещениях, а также грузчикам, занятым на погрузочно-разгрузочных работах. Температуру и силу ветра, при которых этот вид перерыва необходимо предоставлять, определяют органы исполнительной власти. Конкретная же продолжительность таких перерывов определяется работодателем по согласованию с выборным профсоюзным органом.

Перерывы для производственной гимнастики необходимо предоставлять тем категориям работников, которые в силу специфики их труда нуждаются в активном отдыхе и проведении специального комплекса гимнастических упражнений. Например, водителям положены такие перерывы через 1 - 2 часа после начала смены (до 20 мин.) и спустя 2 часа после обеденного перерыва. В отношении любых других категорий работников вопрос о предоставлении им таких перерывов решается в правилах внутреннего распорядка.

Согласно ст. 258 Трудового кодекса РФ в рабочее время включаются дополнительные перерывы для кормления ребенка (детей), предоставляемые работающим женщинам, имеющим детей в возрасте до полутора лет, не реже чем через каждые три часа непрерывной работы продолжительностью не менее 30 минут каждый. Перерывы для кормления детей включаются в рабочее время и подлежат оплате в размере среднего заработка.

Как правило, в рабочее время включаются периоды выполнения основных и подготовительно-заключительных мероприятий (подготовка рабочего места, получение наряда, получение и подготовка материалов, инструментов, ознакомление с технической документацией, подготовка и уборка рабочего места, сдача готовой продукции и т.п.), предусмотренных технологией и организацией труда, и не включается время, которое затрачивается на дорогу от проходной до рабочего места, переодевание и умывание перед началом и после окончания рабочего дня, обеденный перерыв.

В условиях непрерывного производства прием-передача смены является обязанностью сменного персонала, предусмотренной действующими в организациях инструкциями, нормами и правилами. Прием-передача смены обусловлена необходимостью принимающего смену работника ознакомиться с оперативной документацией, состоянием оборудования и ходом технологического процесса, принять устную и письменную информацию от сдающего смену работника для продолжения ведения технологического процесса и обслуживания оборудования. Конкретная продолжительность времени приема-передачи смены зависит от сложности технологии и оборудования.

Вместе с этим, учитывая, что ст. 91 Трудового кодекса РФ предоставляет сторонам трудовых отношений право самим определять принципы регулирования рабочего времени, то и вопросы включения вышеприведенных временных отрезков в рабочее время должны решаться ими самостоятельно. Принятое же решение закрепляется в утверждаемых в установленном порядке правилах внутреннего трудового распорядка.

#### 6.1.1. Виды рабочего времени

Виды рабочего времени различаются по его продолжительности. Нормирование рабочего времени осуществляется с учетом ряда условий труда, возрастных и других особенностей работников.

Трудовой кодекс РФ предусматривает три вида рабочего времени:

- 1) нормальная продолжительность рабочего времени;
- 2) сокращенная продолжительность рабочего времени;
- 3) неполное рабочее время.

Нормальная продолжительность рабочего времени не может превышать 40 часов в неделю как при пяти, так и при шестидневной рабочей неделе. Это установленная законом (ст. 91 Трудового кодекса РФ) норма рабочего времени, которую должны соблюдать стороны трудового договора (работник и работодатель) на всей территории Российской Федерации, независимо от организационно-правовой формы предприятия, вида работы, продолжительности рабочей недели. Нормальное рабочее время является общим правилом и применяется в том случае, если работа выполняется в обычных условиях труда, и лица, ее выполняющие, не нуждаются в специальных мерах охраны труда; распространяется на работников физического и умственного труда. Нормальное рабочее время должно быть такой продолжительности, чтобы сохранить возможность жизнедеятельности и работоспособности. Его продолжительность зависит от уровня развития производственных сил.

Обратите внимание! Нормальная продолжительность рабочего времени, установленная ст. 91 Трудового кодекса РФ, в одинаковой степени относится как к постоянным работникам, так и к временным работникам, к сезонным работникам, к работникам, принятым на время выполнения определенных работ (ст. ст. 58, 59 Трудового кодекса РФ), и др.

Что же касается совместителей, то продолжительность работы по совместительству в течение месяца устанавливается по соглашению между работником и работодателем. Между тем законодатель установил, что продолжительность рабочего времени, устанавливаемого работодателем для лиц, работающих по совместительству, не может превышать 4 часов в день (абз. 1 ст. 284 Трудового кодекса РФ). В отдельных нормативных актах законодатель устанавливает исключения из вышеобозначенных правил. Такое исключение содержится, например, в Постановлении Минтруда России от 30 июня 2003 г. N 41 "Об особенностях работы по совместительству педагогических, медицинских, фармацевтических работников и работников культуры".

Законодатель предусматривает обязанность работодателя вести учет времени, фактически отработанного каждым работником. Основным документом, подтверждающим такой учет, является

табель учета рабочего времени, где отражается вся работа: дневные, вечерние, ночные часы работы, часы работы в выходные и праздничные дни, сверхурочные часы работы, часы сокращения работы против установленной продолжительности рабочего дня в случаях, предусмотренных законодательством, простои не по вине работника и др.

Следует различать продолжительность рабочего времени в течение суток и нормы рабочего времени. Продолжительность рабочей недели исчисляется из семи часов продолжительности рабочего дня, продолжительность рабочего времени в течение суток может быть различной.

Кроме нормальной продолжительности рабочего времени Трудовой кодекс РФ регулирует вопросы сокращенного рабочего времени, неполного рабочего времени, ненормированного рабочего времени, сверхурочных работ и т.д.

Определение. Сокращенная продолжительность рабочего времени (ст. 92 Трудового кодекса РФ) - этот вид рабочего времени, во-первых, установлен Трудовым кодексом и федеральными законами, во-вторых, обязателен для работодателя, в-третьих, оплачивается как нормальное рабочее время. Его продолжительность меньше нормы, но продолжительность сокращенного рабочего времени неодинакова для тех работников, для которых оно установлено. Законом устанавливается не только предельная продолжительность рабочей недели (ст. 92 Трудового кодекса РФ), но и рабочего дня (ст. 94 Трудового кодекса РФ).

При установлении сокращенной продолжительности рабочего времени за работником сохраняются все предусмотренные законодательством льготы и преимущества.

Нормальная продолжительность рабочего времени для следующих категорий несовершеннолетних работников составляет (ст. 92 Трудового кодекса РФ):

- для работников в возрасте до шестнадцати лет - не более 24 часов в неделю;
- для работников в возрасте от шестнадцати до восемнадцати лет - не более 35 часов в неделю;
- для работников, являющихся инвалидами I или II группы, - не более 35 часов в неделю;
- для работников, занятых на работах с вредными и (или) опасными условиями труда, - не более 36 часов в неделю в порядке, установленном Правительством Российской Федерации с учетом мнения Российской трехсторонней комиссии по регулированию социально-трудовых отношений.

Продолжительность рабочего времени учащихся образовательных учреждений в возрасте до восемнадцати лет, работающих в течение учебного года в свободное от учебы время, не может превышать половины норм, установленных вышеуказанными нормами для лиц соответствующего возраста.

Трудовым кодексом РФ и иными федеральными законами может устанавливаться сокращенная продолжительность рабочего времени для других категорий работников (педагогических, медицинских и других работников).

При этом не имеет значения, учится ли несовершеннолетний в общеобразовательной школе, в ПТУ, в среднем специальном или в высшем учебном заведении, в государственных учебных заведениях или частных, смешанных и т.п.

Законодательством установлен возраст приема на работу - 16 лет (ст. 20 Трудового кодекса РФ). Ранее лица, достигшие этого возраста, могли приниматься на работу лишь в исключительных случаях. В настоящее время учащиеся образовательных учреждений в свободное от учебы время могут приниматься для выполнения легкого труда (не связанного с игорным бизнесом, работой в ночных кабаре и клубах, производством, перевозкой и торговлей спиртными напитками, табачными изделиями, наркотическими и токсическими препаратами) с 14 лет - лишь с согласия родителя (усыновителя, попечителя).

Продолжительность ежедневной работы (смены) не может превышать:

- для работников в возрасте от пятнадцати до шестнадцати лет - 5 часов, в возрасте от шестнадцати до восемнадцати лет - 7 часов;
- для учащихся общеобразовательных учреждений, образовательных учреждений начального и среднего профессионального образования, совмещающих в течение учебного года учебу с работой, в возрасте от четырнадцати до шестнадцати лет - 2,5 часа, в возрасте от шестнадцати до восемнадцати лет - 4 часов;
- для инвалидов - в соответствии с медицинским заключением, выданным в порядке, установленном федеральными законами и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации.

Труд несовершеннолетних работников оплачивается с учетом сокращенной продолжительности работы. Однако работодатель имеет право за собственный счет производить им доплаты до нормальной заработной платы, соответствующей категории работников при нормальной продолжительности работы. Это правило применяется независимо от системы оплаты труда (повременная или сдельная) - ст. 271 Трудового кодекса РФ.

Сокращенное рабочее время также установлено для работников с пониженной трудоспособностью - инвалидов I и II групп согласно ч. 1 ст. 92 Трудового кодекса РФ и ст. 23 Федерального закона от 24 ноября 1995 г. N 181-ФЗ "О социальной защите инвалидов в Российской Федерации".

В указанных целях, как предусмотрено ст. 21 Закона о социальной защите, организациям, численность работников в которых составляет более 30 человек, устанавливается квота для приема на работу инвалидов в процентах к среднесписочной численности работников (но не менее 2 и не более 4%). В случае невыполнения или невозможности выполнения установленной квоты для приема на работу инвалидов работодатели ежемесячно вносят в бюджеты субъектов РФ обязательную плату за каждого нетрудоспособного инвалида в пределах установленной квоты.

Для трудоустройства инвалидов предусмотрено создание специальных рабочих мест, т.е. рабочих мест, которые требуют дополнительных мер по организации труда. При этом специальные рабочие места для лиц, ставших инвалидами вследствие несчастных случаев на производстве или профессиональных заболеваний, создаются за счет средств работодателей - причинителей вреда (ст. 22 Закона о социальной защите).

Как указано в ст. 23 Закона о социальной защите, инвалидам, занятым в организациях независимо от организационно-правовых форм и форм собственности, создаются необходимые условия труда в соответствии с индивидуальной программой реабилитации инвалида. Этой же статьей определено, что не допускается установление в коллективных или индивидуальных трудовых договорах условий труда инвалидов (оплата труда, режим рабочего времени и времени отдыха, продолжительность ежегодного и дополнительного оплачиваемых отпусков и др.), ухудшающих их положение по сравнению с другими работниками.

Статьей 23 Закона о социальной защите предусматриваются следующие условия при организации труда инвалидов: для инвалидов I и II групп устанавливается сокращенная продолжительность рабочего времени - не более 35 часов в неделю с сохранением полной оплаты труда. Эти положения соответствуют ст. 92 Трудового кодекса РФ. При этом продолжительность ежедневной работы (смены) не может превышать для инвалидов времени, определенного медицинским заключением (ст. 94 Трудового кодекса РФ).

Сохранение полной оплаты труда на практике означает, что если работнику-инвалиду установлен месячный оклад (в соответствии с занимаемой должностью), то за полностью проработанный месяц (несмотря на то что за этот период им проработано меньше часов, чем предусмотрено нормальной продолжительностью рабочего времени), работник получит заработную плату в размере этого оклада.

Следующая категория граждан, для которых действует сокращенная продолжительность рабочего времени, - это работники, занятые на работах с вредными и (или) опасными условиями труда. Продолжительность рабочего времени этих лиц сокращается на четыре и более часов в неделю в порядке, установленном Правительством РФ, не может превышать 36 часов в неделю.

Для работников, занятых на работах с вредными и (или) опасными условиями труда, где установлена сокращенная продолжительность рабочего времени, максимально допустимая продолжительность ежедневной работы (смены) не может превышать:

- при 36-часовой рабочей неделе - 8 часов;
- при 30-часовой рабочей неделе и менее - 6 часов.

Наименования профессий рабочих и должностей инженерно-технических работников и служащих, занятых на работах с вредными и (или) опасными условиями труда, указаны в соответствии с Единым тарифно-квалификационным справочником работ и профессий рабочих, Квалификационным справочником профессий рабочих, работников связи и младшего обслуживающего персонала, не вошедших в Единый тарифно-квалификационный справочник работ и профессий рабочих, которым устанавливаются месячные оклады, а также Единой номенклатурой должностей служащих. Перечни вредных работ должны быть утверждены Правительством РФ. Но пока их нет, следует руководствоваться Списком производств, цехов, профессий и должностей с вредными условиями труда, работа в которых дает право на дополнительный отпуск и сокращенный рабочий день (далее - Список). Этот документ утвержден Постановлением Госкомтруда СССР, Президиума ВЦСПС от 25 октября 1974 г. N 298/П-22 (применяется в части, не противоречащей Трудовому кодексу РФ).

Право на установление сокращенного рабочего дня имеют все работники, профессии и должности которых предусмотрены указанными нормативными документами независимо от отрасли экономики. Кроме того, указанное право возникает у работника, если он фактически выполнял такую работу во вредных условиях не менее половины рабочего дня.

Дополнительный отпуск и сокращенный рабочий день должны предоставляться только тем рабочим, инженерно-техническим работникам и служащим, профессии и должности которых предусмотрены в соответствующих производствах и цехах. В тех случаях, когда нормативные документы предусматривают отдельные виды работ (как, например, малярные работы, сварочные работы, кузнечно-прессовые работы), дополнительный отпуск и сокращенный рабочий день

должны предоставляться независимо от того, в каком производстве или цехе выполняются эти работы.

Рабочим, инженерно-техническим работникам и служащим, профессии и должности которых не включены в вышеназванные нормативные акты, но выполняющим в отдельные дни работу в производствах, цехах, профессиях и должностях с вредными условиями труда, предусмотренных в этих нормативных актах, сокращенный рабочий день устанавливается в эти дни той же продолжительности, что и рабочим, инженерно-техническим работникам и служащим, постоянно занятым на этой работе.

В тех случаях, когда рабочие, инженерно-технические работники и служащие в течение рабочего дня были заняты на разных работах с вредными условиями труда, где установлен сокращенный рабочий день различной продолжительности, и в общей сложности проработали на этих участках более половины максимальной продолжительности сокращенного дня, их рабочий день не должен превышать 6 часов.

Рабочим, инженерно-техническим работникам и служащим сторонних организаций (строительных, строительно-монтажных, ремонтно-строительных, пусконаладочных и др.) и работникам вспомогательных и подсобных цехов предприятия (механического, ремонтного, энергетического, контрольно-измерительных приборов и автоматики и др.) в дни их работы в действующих производствах, цехах и на участках с вредными условиями труда, где как для основных работников, так и для ремонтного и обслуживающего персонала этих производств, цехов и участков установлен сокращенный рабочий день, также устанавливается сокращенный рабочий день.

Женщинам, работающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, коллективным договором или трудовым договором устанавливается 36-часовая рабочая неделя - ст. 320 Трудового кодекса РФ (ст. 22 Закона РФ от 19 февраля 1993 г. N 4520-1 "О государственных гарантиях и компенсациях для лиц, работающих и проживающих в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях"), если меньшая продолжительность рабочей недели не предусмотрена для них федеральными законами. При этом заработная плата выплачивается в том же размере, что и при полной рабочей неделе.

В соответствии с Федеральным законом от 7 ноября 2000 г. N 136-ФЗ "О социальной защите граждан, занятых на работах с химическим оружием" (ст. ст. 1, 5) установлена:

1) 24-часовая рабочая неделя работникам, выполняющим НИОКР, и при этом используются токсичные химикаты, работы по утилизации и уничтожению химических боеприпасов, емкостей, устройств и ряд других;

2) 36-часовая рабочая неделя работникам, занятым на работах по техническому обслуживанию химического оружия, по перевозке, по обеспечению безопасности хранения такого оружия и ряд других работ.

Работникам с сокращенной продолжительностью рабочего времени заработная плата выплачивается на условиях, аналогичных для оплаты труда работников с нормальной продолжительностью рабочего времени. Таким образом, если для какой-либо категории работников предусмотрено установление сокращенной продолжительности рабочего времени, то это никаким образом не сказывается на размере их заработной платы. В качестве примера работ с сокращенной продолжительностью времени можно привести следующее. Штатным расписанием структурного подразделения организации, расположенной в отдаленных местностях, предусмотрены 10 должностей. На трех должностях структурного подразделения работают женщины, работа по двум должностям связана с выполнением работ во вредных условиях, на одной должности работает юноша в возрасте до 16 лет.

Оплата труда работников должна строиться исключительно на основе установленных работникам тарифных разрядов (должностных окладов), без учета прав отдельных из них на сокращенное рабочее время. Так, если работник по должности, работа по которой связана с вредными условиями труда, имеет тот же тарифный разряд, что и работник с 40-часовой рабочей неделей, то заработные платы из расчета тарифной ставки (оклада) должны быть равные.

Сокращенное рабочее время следует отличать:

- 1) от так называемого неполного рабочего времени;
- 2) от случаев сокращения рабочего времени накануне нерабочих праздничных и выходных дней;
- 3) от сокращения рабочего времени в случаях, если работы проводятся в ночное время;
- 4) от продолжительности работы при совместительстве;
- 5) от иных случаев сокращения продолжительности рабочего времени, предусмотренных в нормах Трудового кодекса РФ, о которых пойдет речь позже.

Нормальная продолжительность рабочего времени и сокращенная продолжительность рабочего времени по своей сути являются видами полного рабочего времени, в течение которого работник отрабатывает установленную законом норму продолжительности рабочего времени. В этом отличие сокращенного рабочего времени от неполного.

Определение. Неполное рабочее время - третий вид рабочего времени. Неполное рабочее время по своей продолжительности всегда меньше, чем нормальное или сокращенное рабочее время. Сам термин "неполное рабочее время" охватывает как неполную рабочую неделю, так и неполный рабочий день. Такой вид рабочего времени устанавливается по соглашению между работником и работодателем как при приеме на работу, так и впоследствии. Кроме того, работодатель (в том числе физическое лицо) обязан устанавливать неполный рабочий день или неполную рабочую неделю по просьбе беременной женщины, одного из родителей (опекуна, попечителя), имеющего ребенка в возрасте до 14 лет (ребенка-инвалида в возрасте до 18 лет), а также лица, осуществляющего уход за больным членом семьи в соответствии с медицинским заключением (абз. 1 ст. 93 Трудового кодекса РФ).

Во многом режим работы на условиях неполного рабочего времени регулируется до сих пор союзными актами права (в части, не противоречащей Трудовому кодексу РФ), в частности, Постановлением Госкомтруда СССР, Секретариата ВЦСПС от 29 апреля 1980 г. N 111/8-51 "Об утверждении Положения о порядке и условиях применения труда женщин, имеющих детей и работающих неполное рабочее время". Установлено, что при приеме на работу с неполным рабочим днем запись об этом в трудовой книжке не производится (п. 3 Положения).

Неполным может быть как рабочий день, так и рабочая неделя. Причем ни минимум, ни максимум в действующем законодательстве не устанавливается. По Положению о порядке и условиях применения труда женщин, имеющих детей и работающих неполное рабочее время от 29 апреля 1980 г. неполное рабочее время устанавливалось, как правило, не менее 4 часов и не более 20, 24 часов при пяти-, шестидневной рабочей неделе.

При неполном рабочем дне работник трудится меньше часов, чем установлено расписанием или графиком на данном предприятии для данной категории работников, например вместо восьми часов - четыре.

При неполной рабочей неделе уменьшается количество рабочих дней против пятидневной или шестидневной недели.

Неполное рабочее время может состоять одновременно в уменьшении рабочего дня и рабочей недели.

Отказ работодателя в установлении режима неполного рабочего времени работник может обжаловать в соответствии со ст. 385 Трудового кодекса РФ в комиссию по трудовым спорам (КТС), создаваемую в организации. В соответствии со ст. 390 Трудового кодекса РФ работник, не согласный с решением комиссии по трудовым спорам, вправе обратиться в суд.

Неполное рабочее время может устанавливаться не только по просьбе работника и в его интересах, но и по инициативе работодателя. Так, переход на условие неполного рабочего времени возможен в связи с изменениями организационных или технических условий труда с учетом мнения выборного профсоюзного органа данной организации на срок не более шести месяцев. В случаях, когда режим неполного рабочего времени вводится на предприятии для всех или отдельных работников по инициативе администрации, необходимо соблюдать следующие правила:

- 1) как следует из положений ст. 74 Трудового кодекса РФ, изменены могут быть любые существенные условия трудового договора, кроме трудовой функции, т.е. предусмотренной трудовым договором должности (специальности) работника, и круга выполняемых им обязанностей;

- 2) работодатель должен уведомить работников о введении изменений в письменной форме не позднее чем за два месяца до их введения (для работодателей - физических лиц установлен иной срок - не менее 14 календарных дней (ст. 306 Трудового кодекса РФ)).

Поскольку форму уведомления законодательство не устанавливает, следовательно, она может быть произвольной. Главное, чтобы текст позволял установить, о чем работник был уведомлен и когда. На уведомлении должна стоять личная подпись работника;

- 3) при несогласии работника работать в новых условиях работодатель обязан предложить ему иную имеющуюся в организации работу, которая будет соответствовать его квалификации и состоянию здоровья. При отсутствии такой работы работнику должна быть предложена вакантная нижестоящая должность или нижеоплачиваемая работа (также подходящая квалификации работника и состоянию его здоровья).

Работа на условиях неполного рабочего времени не влечет уменьшения продолжительности ежегодного и учебного отпуска, время работы засчитывается в трудовой стаж как полное рабочее время; премии за выполненную работу начисляются на общих основаниях; выходные и праздничные дни предоставляются в соответствии с трудовым законодательством. Однако оплата при неполном рабочем времени производится пропорционально отработанному времени или в зависимости от выработки. Неполное рабочее время является одним из существенных условий трудового договора.

### 6.1.2. Продолжительность рабочего дня

Нормальная продолжительность рабочего времени установлена ст. 91 Трудового кодекса РФ и не может превышать 40 часов в неделю. Эта продолжительность рабочего времени установлена законодательством для всех предприятий, независимо от их организационно-правовой формы.

Это общая максимальная норма рабочего времени для всех работников, как постоянных, так временных и сезонных, а также независимо от того, какая у них рабочая неделя: 5-дневная или 6-дневная.

В общем случае для работников установлена 5-дневная рабочая неделя с двумя выходными днями. 6-дневная неделя устанавливается там, где по характеру производства и условиям работы введение пяти рабочих дней в неделю нецелесообразно, как, например, на предприятиях торговли, связи, транспорта и пр.

Администрацией организации совместно с соответствующим выборным профсоюзным органом с учетом специфики работы, мнения трудового коллектива может устанавливаться 5- или 6-дневная рабочая неделя с закреплением данного положения в правилах внутреннего трудового распорядка или графиках сменности с соблюдением установленной продолжительности рабочей недели.

В связи с этим для разных режимов работы необходимо правильно определять продолжительность рабочего дня.

Определение. Рабочим днем называется установленное законом рабочее время в течение суток. Продолжительность ежедневной работы, ее начало и конец, перерывы в течение рабочего дня предусматривают правила внутреннего трудового распорядка, а при сменной работе - еще и графики сменности, в том числе и при вахтовом методе.

Во всех случаях определения продолжительности рабочего дня в первую очередь исходят из нормальной или сокращенной продолжительности рабочего времени, установленной действующим трудовым законодательством, о которой говорилось ранее. Затем данное время корректируется в соответствии с требованиями законодательства о сокращении его продолжительности.

При определении продолжительности рабочего дня (смены) работодатель в обязательном порядке должен соблюдать требования ст. 94 Трудового кодекса РФ, согласно которым такая продолжительность не может превышать:

- 1) 5-ти часов для работников в возрасте от 15 до 16 лет и 7-ми часов - в возрасте от 16 до 18 лет;
- 2) для учащихся общеобразовательных учреждений, образовательных учреждений начального и среднего профессионального образования, работающих в течение учебного года в свободное от учебы время, - 2,5 часа в возрасте от 14 до 16 лет и 3,5 часа в возрасте от 16 до 18 лет;
- 3) для инвалидов I и II групп - в соответствии с медицинским заключением.

Статья 94 Трудового кодекса РФ устанавливает продолжительность ежедневной работы (смены) для отдельных категорий работников: 4 часа продолжительность ежедневной работы для учащихся общеобразовательных учреждений, образовательных учреждений начального и среднего профессионального образования, совмещающих в течение учебного года учебу с работой, в возрасте от шестнадцати до восемнадцати лет.

Также работодатель должен помнить, что лица моложе 18 лет не привлекаются для работы на следующих видах производств (ст. 265 Трудового кодекса РФ):

- 1) на подземных работах;
- 2) на производствах с вредными и опасными условиями труда. Их Перечень дан в Постановлении Правительства РФ от 25 февраля 2000 г. N 163 "Об утверждении Перечня тяжелых работ и работ с вредными или опасными условиями труда, при выполнении которых запрещается применение труда лиц моложе восемнадцати лет";
- 3) на работах, причиняющих вред здоровью и нравственному развитию подростков (игорный бизнес, работа в ночных кабаре и клубах, производство, перевозка и торговля спиртными напитками, табачными изделиями, наркотическими и токсическими препаратами);
- 4) на работах по переноске и перемещению тяжестей вручную (Нормы утверждены Постановлением Минтруда России от 7 апреля 1999 г. N 7 "Об утверждении Норм предельно допустимых нагрузок для лиц моложе восемнадцати лет при подъеме и перемещении тяжестей вручную").

С вопросом о продолжительности рабочего дня, в частности, несовершеннолетних связан вопрос и об оплате труда подростков.



Оплата труда подростков, принятых на работу в свободное от учебы время, производится пропорционально отработанному времени или в зависимости от выработки (ст. 271 Трудового кодекса РФ). При применении почасовой формы оплаты труда заработок работника определяется путем умножения часовой ставки оплаты труда на число фактически отработанных часов.

Оплата труда лиц из числа подростков, заключивших постоянные трудовые договоры, строится на основании принятых в организации форм и систем оплаты труда.

При этом при повременной оплате труда заработная плата работникам в возрасте до восемнадцати лет выплачивается с учетом сокращенной продолжительности работы. Работодатель вправе при этом за счет собственных средств производить им доплаты до уровня оплаты труда работников соответствующих категорий при полной продолжительности ежедневной работы (ст. 271 Трудового кодекса РФ).

Труд работников в возрасте до 18 лет, допущенных к сдельным работам, оплачивается по установленным сдельным расценкам. Работодатель в этом случае вправе устанавливать им за счет собственных средств доплату до тарифной ставки за время, на которое сокращается продолжительность их ежедневной работы.

Ставки оплаты труда и нормы выработки утверждаются работодателем с учетом мнения профсоюзного органа или устанавливаются коллективным договором.

При этом следует учитывать, что для работников в возрасте до 18 лет нормы выработки в соответствии со ст. 270 Трудового кодекса РФ устанавливаются исходя из общих норм выработки пропорционально установленной для этих работников сокращенной продолжительности рабочего времени.

Для работников в возрасте до восемнадцати лет, поступающих на работу после окончания общеобразовательных учреждений и общеобразовательных учреждений начального профессионального образования, а также прошедших профессиональное обучение на производстве, могут утверждаться пониженные нормы выработки.

Наряду с оплатой труда подростков на работодателей возлагаются обязанности по предоставлению им всего комплекса предусмотренных трудовым законодательством льгот, гарантий и компенсаций (оплачиваемые отпуска или замена отпуска денежной компенсацией при увольнении; предоставление свободных от работы дней в связи с обучением, обеспечение специальной одеждой, обувью и прочими средствами индивидуальной защиты и т.п.).

Для работников, занятых на работах с вредными и (или) опасными условиями труда, где установлена сокращенная продолжительность рабочего времени, максимально допустимая продолжительность ежедневной работы (смены) не может превышать:

- 1) при 36-часовой рабочей неделе - 8 ч;
- 2) при 30-часовой рабочей неделе и менее - 6 ч.

Продолжительность ежедневной работы (смена) для отдельных категорий работников определяется соответствующими нормативными правовыми актами. Так, в соответствии с Постановлением Минтруда России от 20 февраля 1996 г. N 11 "Об утверждении Положения о рабочем времени и времени отдыха работников плавающего состава судов морского флота" ежедневная нормальная продолжительность рабочего времени членов судовых экипажей составляет 8 ч с понедельника по пятницу, т.е. 40 ч в неделю с двумя выходными днями в субботу и воскресенье.

Для отдельных членов судовых экипажей устанавливается сокращенная продолжительность рабочего времени.

Ежедневная общая продолжительность работы члена судового экипажа, включая время несения вахт (работ), выполнения наряду со своими обязанностями работы за недостающего по штату работника и выполнения дополнительных работ, не входящих в круг прямых должностных обязанностей члена экипажа, не должна превышать 12 ч.

12-часовой режим рабочего времени (с соответствующим предоставлением еженедельно дня отдыха) не должен превышать 30 суток подряд. Конкретная продолжительность этого периода устанавливается работодателем по согласованию с соответствующим выборным профсоюзным органом или иным уполномоченным работниками органом с учетом сложности работы и района плавания.

Приказом Министерства транспорта Российской Федерации (Минтранс России) от 20 августа 2004 г. N 15 утверждено Положение об особенностях режима рабочего времени и времени отдыха водителей автомобилей. Положение устанавливает особенности режима рабочего времени и времени отдыха водителей (за исключением водителей, занятых на международных перевозках, а также работающих в составе вахтовых бригад при вахтовом методе организации работ), работающих по трудовому договору на автомобилях, принадлежащих зарегистрированным на территории Российской Федерации организациям независимо от организационно-правовых форм и форм собственности, ведомственной принадлежности, индивидуальным предпринимателям и иным лицам, осуществляющим перевозочную деятельность на территории Российской Федерации. Согласно п. 7 Положения для водителей, работающих на 5-дневной рабочей неделе с

двумя выходными днями, продолжительность ежедневной работы (смены) не может превышать 8 ч, а для работающих на 6-дневной рабочей неделе с одним выходным днем - 7 ч.

В тех случаях, когда по условиям производства (работы) не может быть соблюдена установленная нормальная ежедневная или еженедельная продолжительность рабочего времени, водителям устанавливается суммированный учет рабочего времени с продолжительностью учетного периода один месяц.

На перевозках пассажиров в курортной местности в летне-осенний период и на других перевозках, связанных с обслуживанием сезонных работ, учетный период может устанавливаться продолжительностью до 6 месяцев. Продолжительность рабочего времени за учетный период не должна превышать нормального числа рабочих часов. Суммированный учет рабочего времени вводится работодателем с учетом мнения представительного органа работников.

При суммированном учете рабочего времени продолжительность ежедневной работы (смены) водителей не может превышать 10 ч, за исключением следующих случаев, предусмотренных п. п. 10, 11, 12 Положения.

Так, в случае, когда при осуществлении междугородной перевозки водителю необходимо дать возможность доехать до соответствующего места отдыха, продолжительность ежедневной работы (смены) может быть увеличена до 12 ч.

Если пребывание водителя в автомобиле предусматривается продолжительностью более 12 ч, в рейс направляются два водителя. При этом автомобиль должен быть оборудован спальным местом для отдыха.

При суммированном учете рабочего времени водителям, работающим на регулярных городских и пригородных автобусных маршрутах, продолжительность ежедневной работы (смены) может быть увеличена работодателем до 12 ч по согласованию с представительным органом работников.

Водителям, осуществляющим перевозки для учреждений здравоохранения, организаций коммунальных служб, телеграфной, телефонной и почтовой связи, аварийных служб, технологические (внутриобъектные, внутризаводские и внутрикарьерные) перевозки без выхода на автомобильные дороги общего пользования, улицы городов и других населенных пунктов, перевозки на служебных легковых автомобилях при обслуживании органов государственной власти и органов местного самоуправления, руководителей организаций, продолжительность ежедневной работы (смены) может быть увеличена до 12 ч в случае, если общая продолжительность управления автомобилем в течение периода ежедневной работы (смены) не превышает 9 ч.

В соответствии со ст. 333 Трудового кодекса РФ педагогическим работникам образовательных учреждений в зависимости от должности и (или) специальности с учетом особенностей их труда установлена продолжительность рабочего дня исходя из сокращенной продолжительности рабочего времени не более 36 ч в неделю.

Продолжительность рабочего времени накануне нерабочих праздничных и выходных дней.

Продолжительность рабочего дня (смены), непосредственно предшествующего нерабочему праздничному дню, уменьшается на один час (ст. 95 Трудового кодекса РФ).

Нерабочими праздничными днями в Российской Федерации являются:

1, 2, 3, 4, и 5 января - Новогодние каникулы;

7 января - Рождество Христово;

23 февраля - День защитника Отечества;

8 марта - Международный женский день;

1 мая - Праздник Весны и Труда;

9 мая - День Победы;

12 июня - День России;

4 ноября - День народного единства.

Существующие профессиональные праздники, как День строителя, День инженера и т.п., не относятся к нерабочим праздничным дням и правила ст. 95 Трудового кодекса РФ в этих случаях неприменимы.

Накануне праздничных и выходных дней продолжительность рабочего дня (смены) сокращается на один час как при 5-ти дневной, так и при 6-ти дневной рабочей неделе.

При этом такое сокращение производится не только в отношении работников с нормальной продолжительностью рабочего времени, но и в отношении работников с сокращенной продолжительностью рабочего времени. До вступления в силу Трудового кодекса РФ сокращение рабочих часов накануне праздничных дней производилось только для работников с 40-часовой рабочей неделей. Раньше в КЗоТе РФ было закреплено правило о том, что рабочий день накануне праздника не сокращается для тех работников, которым уже установлена сокращенная продолжительность рабочего времени (несовершеннолетним, инвалидам, сотрудникам, занятым на работах с вредными условиями труда, и т.п.). Но с принятием Трудового кодекса РФ положение

изменилось. Теперь продолжительность рабочего дня или смены, которые непосредственно предшествуют праздничному дню, уменьшается на один час для всех работников.

В связи с тем что продолжительность работы при 40-часовой рабочей неделе подлежит сокращению на один час, накануне праздничных (нерабочих) дней предвыходной день не сокращается, если празднику предшествуют один или два выходных дня.

Например, если праздник приходится на воскресенье, а в организации установлена 5-дневная рабочая неделя, то рабочий день в пятницу не сокращается, поскольку в этом случае праздничному дню предшествует выходной день - суббота.

В тех случаях, когда в соответствии с решением Правительства РФ выходной день переносится на рабочий день, продолжительность работы в этот день (бывший выходной) должна соответствовать продолжительности рабочего дня, на который перенесен выходной день (Разъяснение Минтруда России от 25 февраля 1994 г. N 19 "Об утверждении Разъяснения "О продолжительности работы в выходной день, перенесенный в связи с праздником на рабочий день").

При 5-дневной рабочей неделе недельная норма времени распределяется по дням недели графиком или расписанием. Поэтому законодательство не устанавливает сокращения продолжительности рабочей смены накануне выходных дней, как это предусмотрено для 6-дневной рабочей недели.

В случае если в непрерывно действующих организациях и на отдельных видах работ невозможно уменьшение продолжительности работы (смены) в предпраздничный день, переработка должна компенсироваться предоставлением работнику дополнительного времени отдыха или, с согласия работника, оплатой в порядке сверхурочной работы.

Согласно ст. 152 Трудового кодекса РФ сверхурочная работа оплачивается за первые два часа работы не менее чем в полуторном размере, за последующие часы - не менее чем в двойном размере. Конкретные размеры оплаты за сверхурочную работу могут определяться коллективным договором или трудовым договором. По желанию работника сверхурочная работа вместо повышенной оплаты может компенсироваться предоставлением дополнительного времени отдыха, но не менее времени, отработанного сверхурочно.

#### 6.1.3. Основные режимы рабочего времени, порядок их установления и изменения

Режим рабочего времени регламентируется гл. 16 Трудового кодекса РФ.

Определение. Под режимом рабочего времени в трудовом праве понимается распределение нормы рабочего времени для данной категории работников в рамках определенного календарного периода.

Согласно ст. 100 Трудового кодекса РФ режим рабочего времени должен предусматривать продолжительность рабочей недели (5-ти дневная с двумя выходными днями, 6-ти дневная с одним выходным днем, рабочая неделя с предоставлением выходных дней по скользящему графику; поденный и суммированный учет рабочего времени); работу с ненормированным рабочим днем для отдельных категорий работников; продолжительность ежедневной работы (смены); время начала и окончания работы; время перерывов в работе; число смен в сутки; чередование рабочих и нерабочих дней, которые устанавливаются коллективным договором или правилами внутреннего трудового распорядка организации.

Согласно ст. 100 Трудового кодекса РФ режим рабочего времени может устанавливаться только правилами внутреннего трудового распорядка, в отличие от действующей ранее нормы, которая позволяла закреплять его в коллективном договоре. Для работников с индивидуальным режимом он устанавливается трудовым договором.

Неполное рабочее время выделяется в качестве отдельного режима рабочего времени.

Режим рабочего времени устанавливается для лиц, заключивших трудовой договор, т.е. для работников. В связи с этим необходимо различать режим рабочего времени работников и режим работы самой организации. Например, организация является непрерывно действующей (работает круглосуточно), а работники работают посменно. В настоящее время режим рабочего времени для всех работников может быть единым. Для работников отдельных подразделений он может быть различным. Стороны трудового договора по взаимному согласию могут устанавливать также индивидуальный режим работы, если это не будет ухудшать условий труда работника по сравнению с действующим законодательством или коллективным договором.

Правительство РФ приняло Постановление от 10 декабря 2002 г. N 877 "Об особенностях режима рабочего времени и времени отдыха отдельных категорий работников, имеющих особый характер работы", которое устанавливает, что в соответствии со ст. 100 Трудового кодекса РФ Правительство РФ постановляет установить, что особенности режима рабочего времени и

времени отдыха отдельных категорий работников, имеющих особый характер работы, определяются соответствующими федеральными органами исполнительной власти по согласованию с Министерством труда и социального развития РФ и Министерством здравоохранения РФ.

Трудовой кодекс РФ регламентирует следующие разновидности режима рабочего времени, которые устанавливаются коллективным договором или правилами внутреннего трудового распорядка:

- 1) поденный учет рабочего времени;
- 2) суммированный учет рабочего времени;
- 3) режим ненормированного рабочего дня;
- 4) режим гибкого рабочего времени;
- 5) многосменный режим работы;
- 6) режим рабочего дня, разделенного на части.

Определение. Учет рабочего времени - это измерение соблюдения обязанности работника выполнять норму рабочего времени. Различают режимы с поденным, недельным и суммированным учетом рабочего времени.

В соответствии со ст. 100 Трудового кодекса РФ при организации трудового процесса организации вправе прибегнуть к ежедневной 5-дневной работе с двумя выходными днями, ежедневной 6-дневной работе с одним выходным днем, рабочей неделе с предоставлением выходных дней по скользящему графику, а в соответствии со ст. 104 Трудового кодекса РФ - к суммированному учету рабочего времени.

График ежедневной работы на практике получил наименование поденного режима учета рабочего времени.

При поденном учете рабочее время, установленное для работников, точно соответствует норме в течение рабочего дня. Это закреплено в правилах внутреннего трудового распорядка. При поденном учете работа сверх нормы - сверхурочная.

Определение. Суммированный учет - это такой вид учета рабочего времени, который предусматривает более продолжительный период, чем сутки или неделя. Он выполняет не только функцию измерения исполнения рабочего времени. Он, кроме того, своеобразная форма организации труда, форма режима рабочего времени. Минимальная продолжительность - месяц, а максимальная - год.

Суть суммированного учета состоит в том, чтобы продолжительность рабочего времени в течение дня за учетный период в среднем была бы равна норме рабочего дня.

В организациях или при выполнении отдельных видов работ, где по условиям производства (работы) не может быть соблюдена установленная для данной категории работников ежедневная или еженедельная продолжительность рабочего времени, допускается введение суммированного учета рабочего времени с тем, чтобы продолжительность рабочего времени за учетный период (месяц, квартал и др.) не превышала нормального числа рабочих часов.

Суммированный учет рабочего времени может быть недельным, месячным, квартальным и даже годовым. Такой способ учета применяется, например, при организации работ по вахтовому методу, на транспорте и др. Это означает, что продолжительность рабочего времени за учетный период не должна превышать нормального числа рабочих часов, а в случае возникновения вопроса об отклонении от нормальной продолжительности рабочего времени ее норматив будет исчисляться из соответствующего периода. То же касается и недоработки в рамках такого периода. Допускается удлинение отдельных смен при условии уменьшения других смен в рамках учетного периода. Учет рабочего времени должен четко фиксироваться именно в установленном периоде. Переработки в пределах заранее установленного периода должны признаваться сверхурочными работами.

Обычно применяется суммированный помесечный учет рабочего времени, согласно которому установленная действующим законодательством норма рабочего времени должна быть отработана за месяц. При этом месячная норма рабочего времени определяется исходя из нормальной или сокращенной продолжительности рабочей недели (рабочего дня) и количества рабочих дней в месяце по расчетному графику 5-дневной рабочей недели с двумя выходными днями по правилам исчисления продолжительности рабочего дня.

Существуют два вида суммированного учета.

1. Работник в разные дни учетного периода работает неодинаковое число часов, т.е. продолжительность ежедневной работы в рамках учетного периода разная. В этом случае все проработанное за учетный период время подсчитывается, а переработка в отдельные дни учетного периода должна компенсироваться недоработкой или полным отдыхом - в другие дни.

Сверхурочными при такой форме считаются только часы работы сверх нормы для всего учетного периода в целом, но не каждого отдельного дня.

2. Продолжительность ежедневной работы твердо фиксирована. Графики сменности, составленные на базе этой формы, предусматривают увеличение продолжительности ежедневной работы с одновременным увеличением числа выходных дней в учетном периоде. Норма рабочего времени обеспечивается как средняя величина, выведенная не из неодинаковой продолжительности рабочих дней (как для первого вида), а путем уменьшения числа рабочих дней в месяце. При этом виде сверхурочной считается работа сверх фиксированной графиком продолжительности рабочей смены, но если график составлен таким образом, что им вынужденно закладывается переработка сверх учетного периода (иначе невозможно; нельзя сократить смену), то такая переработка не считается сверхурочной работой, а компенсируется отгулом, а переработка сверх графика - как сверхурочная.

Размер компенсации исчисляется таким образом: первые два часа, полученные от произведения числа рабочих дней по календарю 6-дневной рабочей недели и двух, - в полуторном, остальные в двойном размере.

Максимальная продолжительность рабочей смены при суммированном учете рабочего времени не ограничена. На практике она обычно составляет 10 - 12 часов. Чаще всего такой учет рабочего времени применяется в непрерывно действующих организациях.

Определение. Ненормированный рабочий день - это особый режим работы, в соответствии с которым отдельные работники могут по распоряжению работодателя при необходимости эпизодически привлекаться к выполнению своих трудовых функций за пределами нормальной продолжительности рабочего времени. Перечень должностей работников с ненормированным рабочим днем устанавливается коллективным договором, соглашением или правилами внутреннего трудового распорядка организации.

Особенность рассматриваемого режима работы времени заключается в том, что работник подчиняется общему режиму работы организации, но может задерживаться на работе по просьбе работодателя для выполнения своих трудовых обязанностей сверх обычной рабочей смены или вызываться на работу до начала рабочего дня.

Обратите внимание! К работе с ненормированным рабочим днем работники могут привлекаться только для выполнения своих трудовых функций, которые они должны осуществлять по трудовому договору. Следовательно, нельзя обязать работника выполнять какие-либо другие виды работ, в том числе и за пределами нормальной продолжительности рабочего времени. Более того, ст. 60 Трудового кодекса РФ вообще запрещает требовать от работника выполнения работы, не обусловленной трудовым договором.

Трудовой кодекс РФ закрепляет, что ненормированный рабочий день устанавливается лишь для отдельных работников, включенных в специальный перечень (он прилагается к коллективному договору или правилам внутреннего распорядка, действующим в организации). Этот перечень может быть установлен также в отраслевых, региональных и других соглашениях.

Ненормированный рабочий день может применяться для лиц административного, управленческого, технического и хозяйственного персонала; лиц, труд которых не поддается учету во времени; лиц, которые распределяют время по своему усмотрению; лиц, рабочее время которых по характеру работы дробится на части неопределенной длительности.

Обратите внимание! Применяя правила ст. 101 Трудового кодекса РФ, работодатель не должен получать согласия ни самого работника, ни представительного органа работников на привлечение (в дни производственной необходимости) работников к работе сверх установленной продолжительности рабочего времени. Это право работодателя уже предусмотрено в условиях трудового договора. Работник при этом не вправе отказаться от выполнения таких работ. В противном случае - налицо грубое нарушение трудовой дисциплины. Заметим, что в данной статье сказано, что в соответствии с этим режимом работы работники могут привлекаться к выполнению своих трудовых функций за пределами установленной для данного работника продолжительности рабочего времени.

Установление ненормированного рабочего дня не означает, что на этих работников не распространяются основные нормы трудового законодательства о нормах рабочего времени и времени отдыха. Поэтому привлечение к работе за пределами установленной для них продолжительности рабочего времени не может быть систематическим.

Поскольку режим работы с ненормированным рабочим днем предполагает определенные переработки сверх нормальной продолжительности рабочего времени, Кодекс, в качестве

компенсации, предусматривает, что работникам с ненормированным рабочим днем предоставляется ежегодный дополнительный оплачиваемый отпуск, продолжительность которого определяется коллективным договором или правилами внутреннего трудового распорядка. В случае, когда такой отпуск (не менее трех календарных дней) не предоставляется, переработка сверх нормальной продолжительности рабочего времени компенсируется с письменного согласия работника как сверхурочная работа (ст. 119 Трудового кодекса РФ).

Порядок и условия предоставления ежегодного дополнительного оплачиваемого отпуска работникам с ненормированным рабочим днем в организациях, финансируемых из федерального бюджета, устанавливаются Правительством РФ, в организациях, финансируемых из бюджета субъекта РФ, - органами власти субъекта РФ, а в организациях, финансируемых из местного бюджета, - органами местного самоуправления.

Правила предоставления ежегодного дополнительного оплачиваемого отпуска работникам с ненормированным рабочим днем в организациях, финансируемых за счет средств федерального бюджета, утверждены Постановлением Правительства РФ от 11 декабря 2002 г. N 884 "Об утверждении Правил предоставления ежегодного дополнительного оплачиваемого отпуска работникам с ненормированным рабочим днем в организациях, финансируемых за счет средств федерального бюджета" (далее - Правила предоставления дополнительного отпуска).

В ряде министерств и ведомств порядок предоставления дополнительных отпусков разъясняется внутренними документами.

Например, согласно ст. 45 Федерального закона от 27 июля 2004 г. N 79-ФЗ "О государственной гражданской службе Российской Федерации" гражданским служащим, имеющим ненормированный служебный день, предоставляется ежегодный дополнительный оплачиваемый отпуск, продолжительность которого определяется коллективным договором или служебным распорядком государственного органа и который не может быть менее трех календарных дней. В случае если такой отпуск не предоставляется, с письменного согласия гражданского служащего исполнение им должностных обязанностей за пределами нормальной продолжительности служебного времени оплачивается как сверхурочная работа.

Режим гибкого рабочего времени.

Этот вид режима рабочего времени был введен в 80-х гг. сначала для женщин, имеющих детей, а потом и для других лиц (Рекомендации по применению режима гибкого рабочего времени в организациях отраслей народного хозяйства, утв. Постановлением Госкомтруда СССР и Секретариата ВЦСПС от 30 мая 1985 г.; Положение о порядке и условиях применения скользящего (гибкого) графика работы для женщин, имеющих детей, утв. Постановлением Госкомтруда и Секретариата ВЦСПС от 6 июня 1984 г.).

Использование режима гибкого рабочего времени имеет место в тех случаях, когда по каким-либо причинам (бытовым, социальным и т.д.) дальнейшее применение обычных графиков затруднено или малоэффективно, а также когда это обеспечивает более экономное использование рабочего времени.

Согласно ст. 102 Трудового кодекса РФ соглашением сторон трудовых отношений может устанавливаться режим гибкого рабочего времени, в рамках которого определяются время начала, окончания, а также общая продолжительность рабочего дня.

Определение. Режим гибкого рабочего времени - это форма организации рабочего времени, при которой для отдельных работников или коллективов организации допускается (в установленных пределах) саморегулирование начала, окончания и общей продолжительности рабочего дня. При использовании режима в обязательном порядке требуется полная отработка установленного законом суммарного количества рабочих часов в течение учетного периода (рабочего дня, недели, месяца и др.).

Составными элементами режимов и графиков гибкого рабочего времени являются:

- 1) время переменное (гибкое) в начале и конце рабочего дня (смены), в пределах которого работник вправе начинать и заканчивать работу по своему усмотрению;
- 2) время фиксированное - время обязательного нахождения на работе всех работающих по графику гибкого времени в данном подразделении предприятия. Это основная часть рабочего дня;
- 3) перерыв для питания и отдыха (фактическая его продолжительность не включается в рабочее время);
- 4) продолжительность (тип) учетного периода, определяющая календарное время (рабочий день, неделя, месяц и т.д.), в течение которого работником должна быть отработана установленная законодательством норма рабочего времени.

Возможны следующие основные варианты режимов гибкого рабочего времени в зависимости от продолжительности учетного периода:

- 1) учетный период, равный рабочему дню, - когда его продолжительность, установленная законом, полностью отрабатывается в тот же день;

2) учетный период, равный рабочей неделе, - когда ее продолжительность, установленная в рабочих часах, полностью отрабатывается в данной рабочей неделе;

3) учетный период, равный рабочему месяцу, - когда установленная месячная норма рабочих часов полностью отрабатывается в данном месяце.

В отдельных случаях в качестве учетного периода могут применяться также рабочая декада, рабочий квартал с аналогичными условиями отработки, а также другие варианты режимов гибкого рабочего времени, удобные для организации и работников.

Учет времени, отработанного каждым работником, ведется руководителями подразделений, мастерами, бригадирами или специально выделенными работниками. При этом применяются самые различные методы и средства учета, в одних случаях производятся записи в специальных карточках или журналах, в других - применяются индивидуальные счетчики времени или штамп-часы.

Учетный период в большинстве случаев устанавливается недельный или месячный, иногда квартальный. В этот период работник, работающий по гибкому графику, должен отработать установленную законодательством норму рабочего времени.

Гибкий график работы находит применение не только при индивидуальной, но и при бригадной форме организации труда. В таких случаях коллектив бригады разрешает отдельным работникам, в зависимости от их индивидуальных потребностей в свободном времени, начинать и заканчивать рабочий день в более раннее или позднее время.

Введение гибкого графика работы в коллективах или разрешение работать по такому графику отдельным работникам оформляется приказами работодателя.

**Определение.** Многосменный режим работы - работа в две, три или четыре смены в течение суток (например, три смены по 8 ч). При этом работники организации в течение определенного периода времени (например, месяц) работают в разные смены.

Организация труда при использовании многосменного режима труда осуществляется в порядке, определенном ст. 103 Трудового кодекса РФ.

Сменная работа вводится на предприятиях в случаях, когда длительность производственного процесса превышает допустимую продолжительность ежедневной работы в целях более эффективного использования оборудования, увеличения объема выпускаемой продукции или оказываемых услуг.

При использовании сменного режима работы каждая группа работников должна производить работу в течение установленной продолжительности рабочего времени в соответствии с графиком сменности (например, 8 ч при 5-дневной рабочей неделе), которым определяется порядок перехода работников из одной смены в другую.

При составлении графиков сменности работодатель учитывает мнение представительного органа работников. График сменности может быть как самостоятельным локальным актом, так и прилагаться к коллективному договору.

Графики сменности должны отражать требование ст. 110 Трудового кодекса РФ о предоставлении работникам еженедельного непрерывного отдыха продолжительностью не менее 42 часов. Ежедневный (междусменный) отдых должен быть не менее двойной продолжительности времени работы в предшествующей отдыху смене.

Графики сменности доводятся до сведения работников не позднее чем за один месяц до введения их в действие. Несоблюдение этого срока нарушает право работника на своевременное информирование его об изменении условий труда. Работа в течение двух смен подряд запрещается.

При использовании сменной работы выделяются дневная, вечерняя и ночная смены. Смена, в которой не менее 50 процентов рабочего времени приходится на ночное время, считается ночной (ночным является время с 22 ч вечера до 6 ч утра), а смена, непосредственно предшествующая ночной, - вечерней.

**Определение.** Вахтовый метод работы - особая форма осуществления трудового процесса вне места постоянного проживания работников, когда не может быть обеспечено ежедневное их возвращение к месту постоянного проживания.

Вахтовый метод работы применяется при значительном удалении места работы от места нахождения работодателя в целях сокращения сроков строительства, ремонта либо реконструкции конкретных объектов производственного, социального назначения в отдаленных или необжитых районах. Кроме того, он может применяться в районах с особыми природными условиями.

Важной особенностью вахтового метода работы является то, что работники, привлеченные к таким работам, проживают в специально создаваемых работодателем вахтовых поселках, которые

представляют собой комплекс зданий и специальных сооружений, предназначенных для обеспечения жизнедеятельности указанных работников во время выполнения ими работ и междусменного отдыха. Работа выполняется сменным персоналом.

Законодатель устанавливает продолжительность вахты. Вахтой считается общий период, включающий время выполнения работ на объекте и время междусменного отдыха в данном вахтовом поселке. Рабочая смена может длиться ежедневно 12 часов подряд. Продолжительность вахты, включающая как рабочее время, так и время отдыха, не может превышать одного месяца.

В исключительных случаях с учетом мнения профкома продолжительность вахты может быть увеличена до трех месяцев (ст. 299 Трудового кодекса РФ). За работу вахтовым методом производится доплата в размере 50 и 75 процентов тарифной ставки работника.

При вахтовом методе работы устанавливается суммированный учет рабочего времени за месяц, квартал или иной более длительный период, но не более чем за один год. Учетный период охватывает все рабочее время, время в пути от места нахождения работодателя или от пункта сбора до места выполнения работы и обратно, а также время отдыха, приходящееся на данный календарный отрезок времени. Общая продолжительность рабочего времени за учетный период не должна превышать нормального числа рабочих часов, установленных ст. 300 Трудового кодекса РФ.

Графики работ на вахте утверждаются работодателем с учетом мнения выборного профсоюзного органа данной организации. Они доводятся до сведения работников не позднее чем за два месяца.

На работодателя возлагается обязанность вести учет рабочего времени и времени отдыха каждого работника, работающего вахтовым методом, по месяцам, а также за весь учетный период.

Часы переработки рабочего времени в пределах графика работы на вахте могут накапливаться в течение календарного года и суммироваться до целых дней с последующим предоставлением дополнительных дней отдыха.

Трудовое законодательство устанавливает ограничения на работу вахтовым методом. К этой работе не могут привлекаться работники в возрасте до 18 лет, беременные женщины и женщины, имеющие детей до трех лет, а также лица, имеющие медицинские противопоказания к выполнению работ вахтовым методом (ст. 298 Трудового кодекса РФ).

Разделение рабочего дня на части.

Разделение рабочего дня на части регулируется ст. 105 Трудового кодекса РФ. На тех работах, где это необходимо вследствие особого характера труда, а также при производстве работ, интенсивность которых неодинакова в течение рабочего дня (смены), рабочий день может быть разделен на части с тем, чтобы общая продолжительность рабочего времени не превышала установленной продолжительности ежедневной работы.

Такие работы обычно связаны с обслуживанием населения (например, на городском пассажирском транспорте, в организациях связи, торговли), зачастую такие работы ведутся и на строительных предприятиях. При этом общая продолжительность рабочего времени не должна превышать установленной продолжительности ежедневной работы. Такое разделение производится работодателем на основании локального нормативного акта, принятого с учетом мнения выборного профсоюзного органа данной организации.

Законодательством не определяется, на какое число частей может быть разделен рабочий день. На практике рабочий день делится на две части с перерывом не более двух часов. Возможно установление большего числа перерывов. Указанные перерывы не оплачиваются. Обеденный перерыв включается в указанные перерывы.

За отработанное при таком режиме время работнику производится доплата к его основному заработку (ст. 114 Трудового кодекса РФ).

Нормируемое рабочее время.

Норма рабочего времени - это установленное законом количество часов, которое должны соблюдать стороны трудового договора (работник и работодатель) на всей территории РФ, независимо от организационно-правовой формы предприятия, вида работы, продолжительности рабочей недели.

Нормируемое рабочее время является общим правилом и применяется в том случае, если работа выполняется в обычных условиях труда и лица, ее выполняющие, не нуждаются в специальных мерах охраны труда. Распространяется на работников физического и умственного труда.

Норма рабочего времени используется для определения заработной платы работника, в том числе в целях оплаты сверхурочных работ, работ в выходные и нерабочие праздничные дни.

Нормируемое рабочее время должно быть такой продолжительности, чтобы сохранить возможность жизнедеятельности и работоспособности работника. Его продолжительность зависит от уровня развития производственных сил.

Норма рабочего времени определена в соответствии с международными актами, в частности Конвенцией МОТ N 47 "О сокращении рабочего времени до 40 часов в неделю". Нормируемое



рабочее время установлено ст. 91 Трудового кодекса РФ и не может превышать 40 часов в неделю.

В некоторых случаях работодатель обязан устанавливать сокращенную продолжительность рабочего времени (например, 36 ч или 24 ч в неделю).

Заработная плата работника, отработавшего месячную норму рабочего времени и выполнившего свои трудовые обязанности, не может быть ниже минимального размера оплаты труда (ст. 133 Трудового кодекса РФ).

Трудовым кодексом РФ не определен механизм подсчета нормальной продолжительности рабочего времени.

Исчисление предельной продолжительности рабочего времени на иные, кроме недели, периоды времени производится в соответствии с Разъяснением "О некоторых вопросах, возникающих в связи с переносом выходных дней, совпадающих с праздничными днями" (далее - Разъяснение), утвержденным Постановлением Минтруда России от 29 декабря 1992 г. N 65 "Об утверждении Разъяснения "О некоторых вопросах, возникающих в связи с переносом выходных дней, совпадающих с праздничными днями", которое продолжает действовать на основании ст. 423 Трудового кодекса РФ.

Согласно п. 2 Разъяснения норма рабочего времени на определенные периоды времени исчисляется по расчетному графику 5-дневной рабочей недели с двумя выходными днями в субботу и воскресенье исходя из продолжительности ежедневной работы (смены):

1) при 40-часовой рабочей неделе - 8 ч в день;

2) при продолжительности рабочей недели менее 40 ч - количество часов, получаемое в результате деления установленной продолжительности рабочей недели на пять дней.

В предпраздничные дни продолжительность рабочего дня сокращается на один час (ст. 95 Трудового кодекса РФ).

Исчисленная в таком порядке норма рабочего времени согласно Разъяснению распространяется на все режимы труда и отдыха.

Законодатель предусматривает обязанность работодателя вести учет времени, фактически отработанного каждым работником. Основным документом, подтверждающим такой учет, является табель учета рабочего времени, где отражается вся работа: дневные, вечерние, ночные часы работы, часы работы в выходные и праздничные дни, сверхурочные часы работы, часы сокращения работы против установленной продолжительности рабочего дня в случаях, предусмотренных законодательством, простои не по вине работника и др.

#### 6.1.4. Привлечение к работе в нерабочее время

Работа в ночное время.

Многие строительные предприятия, на которых технологический процесс не должен прерываться ни на минуту, работают круглосуточно. Сотрудники таких предприятий регулярно выходят на работу ночью.

Ночным считается время с 22 и до 6 часов (ст. 96 Трудового кодекса РФ).

Известно, что ночная работа оказывает неблагоприятное влияние на здоровье человека. Поэтому такая работа подлежит ограничениям. Все они приведены в ранее упомянутой ст. 96 Трудового кодекса РФ.

Согласно ст. 96 Трудового кодекса РФ продолжительность работы (смены) в ночное время сокращается на один час без последующей отработки. Для работников, которым установлена сокращенная продолжительность рабочего времени, а также для работников, принятых специально для работы в ночное время, если иное не предусмотрено коллективным договором, продолжительность работы (смены) не сокращается. Предельная норма рабочего времени для работников, работающих в течение недели в ночную смену, не может превышать 35 часов.

Продолжительность работы в ночное время уравнивается с продолжительностью в дневное время в тех случаях, когда это необходимо по условиям труда, а также на сменных работах при шестидневной рабочей неделе с одним выходным днем. Список указанных работ может определяться коллективным договором, локальным нормативным актом.

К работе в ночное время не допускаются отдельные категории граждан, к ним относятся: беременные женщины; работники, не достигшие возраста 18 лет, за исключением лиц, участвующих в создании и (или) исполнении художественных произведений, и других категорий работников в соответствии с настоящим Кодексом и иными федеральными законами.

Женщины, имеющие детей в возрасте до трех лет, инвалиды, работники, имеющие детей-инвалидов, а также работники, осуществляющие уход за больными членами их семей в соответствии с медицинским заключением, матери и отцы, воспитывающие без супруга (супруги) детей в возрасте до пяти лет, а также опекуны детей указанного возраста могут привлекаться к работе в ночное время только с их письменного согласия и при условии, если такая работа не запрещена им по состоянию здоровья в соответствии с медицинским заключением. При этом

указанные работники должны быть в письменной форме под расписку ознакомлены со своим правом отказаться от работы в ночное время. Отказ работников указанной категории от работы в ночное время нельзя рассматривать как нарушение трудовых обязанностей.

Недопустимость привлечения этих категорий работников для работы в ночное время распространяется и на те случаи, если на ночное время приходится только часть смены.

Также инвалиды могут быть привлечены к ночным работам с их письменного согласия, если такая работа им не запрещена по состоянию здоровья в соответствии с медицинским заключением (в недавнем прошлом инвалидов невозможно было привлечь к ночным работам даже с их согласия).

Помимо лиц, упомянутых в ст. 96 Трудового кодекса РФ, к работе в ночное время не допускаются:

- 1) по общему правилу - женщины (ст. 253 Трудового кодекса РФ);
- 2) работники, больные туберкулезом, при наличии соответствующего заключения КЭК;
- 3) одинокие матери, воспитывающие детей при отсутствии круглосуточных детских дошкольных учреждений;
- 4) другие категории работников в соответствии с отдельными правовыми актами.

Каждый час работы в ночное время оплачивается в повышенном размере по сравнению с той же работой в нормальных условиях (ст. 154 Трудового кодекса РФ), но не ниже размеров, установленных законами и иными нормативными правовыми актами. Конкретные размеры повышения оплаты труда за работу в ночное время устанавливаются коллективным договором, локальным нормативным актом, принимаемым с учетом мнения представительного органа работников, трудовым договором. Ранее Постановлением ЦК КПСС, Совета Министров СССР и ВЦСПС от 12 февраля 1987 г. N 194 "О переходе объединений, предприятий и организаций промышленности и других отраслей народного хозяйства на многосменный режим работы с целью повышения эффективности производства" (которое сейчас уже не действует) предусматривалась доплата за каждый час работы в ночное время, для предприятий с многосменным режимом работы определена в размере 40% от ставки или оклада работника. Сейчас расценки устанавливаются исключительно локальными актами.

Трудовой кодекс говорит только о повышенной оплате для работников ночной смены. Вместе с тем можно включить в текст коллективного договора условие о повышенной оплате труда для работников, работающих в вечернюю смену.

Работа в выходные и праздничные дни.

Статья 111 Трудового кодекса РФ закрепляет правило, согласно которому всем работникам должны предоставляться выходные дни (еженедельный непрерывный отдых). Различия в видах рабочей недели (5-дневная, 6-дневная) предопределяют различия в количестве выходных дней, предоставляемых работникам. При 5-дневной рабочей неделе работникам предоставляются два выходных дня в неделю, при 6-дневной рабочей неделе - один выходной день.

Общим выходным днем является воскресенье. Второй выходной день при 5-дневной рабочей неделе устанавливается коллективным договором или правилами внутреннего трудового распорядка организации. Оба выходных дня предоставляются, как правило, подряд. При 5-дневной рабочей неделе второй выходной день может предшествовать воскресенью (суббота) или следовать за ним (понедельник).

По производственно-техническим и организационным условиям длительная (на выходные дни) приостановка работы бывает невозможна. В таких организациях в соответствии с правилами внутреннего трудового распорядка выходные дни предоставляются работникам в разные дни недели поочередно каждой группе работников.

На основе правил внутреннего трудового распорядка этот вопрос в конкретные периоды времени (в пределах учетного периода) решается графиками работы (сменности).

Подобная норма позволяет обеспечить своевременное предоставление дней отдыха всем работникам организации. Приведенный порядок не следует смешивать с условиями работы в организациях, где работа должна проводиться в общий выходной день в связи с необходимостью обслуживания населения (магазины, предприятия бытового обслуживания, театры, музеи и др.). Выходные дни в таких организациях используются еженедельно в другие дни недели и устанавливаются правилами внутреннего трудового распорядка. Выходной день предоставляется одновременно всем работникам в определенный день недели, не совпадающий с общим днем отдыха.

В случае сдачи крови и ее компонентов в период ежегодного оплачиваемого отпуска в выходной или нерабочий праздничный день работнику по его желанию предоставляется другой день отдыха.

В случае если по соглашению с работодателем работник в день сдачи крови и ее компонентов вышел на работу (за исключением тяжелых работ и работ с вредными и (или) опасными условиями труда, когда выход работника на работу в этот день невозможен), ему предоставляется по его желанию другой день отдыха.

После каждого дня сдачи крови и ее компонентов работнику предоставляется дополнительный день отдыха. Указанный день отдыха по желанию работника может быть присоединен к ежегодному оплачиваемому отпуску или использован в другое время в течение календарного года после дня сдачи крови и ее компонентов (ст. 186 Трудового кодекса РФ).

Как уже было сказано выше, перечень нерабочих праздничных дней приведен в ст. 112 Трудового кодекса РФ.

В ст. 113 Трудового кодекса РФ содержится порядок и основания привлечения к работе в выходные и нерабочие праздничные дни. Установлены две категории оснований, когда работника можно привлечь к работе в выходной и нерабочий праздничный день. К первой категории относятся следующие обстоятельства:

1) предотвращение катастрофы, производственной аварии либо устранения последствий катастрофы, производственной аварии или стихийного бедствия;

2) для предотвращения несчастных случаев, уничтожения или порчи имущества работодателя, государственного или муниципального имущества;

3) для выполнения работ, необходимость которых обусловлена введением чрезвычайного или военного положения, а также неотложных работ в условиях чрезвычайных обстоятельств, то есть в случае бедствия или угрозы бедствия (пожары, наводнения, голод, землетрясения, эпидемии или эпизоотии), и в иных случаях, ставящих под угрозу жизнь или нормальные жизненные условия всего населения или его части.

В этих случаях привлечение работников к работе допускается без их согласия.

С письменного согласия работников допускается его привлечение к работе в выходные и нерабочие праздничные дни при необходимости выполнения заранее непредвиденных работ, от срочного выполнения которых зависит в дальнейшем нормальная работа организации в целом или ее отдельных структурных подразделений, индивидуального предпринимателя.

В иных случаях привлечение к работе в выходной и нерабочий праздничный день возможно с согласия работника и с учетом мнения первичной профсоюзной организации.

Несколько видоизменяется также требование о письменном ознакомлении инвалидов, а также женщин, имеющих детей в возрасте до трех лет, с их правом отказаться от работы в выходной и нерабочий праздничный день. Согласно предлагаемой формулировке работодатель будет обязан ознакомить указанных работников под роспись.

Работа в выходные и нерабочие праздничные дни запрещена для беременных женщин и работников в возрасте до 18 лет (ст. 259 Трудового кодекса РФ).

Для обеспечения порядка и при необходимости оперативного решения возникающих вопросов в праздничные, а иногда и в выходные дни работодателем назначаются ответственные дежурные.

Такое дежурство отличается от называемой дежурством работы, предусмотренной графиками работы (сменности), а также от дежурств (а по существу тоже работы), для выполнения которых работники специально приняты (врачи-дежуренты, сторожа, дежурные слесари и т.п.). В отличие от дежурств здесь работники выполняют свою основную работу по трудовому договору с соответствующим режимом труда и отдыха.

Определение. Дежурство - это нахождение работника в организации по распоряжению работодателя до начала или после окончания рабочего дня, в выходные или праздничные дни в качестве ответственного за порядок и для оперативного решения возникающих неотложных вопросов, не относящихся к производственной деятельности организации.

К дежурствам работники допускаются не чаще одного раза в месяц.

За дежурства в выходные и праздничные дни всем работникам предоставляется в течение ближайших 10 дней отгул той же продолжительности, что и дежурство.

В случае привлечения к дежурству до начала или после окончания рабочего дня явка на работу соответственно сдвигается с тем, чтобы продолжительность дежурства или работы вместе с дежурством не превышала установленной продолжительности рабочего дня.

Часы дежурства сверх времени ежедневной работы по расписанию (графику) должны компенсироваться отгулом аналогично компенсации времени дежурства в выходные и праздничные дни.

Согласно сложившейся практике к дежурствам не привлекаются работники, которые не могут привлекаться к сверхурочным работам.

Работа сверх установленной продолжительности рабочего времени.

В ст. 97 разъясняется, что в понятие "работа за пределами установленной продолжительности рабочего времени" входит не только сверхурочная работа, но и работа при ненормированном рабочем дне (ст. 101 Трудового кодекса РФ).

Работа за пределами нормальной продолжительности рабочего времени не может превышать четырех часов в день для совместителей; четырех часов в течение двух дней подряд и 120 часов в год для работающих сверхурочно.

Запрет на совместительство установлен для:

1) лиц в возрасте до 18 лет;

2) работающих на тяжелых работах, работах с вредными и (или) опасными условиями труда, если основная работа связана с такими же условиями, а также в других случаях, установленных федеральными законами.

Оплата труда лиц, работающих по совместительству, производится пропорционально отработанному времени, в зависимости от выработки либо на других условиях, определенных трудовым договором.

При установлении лицам, работающим по совместительству с повременной оплатой труда, нормированных заданий оплата труда производится по конечным результатам за фактически выполненный объем работ.

Лицам, работающим по совместительству в районах, где установлены районные коэффициенты и надбавки к заработной плате, оплата труда производится с учетом этих коэффициентов и надбавок.

Особенности работы по совместительству для отдельных категорий работников (педагогических, медицинских и фармацевтических работников, работников культуры) определяются в порядке, установленном Правительством РФ.

Обратите внимание! В ст. 284 Трудового кодекса РФ изменена норма об ограничении продолжительности работы по совместительству. Вместо ограничения времени совместительства 16-ю часами в неделю, установлено, что продолжительность работы по совместительству в течение месяца не должна превышать половины месячной нормы рабочего времени, установленной для соответствующей категории работников. В дни, когда по основному месту работы работник свободен от исполнения трудовых обязанностей, он может работать по совместительству полный рабочий день (смену).

Ранее существовало такое понятие, как "внутреннее совместительство", и ст. ст. 98 и 99 Трудового кодекса РФ разъясняли, что если оформить трудовые отношения, то есть дополнительную работу внутренним совместительством, то не надо платить в повышенном размере. То есть вы работаете свыше 40 часов, а платят вам по договору, и не в полуторном, а в двойном размере, как за сверхурочную работу.

Определение. Сверхурочная работа - работа, производимая работником по инициативе работодателя за пределами установленной продолжительности рабочего времени, ежедневной работы (смены), а также работа сверх нормального числа рабочих часов за учетный период.

При поденном учете рабочего времени работа сверх установленной продолжительности рабочего дня считается сверхурочной.

При суммированном учете сверхурочной будет считаться работа сверх установленной продолжительности рабочей смены.

Обычно о производстве сверхурочных работ издается приказ, в котором оговариваются причины, по которым они необходимы, категории работников, привлекаемых к работам. Однако если такой приказ не издан, а было устное распоряжение кого-либо из представителей администрации, то работа признается сверхурочной.

Сверхурочной работа признается на практике и тогда, когда она производилась не только с ведома работодателя, но и непосредственного руководителя работ (мастера, начальника участка и т.д.). Однако во всех случаях привлечение к сверхурочным работам возможно только с письменного согласия работника.

Работа признается сверхурочной независимо от того, входила она в круг обязанностей работника или нет.

Не является сверхурочной работа, при которой фактическая продолжительность ежедневной работы в отдельные дни может не совпадать с продолжительностью смены по графику.

Не признается сверхурочной работа сверх установленной продолжительности рабочего дня при отработке нормы часов при гибком графике работы, о котором пойдет речь в разделе, посвященном режимам рабочего времени.

Работа сверх обусловленной продолжительности рабочего дня работников с ненормированным рабочим днем, если она компенсируется дополнительным отпуском больше 28 календарных дней, не считается сверхурочной.

Не считается сверхурочной работа в часы отработки отпуска без сохранения заработной платы, а также работа, выполненная в порядке совместительства (сверх установленной

продолжительности рабочего времени), работы, выполненные работником сверх предусмотренного трудовым договором времени, но в пределах установленной продолжительности рабочего дня (смены), работающим неполный рабочий день (Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 24 ноября 1978 г. N 10 "О применении судами законодательства, регулирующего оплату труда рабочих и служащих").

Не относится к сверхурочной и работа в порядке совмещения профессий (должностей) (ст. 151 Трудового кодекса РФ).

Работа по гражданско-правовым договорам (например, поручения, возмездного оказания услуг, подряда и др.), осуществляемая в свободное от работы время, не относится к сверхурочным.

Привлечение к сверхурочным работам производится работодателем с письменного согласия работника и не требует разрешения представительного органа работников в следующих случаях, установленных ст. 99 Трудового кодекса РФ:

1) при необходимости выполнить (закончить) начатую работу, которая вследствие непредвиденной задержки по техническим условиям производства не могла быть выполнена (закончена) в течение установленной для работника продолжительности рабочего времени, если невыполнение (незавершение) этой работы может повлечь за собой порчу или гибель имущества работодателя (в том числе имущества третьих лиц, находящегося у работодателя, если работодатель несет ответственность за сохранность этого имущества), государственного или муниципального имущества либо создать угрозу жизни и здоровью людей;

2) при производстве временных работ по ремонту и восстановлению механизмов или сооружений в тех случаях, когда их неисправность может стать причиной прекращения работы для значительного числа работников;

3) для продолжения работы при неявке сменяющего работника, если работа не допускает перерыва. В этих случаях работодатель обязан немедленно принять меры по замене сменщика другим работником.

Привлечение работодателем работника к сверхурочной работе без его согласия допускается в следующих случаях:

1) при производстве работ, необходимых для предотвращения катастрофы, производственной аварии либо устранения последствий катастрофы, производственной аварии или стихийного бедствия;

2) при производстве общественно необходимых работ по устранению непредвиденных обстоятельств, нарушающих нормальное функционирование систем водоснабжения, газоснабжения, отопления, освещения, канализации, транспорта, связи;

3) при производстве работ, необходимость которых обусловлена введением чрезвычайного или военного положения, а также неотложных работ в условиях чрезвычайных обстоятельств, то есть в случае бедствия или угрозы бедствия (пожары, наводнения, голод, землетрясения, эпидемии или эпизоотии), и в иных случаях, ставящих под угрозу жизнь или нормальные жизненные условия всего населения или его части.

В других случаях привлечение к сверхурочной работе допускается с письменного согласия работника и с учетом мнения выборного органа первичной профсоюзной организации.

Не допускается привлечение к сверхурочной работе беременных женщин, работников в возрасте до восемнадцати лет, других категорий работников в соответствии с настоящим Кодексом и иными федеральными законами. Привлечение к сверхурочной работе инвалидов, женщин, имеющих детей в возрасте до трех лет, допускается только с их письменного согласия и при условии, если это не запрещено им по состоянию здоровья в соответствии с медицинским заключением, выданным в порядке, установленном федеральными законами и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации. При этом инвалиды, женщины, имеющие детей в возрасте до трех лет, должны быть под роспись ознакомлены со своим правом отказаться от сверхурочной работы.

Продолжительность сверхурочной работы не должна превышать для каждого работника 4 часов в течение двух дней подряд и 120 часов в год.

Работодатель обязан обеспечить точный учет продолжительности сверхурочной работы каждого работника.

В других случаях, помимо указанных в ст. 99 Трудового кодекса РФ, привлечение к сверхурочным работам допускается помимо письменного согласия работника с учетом мнения представительного органа работников. То есть Трудовой кодекс РФ устанавливает двойную гарантию против необоснованного привлечения работников к сверхурочным работам.

Порядок учета мнения выборного профсоюзного органа при привлечении к сверхурочным работам регулируется ст. 372 Трудового кодекса РФ.

В отношении отдельной категории работников установлен прямой запрет на привлечение к сверхурочным работам.

Не допускается привлечение к сверхурочным работам беременных женщин, работников моложе 18 лет, других категорий работников в соответствии с федеральным законом. Привлечение инвалидов, женщин, имеющих детей в возрасте до 3 лет, к сверхурочным работам допускается с их письменного согласия и при условии, если такие работы не запрещены им по медицинским показаниям. При этом инвалиды, женщины, имеющие детей в возрасте до 3 лет, должны быть письменно ознакомлены со своим правом отказаться от сверхурочной работы. Указанные гарантии распространены также на работников, имеющих детей-инвалидов до достижения ими возраста 18 лет; работников, осуществляющих уход за больными членами их семей в соответствии с медицинским заключением (ч. 2 ст. 259 Трудового кодекса РФ); отцов, воспитывающих детей соответствующего возраста без матери, и на опекунов (попечителей) несовершеннолетних (ст. 264 Трудового кодекса РФ).

Очень часто сверхурочные работы путают с так называемым ненормированным рабочим днем. Последний представляет собой условие трудового договора, заключаемого с отдельными категориями работников (обычно это руководители, специалисты) и состоящего в том, что в отдельные дни при производственной необходимости эти работники могут быть привлечены к работе сверх продолжительности рабочего дня (смены).

Для каждого конкретного работника (а не в среднем для всех привлеченных к сверхурочным работам лиц, не в целом по организации) сверхурочные работы не могут продолжаться более 120 ч в год и 4 ч в течение двух дней подряд.

В некоторых случаях отдельными нормативными актами допускается более высокое предельное количество сверхурочных работ. Это относится, например, к работникам железнодорожного транспорта, метрополитена, некоторым категориям водителей, работникам лесной промышленности и т.д. В этих случаях применяются правила специальных правовых актов.

Привлечение к сверхурочным работам в указанных исключительных случаях допускается с письменного согласия работника и с учетом мнения выборного профсоюзного органа организации.

Трудовой кодекс РФ предусматривает особый порядок оплаты сверхурочных работ.

Статья 152 Трудового кодекса РФ регулирует вопрос оплаты труда работников, привлеченных в установленном порядке к сверхурочным работам. Применяя правила ст. 152 Трудового кодекса РФ, нужно отметить, что в настоящее время:

1) ликвидированы различия в оплате труда привлеченных к сверхурочным работам работников в зависимости от того, работает ли работник на основе повременной системы оплаты труда или работает сдельно;

2) конкретные размеры оплаты труда за сверхурочные работы могут быть определены в коллективном договоре либо в трудовом договоре.

Во всех случаях за первые 2 ч сверхурочных работ труд работника теперь оплачивается не менее чем в полуторном размере, а за последующие часы - не менее чем в двойном размере. Иначе говоря, отменены жестко установленные централизованно верхние пределы доплаты за сверхурочные работы. Нельзя платить меньше пределов, установленных в ст. 152 Трудового кодекса РФ, но больше платить можно.

Федеральный закон N 90-ФЗ исключил из ст. 152 Трудового кодекса РФ ч. 2, которая регламентировала порядок оплаты труда совместителей. Кроме того, допускается не только предоставление отгулов за сверхурочные работы, но и присоединение дней отгула к ежегодному отпуску, освобождение работника от работы в другие дни на то количество часов, на которое работник был привлечен к сверхурочным работам.

## 6.2. Время отдыха, его составляющие

Право на отдых относится к естественным и неотъемлемым правам человека. Статья 37 Конституции РФ предусматривает, что работающим по трудовому договору гарантируется установленная федеральным законом продолжительность рабочего времени, выходные и праздничные дни, ежегодный оплачиваемый отпуск. Следовательно, это право является также конституционным. Трудовой кодекс РФ закрепляет обеспечение права на отдых в качестве одного из принципов правового регулирования трудовых и непосредственно с ними связанных отношений (ст. 2 Трудового кодекса РФ). Кроме того, в ст. 21 Трудового кодекса РФ право на отдых названо в качестве одного из основных прав работника.

Раздел 5 Трудового кодекса РФ призван обеспечить реализацию указанных конституционных гарантий, их конкретизацию и создание условий для надлежащего использования работниками полагающегося им времени отдыха.

Определение. В соответствии со ст. 106 Трудового кодекса РФ под временем отдыха понимается время, в течение которого работник свободен от исполнения трудовых обязанностей и которое он может использовать по своему усмотрению. Следовательно, время отдыха работник

использует для удовлетворения своих личных потребностей, интересов, для восстановления затраченных сил.

Трудовое законодательство не предусматривает порядок использования времени отдыха, оно определяет лишь общие правила его предоставления за конкретный период, а именно: в течение рабочего дня (смены), календарных суток, недели, года. Все, что касается порядка использования времени отдыха, это право самого работника.

Нормы Трудового кодекса РФ (гл. 17 - 19), которые устанавливают правовое регулирование времени отдыха, распространяются на лиц, работающих по трудовому договору в организациях независимо от их организационно-правовых форм и видов собственности, на которых они базируются.

Статья 107 Трудового кодекса РФ предусматривает следующие виды времени отдыха:

- 1) перерывы в течение рабочего дня смены (внутрисменные);
- 2) перерывы между рабочими днями, сменами (междусменные);
- 3) еженедельные выходные дни (еженедельный непрерывный отдых);
- 4) нерабочие праздничные дни;
- 5) отпуска.

Перечисленные виды времени отдыха условно можно разделить на две группы:

- 1) кратковременный отдых. К нему относятся перерывы в течение рабочего дня (смены), ежедневный отдых, выходные и праздничные нерабочие дни;
- 2) отпуска.

Для всех видов времени отдыха характерно то, что работник освобождается от исполнения трудовых обязанностей, само время отдыха не включается в рабочее время. Однако работник обладает важными гарантиями: сохраняется место работы, время отдыха включается в трудовой стаж. Также важно отметить существующие различия между видами времени отдыха первой и второй групп. В первом случае время отдыха оплате не подлежит, кроме специальных перерывов, предоставляемых по ст. 109 Трудового кодекса РФ, а ежегодный отпуск оплачивается полностью в размере средней заработной платы.

#### 6.2.1. Перерывы в течение рабочего дня

В течение рабочего дня (смены) работнику должен быть предоставлен перерыв для отдыха и питания продолжительностью не более 2-х часов и не менее 30 минут, которые не включаются в рабочее время.

Время предоставления перерыва и его конкретная продолжительность устанавливаются правилами внутреннего трудового распорядка организации или по соглашению между работником и работодателем.

На работах, где по условиям производства (работы) предоставление перерыва для отдыха и питания невозможно, работодатель обязан обеспечить работнику возможность отдыха и приема пищи в рабочее время. Перечень таких работ, а также места для отдыха и приема пищи устанавливаются правилами внутреннего трудового распорядка организации (ст. 108 Трудового кодекса РФ). Они же устанавливают и специальные краткосрочные перерывы, включаемые в рабочее время (ст. 109 Трудового кодекса РФ).

На отдельных видах работ предусматривается предоставление работникам в течение рабочего времени специальных перерывов, обусловленных технологией и организацией производства и труда.

Работникам, работающим в холодное время года на открытом воздухе или в закрытых необогреваемых помещениях, а также грузчикам, занятым на погрузочно-разгрузочных работах, и другим работникам в необходимых случаях предоставляются специальные перерывы для обогрева и отдыха, которые включаются в рабочее время. На работодателя возлагается обязанность обеспечить оборудование помещений для обогрева и отдыха работников.

К внутрисменным перерывам также относятся перерывы для кормления ребенка до 1,5 года через каждые три астрономических часа. Они включаются в рабочее время и оплачиваются по среднему заработку. Продолжительность их - не менее 30 мин. для одного ребенка, а при наличии двух и более детей до 1,5 года - не менее часа. По желанию матери и по согласованию с администрацией эти перерывы могут быть соединены и отнесены на конец или начало рабочего дня или присоединены к обеденному перерыву. Эти перерывы предоставляются в соответствии со ст. 264 Трудового кодекса РФ и лицам, воспитывающим детей без матери (одиноким отцу, опекуну, попечителю). Этим лицам предоставляются все другие льготы, предусмотренные для женщин-матерей (ограничение командировок, сверхурочных работ, отпуска по уходу за детьми и др.).

#### 6.2.2. Ежедневный и еженедельный отдых

Трудовой кодекс РФ в качестве вида времени отдыха закрепляет ежедневный (междусменный) отдых - это время с момента окончания работы и до ее начала в следующий день (смену). Нормы, регулирующие его продолжительность, порядок предоставления и т.д., в Кодексе отсутствуют. Его продолжительность определяется правилами внутреннего трудового распорядка, графиками сменности и зависит от продолжительности рабочего времени. По сложившейся практике режим работы в организации устанавливается, как правило, таким образом, чтобы минимальная продолжительность ежедневного (междусменного) отдыха вместе со временем обеденного перерыва была не менее двойной продолжительности времени работы в предшествующий отдыху день (смену).

Для отдельных категорий работников минимальная продолжительность ежедневного (междусменного) отдыха определяется специальными нормативными правовыми актами. Например, согласно п. 18 Положения об особенностях режима рабочего времени и времени отдыха работников плавающего состава судов внутреннего водного транспорта, утвержденного Приказом Минтранса России от 16 мая 2003 г. N 133, ежедневный отдых указанных работников не может быть меньше 12 часов.

Еженедельный непрерывный отдых. Продолжительность такого вида времени отдыха не может быть менее 42 часов. Это правило должно соблюдаться во всех организациях независимо от организационно-правовых форм при установлении режимов работы и графиков сменности. Продолжительность еженедельного непрерывного отдыха исчисляется с момента окончания работы накануне выходного дня и до начала работы (смены) в следующий после выходного день. Исчисление продолжительности зависит от режима рабочего времени (вида рабочей недели, графиков сменности). При пятидневной рабочей неделе предоставляется два выходных дня, при шестидневной - один. Общим выходным днем является воскресенье (ст. 111 Трудового кодекса РФ). Второй выходной день при пятидневной рабочей неделе устанавливается коллективным договором или правилами внутреннего трудового распорядка. Обычно выходные дни предоставляются подряд.

#### 6.2.3. Отпуска

В соответствии с п. 5 ст. 37 Конституции РФ работающему по трудовому договору гарантируется право на оплачиваемый ежегодный отпуск. Право на отпуск возникает у всех работников независимо от места работы и организационно-правовой формы организации. Право на отпуск имеют все категории работников: временные, сезонные, совместители, надомники и т.п. Оно не может быть ограничено, отменено или утрачено в период работы. Правом на отпуск не обладают лица, заключившие гражданско-правовые договоры (например, договор подряда, поручения).

Определение. Ежегодный оплачиваемый отпуск - это непрерывный отдых в течение определенного количества дней подряд, который предоставляется всем работникам для восстановления работоспособности с сохранением места работы (должности) и среднего заработка (ст. 114 Трудового кодекса РФ).

Для возникновения права на отпуск необходим трудовой стаж. Порядок исчисления стажа работы, дающего право на ежегодный основной оплачиваемый отпуск, регулируется ст. 121 Трудового кодекса РФ. Прежде всего в перечень периодов включается период отстранения от работы работника, не прошедшего обязательный медицинский осмотр (обследование) не по своей вине. Определения, которые содержатся в абз. 3 и 5 ч. 1 ст. 121 Трудового кодекса РФ, совместили, и, таким образом, предлагается включать в стаж периоды, "когда работник фактически не работал, но за ним в соответствии с трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права, коллективным договором, соглашениями, локальными нормативными актами, трудовым договором сохранялось место работы (должность), в том числе время ежегодного оплачиваемого отпуска, нерабочие праздничные дни, выходные дни и другие предоставляемые работнику дни отдыха".

Федеральным законом N 90-ФЗ была увеличена до 14 дней максимальная продолжительность отпусков без сохранения заработной платы, при превышении которых эти периоды не включаются в стаж работы, дающий право на ежегодный основной оплачиваемый отпуск. Таким образом, отпуска за свой счет можно теперь брать свободнее. Если ранее в стаж работы, дающий право на оплачиваемый отпуск, не засчитывался уже восьмой (и все последующие) за год день пребывания в отпуске за свой счет, то по действующим сейчас правилам вне зачета окажется только пятнадцатый день (ст. 121 Трудового кодекса РФ).

Право на использование отпуска за первый год работы возникает у работника по истечении 6 месяцев его непрерывной работы в данной организации. По соглашению сторон оплачиваемый



отпуск работнику может быть предоставлен и до истечения 6 месяцев (ст. 122 Трудового кодекса РФ).

До истечения 6 месяцев непрерывной работы оплачиваемый отпуск по заявлению работника должен быть предоставлен (ст. 122 Трудового кодекса РФ):

- 1) женщинам - перед отпуском по беременности и родам или непосредственно после него;
- 2) работникам в возрасте до 18 лет;
- 3) работникам, усыновившим ребенка в возрасте до трех месяцев;
- 4) в других случаях, предусмотренных федеральными законами.

Отпуск предоставляется работникам продолжительностью 28 календарных дней. При этом в период отпуска не включаются праздничные дни.

При определении продолжительности отпуска режим рабочего времени организации (6-дневная или 5-дневная рабочая неделя) значения не имеет.

Это минимальная продолжительность, гарантируемая законодательством на федеральном уровне. Следовательно, ежегодный основной отпуск не может быть менее 28 календарных дней. Однако он может превышать указанное количество дней, это осуществляется двумя способами: нормативным путем и договорным. Речь идет об удлинённом основном отпуске, предоставляемом отдельным категориям работников в соответствии с ч. 2 ст. 115 Трудового кодекса РФ и иными федеральными законами.

К таким категориям относятся:

- 1) работники моложе 18 лет (минимальная продолжительность отпуска - 31 календарный день);
- 2) инвалиды (минимальная продолжительность отпуска - 30 календарных дней);
- 3) работники детских учреждений (минимальная продолжительность отпуска - 42 календарных дня);
- 4) работники образовательных учреждений и педагоги (минимальная продолжительность отпуска - от 42 до 56 календарных дней);
- 5) прокуроры и следователи прокуратуры (минимальная продолжительность отпуска - 30 календарных дней) и т.д.

Людям, работающим по совместительству, ежегодные оплачиваемые отпуска предоставляются одновременно с отпуском по основной работе (ст. 286 Трудового кодекса РФ). Если на работе по совместительству работник не отработал 6 месяцев, отпуск предоставляется авансом.

Правилами об очередных и дополнительных отпусках (утв. НКТ СССР 30 апреля 1930 г. N 169), действующими в настоящее время в части, не противоречащей Трудовому кодексу РФ, предусмотрено, что отпуск может быть предоставлен и до наступления права на него, т.е. авансом. При этом отпуск должен быть полным, т.е. установленной законодательством продолжительности, и оплачиваться также полностью.

Кроме того, вопрос о возможности предоставления отпуска авансом может быть также отрегулирован в коллективном договоре или другом локальном нормативном акте организации.

Отпуск за второй и последующие годы работы может быть предоставлен в любое время года в соответствии с графиком отпусков.

График отпусков составляется не позднее чем за две недели до начала календарного года. В графике указывают фамилии работников, имеющих право на отпуск, их должности, структурное подразделение, в котором они работают, количество дней и запланированный период отпусков.

Не предоставлять отпуск работнику в течение двух лет подряд запрещается.

Очередной ежегодный отпуск должен предоставляться до истечения текущего рабочего года.

Если причины, мешающие работнику уйти в отпуск, наступили до его начала, то новый срок определяется по соглашению с работником.

Работникам, заключившим трудовой договор на срок до 2 месяцев, предоставляются оплачиваемые отпуска или выплачивается компенсация при увольнении из расчета два рабочих дня за месяц работы.

По соглашению между работником и работодателем ежегодный оплачиваемый отпуск может быть разделен на части. При этом хотя бы одна из частей этого отпуска должна быть не менее 14 календарных дней (ст. 125 Трудового кодекса РФ).

Дополнительные отпуска устанавливаются и предоставляются либо в связи с особым характером работы и условий труда (компенсационные), либо в качестве меры поощрения (стимулирующие). По сути, возможность предоставления дополнительных стимулирующих отпусков должна определяться работодателем. Однако ныне действующим законодательством это не установлено, и часть дополнительных отпусков стимулирующего характера осталась в ведении государства.

Право на ежегодный дополнительный оплачиваемый отпуск зависит от условий труда (ст. 117 Трудового кодекса РФ), характера работы (ст. 118 Трудового кодекса РФ), ненормированного

рабочего дня (ст. 119 Трудового кодекса РФ), природно-климатической зоны (ст. 321 Трудового кодекса РФ) и других особенностей трудовой деятельности.

Продолжительность дополнительного отпуска исчисляется в календарных днях. Однако праздничные дни, приходящиеся на это время, в расчет не включаются. Так сказано в ст. 120 Трудового кодекса РФ.

Обычно дополнительный отпуск предоставляют работнику вместе с основным. Однако бывает, что по каким-либо причинам сотрудник не хочет сразу брать все дни отпуска или администрация предприятия не может отправить его отдыхать на длительный срок. В этом случае составляют письменное соглашение, в соответствии с которым отпуск работника делят на части. Как уже упоминалось, это позволяет сделать ст. 125 Трудового кодекса РФ.

Учебный отпуск.

Весь комплекс гарантий и компенсаций работникам, совмещающим работу с обучением, выражается в предоставлении им большего свободного от работы времени для успешной учебы и повышения квалификации. Они установлены гл. 26 (ст. ст. 173 - 177) Трудового кодекса РФ, а также Федеральным законом от 22 августа 1996 г. N 125-ФЗ "О высшем и послевузовском профессиональном образовании". Такие гарантии и компенсации являются специальными, относятся к институтам рабочего времени и времени отдыха и отражают дополнительные гарантии права на отдых для этой категории работников.

К дополнительным отпускам для данной категории работников по соглашению работодателя и работника могут присоединяться ежегодные оплачиваемые отпуска.

Дополнительный отпуск с сохранением среднего заработка предоставляется Трудовым кодексом РФ:

1) при обучении в высшем учебном заведении на заочном или вечернем отделении:

а) для сдачи зачетов и экзаменов на первом и втором курсах - по 40 календарных дней, на каждом из последующих курсов - по 50 календарных дней (при освоении основных образовательных программ в сокращенные сроки на втором курсе - 50 календарных дней);

б) для подготовки и защиты диплома и сдачи итоговых государственных экзаменов - 4 месяца;

в) для сдачи итоговых государственных экзаменов - 1 месяц;

2) при обучении в учебном заведении среднего профессионального образования на заочном или вечернем отделении:

а) для сдачи зачетов и экзаменов на первом и втором курсах - по 30 календарных дней, на каждом из последующих курсов - по 40 календарных дней;

б) для подготовки и защиты диплома и сдачи итоговых государственных экзаменов - 2 месяца;

в) для сдачи итоговых государственных экзаменов - 1 месяц;

3) при обучении в учебном заведении начального профессионального образования: для сдачи экзаменов - на 30 календарных дней в течение одного года;

4) при обучении в вечернем (сменном) общеобразовательном учреждении:

а) для сдачи выпускных экзаменов в 9 классе - 9 календарных дней;

б) для сдачи выпускных экзаменов в 11 (12) классе - 22 календарных дня.

Отпуск без сохранения заработной платы предоставляется (ст. ст. 173, 174 Трудового кодекса РФ):

1) при поступлении в высшее учебное заведение:

а) работникам, допущенным к вступительным экзаменам, - 15 календарных дней;

б) работникам - слушателям подготовительных отделений высших учебных заведений для сдачи выпускных экзаменов - 15 календарных дней;

2) при обучении в высшем учебном заведении на дневном отделении:

а) для сдачи экзаменов и зачетов - 15 календарных дней в учебном году;

б) для подготовки и защиты диплома и сдачи итоговых государственных экзаменов - 4 месяца;

в) для сдачи итоговых государственных экзаменов - 1 месяц;

3) при поступлении в учебное заведение среднего профессионального образования работникам, допущенным к вступительным экзаменам, - 10 календарных дней;

4) при обучении в учебном заведении среднего профессионального образования на дневном отделении:

а) для сдачи экзаменов и зачетов - 10 календарных дней в учебном году;

б) для подготовки и защиты квалификационной работы и сдачи итоговых государственных экзаменов - 2 месяца;

в) для сдачи итоговых экзаменов - 1 месяц.

Для получения законных гарантий перед уходом на сессию студент должен написать заявление и принести справку-вызов из среднего специального учреждения по форме, утвержденной Приказом Минобразования России от 17 декабря 2002 г. N 4426 "Об утверждении

форм справки-вызова, дающей право на предоставление по месту работы дополнительного оплачиваемого отпуска и других льгот, связанных с обучением в среднем специальном учебном заведении, имеющем государственную аккредитацию". В этих справках указывается, на какой период сотруднику требуется отпуск. Доказательством того, что человек действительно сдавал экзамены, служит справка-подтверждение (отрывная часть справки-вызова), которую администрация вуза, колледжа или техникума заполняет после окончания сессии и заверяет печатью.

Отпуск без сохранения заработной платы.

Правовому регулированию отпусков без сохранения заработной платы посвящена ст. 128 Трудового кодекса РФ. Хотя она и находится в разделе, касающемся времени отдыха в главе об отпусках, по своей сути отпуск без сохранения заработной платы отпуском не является, т.к. указанные отпуска носят целевой характер. Такой отпуск может быть предоставлен работнику по семейным обстоятельствам и другим уважительным причинам по его письменному заявлению. Продолжительность указанного отпуска определяется по соглашению между работником и работодателем.

Отпуск без сохранения заработной платы отличается от других видов отпусков, рассмотренных нами ранее, тем, что предоставляется, во-первых, без сохранения заработной платы, во-вторых, без учета трудового стажа. Общее у этих отпусков лишь то, что за работником во всех случаях сохраняется место работы.

Законодатель четко регламентирует сам порядок предоставления отпуска без сохранения заработной платы. Он может быть предоставлен с разрешения руководителя организации и оформляется соответствующим приказом (распоряжением).

Согласно ст. 128 Трудового кодекса РФ отдельным категориям работников не может быть отказано в предоставлении отпуска без сохранения заработной платы. К ним относятся:

- участники Великой Отечественной войны - до 35 календарных дней в году;
- работающие пенсионеры по старости (по возрасту) - до 14 календарных дней в году;
- работающие инвалиды - до 60 календарных дней в году;
- родители и жены (мужья) военнослужащих, погибших или умерших вследствие ранения, контузии или увечья, полученных при исполнении обязанностей военной службы, либо вследствие заболевания, связанного с прохождением военной службы, - до 14 календарных дней;
- работники в случаях рождения ребенка, регистрации брака, смерти близких родственников - до 5 календарных дней.

Этот перечень не является исчерпывающим. В Трудовом кодексе РФ, федеральных законах, законах субъектов РФ или локальных нормативных актах могут закрепляться другие категории работников, имеющих право на отпуск без сохранения заработной платы, и случаи его предоставления. Например, работники, допущенные к вступительным экзаменам в высшие учебные заведения, - продолжительность до 15 календарных дней, в средние - 10 календарных дней (гл. 26 Трудового кодекса РФ), женщины, осуществляющие уход за ребенком до трех лет, имеют право на отпуск без сохранения заработной платы (ст. 256 Трудового кодекса РФ).

В соответствии со ст. 263 Трудового кодекса РФ дополнительные отпуска без сохранения заработной платы предоставляются лицам, осуществляющим уход за детьми.

Работнику, имеющему двух или более детей в возрасте до 14 лет, работнику, имеющему ребенка-инвалида в возрасте до 18 лет, одинокой матери (отцу), воспитывающей ребенка в возрасте до 14 лет, коллективным договором могут устанавливаться ежегодные дополнительные отпуска без сохранения заработной платы в удобное для них время продолжительностью до 14 календарных дней. В этом случае указанный отпуск по заявлению соответствующего работника может быть присоединен к ежегодному оплачиваемому отпуску или использован отдельно полностью либо по частям. Перенесение этого отпуска на следующий рабочий год не допускается.

Отпуск без сохранения заработной платы предоставляется также:

- работающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях - на время, необходимое для проезда к месту использования ежегодного оплачиваемого отпуска и обратно (ч. 3 ст. 322 Трудового кодекса РФ);
- работающим по совместительству, если продолжительность ежегодного оплачиваемого отпуска по совмещаемой работе меньше продолжительности отпуска по основному месту работы,
- на недостающие до этой продолжительности дни (ч. 2 ст. 286 Трудового кодекса РФ);
- работникам, удостоенным звания Героя Советского Союза, Героя Российской Федерации, полным кавалерам ордена Славы, Героям Социалистического Труда и полным кавалерам ордена Трудовой Славы - до трех недель в году в удобное для них время года.

Во всех случаях предоставление отпусков без сохранения заработной платы независимо от их назначения и продолжительности должно оформляться приказом (распоряжением) работодателя. Находясь в указанном отпуске, работник может в любое время прервать его и выйти на работу, известив об этом работодателя письменно.

В период отпуска без сохранения заработной платы, как и во время оплачиваемого отпуска, работодатель не имеет права уволить работника по собственной инициативе (ст. 81 Трудового кодекса РФ).

### 6.3. Особенности исчисления и выплаты заработной платы персоналу в строительной компании

#### 6.3.1. Системы и формы оплаты труда

Определение. Заработная плата (оплата труда работника) - вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, а также компенсационные выплаты (доплаты и надбавки компенсационного характера, в том числе за работу в условиях, отклоняющихся от нормальных, работу в особых климатических условиях и на территориях, подвергшихся радиоактивному загрязнению, и иные выплаты компенсационного характера) и стимулирующие выплаты (доплаты и надбавки стимулирующего характера, премии и иные поощрительные выплаты).

Как видно, трудовое законодательство включает в понятие заработной платы также выплаты компенсационного и стимулирующего характера. К выплатам стимулирующего характера относятся премии, различного рода надбавки. Компенсационные выплаты призваны возместить работнику расходы, произведенные в связи с выполнением своих трудовых обязанностей.

С целью учета квалификации работника используются тарифные системы оплаты труда, которые устанавливают зависимость между тарифной ставкой (размером оплаты труда работника за выполнение нормы труда за единицу времени) и квалификационным разрядом работника. Учет условий труда выражается в установлении различного рода доплат, повышающих коэффициентов за работу в особых условиях труда или в условиях, отклоняющихся от нормальных (например, районные коэффициенты, которые применяются для лиц, работающих в условиях Крайнего Севера, или доплаты за сверхурочную работу).

Правовое регулирование оплаты труда характеризуется сочетанием централизованного, договорного и локального регулирования.

В централизованном порядке определяются минимальный размер оплаты труда, тарифные ставки и должностные оклады в бюджетной сфере, порядок оплаты труда при отклонении от нормальных условий работы, порядок исчисления среднего заработка, гарантии в области оплаты труда. В систему основных государственных гарантий оплаты труда включается, например, ограничение перечня оснований и размеров удержаний из заработной платы; ограничение выплаты заработной платы в натуральной форме и т.п.

Договорное регулирование оплаты труда осуществляется в двух формах - коллективно-договорной и индивидуально-договорной. Коллективно-договорное регулирование оплаты труда осуществляется на основе коллективных договоров и соглашений. Согласно ст. 41 Трудового кодекса РФ в содержание коллективного договора могут включаться формы, системы и размеры оплаты труда, выплата пособий и компенсаций, механизм регулирования оплаты труда с учетом роста цен, уровня инфляции, выполнения показателей, определенных коллективным договором, и некоторые другие вопросы. Как правило, коллективными договорами и соглашениями устанавливаются дополнительные льготы и компенсации работникам.

Индивидуально-договорное регулирование осуществляется на уровне работник - работодатель. Именно в трудовом договоре определяется цена труда каждого конкретного работника. В соответствии со ст. 57 Трудового кодекса РФ оплата труда является существенным условием трудового договора.

Локальными актами организации, как правило, устанавливаются системы оплаты труда, размеры тарифных ставок и окладов (за исключением организаций бюджетной сферы), доплаты и надбавки к тарифным ставкам (окладам), системы премирования, повышенные размеры оплаты труда при выполнении работ в условиях, отклоняющихся от нормальных, нормы труда.

Эти условия могут закрепляться в положении об оплате труда, положении о премировании и других локальных актах.

Заработная плата работнику устанавливается трудовым договором в соответствии с действующими у данного работодателя системами оплаты труда.

Системы оплаты труда, включая размеры тарифных ставок, окладов (должностных окладов), доплат и надбавок компенсационного характера, в том числе за работу в условиях, отклоняющихся от нормальных, системы доплат и надбавок стимулирующего характера и системы премирования устанавливаются коллективными договорами, соглашениями, локальными нормативными актами в соответствии с трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права.

Обратите внимание! Условия оплаты труда, закрепленные в коллективных договорах и соглашениях или локальными актами, не могут ухудшать положение работника по сравнению с установленным законами и иными нормативными актами. В свою очередь, условия оплаты труда, определенные трудовым договором, не могут быть ухудшены по сравнению с установленными трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права, коллективным договором, соглашениями, локальными нормативными актами.

Система оплаты труда представляет собой способ исчисления размеров вознаграждения за труд. Различают две основные системы заработной платы работников: повременную и сдельную. Кроме того, любая из этих систем может дополняться премиальной системой оплаты труда. Система оплаты труда устанавливается работодателем с учетом мнения выборного профсоюзного органа (ст. 135 Трудового кодекса РФ).

При повременной оплате труда заработная плата работника зависит от фактически отработанного им времени и его тарифной ставки (оклада). Размер заработка определяется по формуле:

$$ЗП = С \times Т,$$

где ЗП - заработная плата;

С - тарифная ставка за единицу времени;

Т - фактически отработанное время.

Сдельная оплата труда предполагает зависимость заработка работника от количества изготовленной продукции. Заработная плата при такой системе исчисляется с помощью сдельных расценок:

$$ЗП = Р \times Н,$$

где ЗП - заработная плата;

Р - сдельная расценка на единицу продукции (выполненной работы, услуги);

Н - количество произведенной продукции (выполненных работ, услуг).

Существуют различные разновидности сдельной оплаты труда: коллективная, аккордная, сдельно-прогрессивная, косвенная и т.п.

При коллективной или бригадной сдельной системе оплаты труда заработная плата рассчитывается исходя из количества продукции или объема работ, выполненного бригадой в целом. Такая система оплаты труда применяется, если нормы выработки устанавливаются не для отдельных работников, а для бригады.

При аккордной системе оплаты труда оплачивается выполнение определенного комплекса работ, входящих в аккордное задание. Заработная плата в данном случае определяется с учетом сдельных расценок на отдельные виды работ, входящих в аккордное задание. Например, аккордная сдельная система оплаты труда применяется при производстве строительных работ. Сдельно-прогрессивная система оплаты труда предполагает увеличение сдельной расценки за выполненные операции, детали или изделия при достижении определенного показателя (нормы выработки). В пределах нормы выработки оплата производится по обычным сдельным расценкам, а за изготовление каждой единицы продукции сверх этой нормы - по повышенным расценкам.

Как сдельная, так и повременная системы оплаты труда могут дополняться премиальной системой. Премиальная система оплаты труда предполагает выплату премии определенному кругу лиц при достижении определенных показателей премирования и выполнении установленных условий премирования. Установление премиальной системы оплаты труда является правом работодателя, которое он реализует путем принятия специального локального акта - положения о премировании. В положении о премировании должны быть определены:

- 1) круг лиц, подлежащих премированию;
- 2) показатели премирования;
- 3) условия премирования;
- 4) размеры премий.

Показателями, достижение которых дает право на получение премий, могут быть, например, выполнение и перевыполнение плана по производству продукции и т.п.

Помимо них могут определяться условия премирования. Например, такими условиями могут быть минимальный процент брака в произведенной продукции, отсутствие дисциплинарных взысканий и т.п.

На основании положения о премировании у работника при выполнении показателей и условий премирования возникает право требовать выплаты премии, а у работодателя - обязанность ее выплатить. Несмотря на то что установление премиальной системы, в том числе и

размеров премий, является правом, а не обязанностью работодателя, если в организации принято положение о премировании, последний не может в произвольном порядке лишить работника премии. Лишение премии допускается исключительно по основаниям, предусмотренным данным положением (либо иным нормативным актом), например при нарушении условий премирования.

Вместе с тем нужно отметить, что премирование работников может иметь характер меры поощрения (поощрительное премирование). Согласно ст. 191 Трудового кодекса РФ работодатель вправе поощрять работников, добросовестно исполняющих трудовые обязанности, в том числе выдать премию, наградить ценным подарком и т.п. Это могут быть, например, разовые премии по результатам различного рода смотров, конкурсов и т.п. В этом случае выплата премии является не обязанностью, а правом работодателя. К стимулирующим выплатам также можно отнести вознаграждение по итогам работы за год. Такие выплаты наиболее характерны для бюджетных организаций. Вместе с тем такие выплаты могут предусматриваться коллективным договором или локальным актом в организациях любой формы собственности и организационно-правовой формы. При этом при выполнении условий для получения вознаграждения по итогам годовой работы, предусмотренных этими актами, у работника возникает право требовать соответствующих выплат.

Кроме того, в заработную плату работника может включаться доплата за выслугу лет, которая, как правило, устанавливается в процентном отношении к тарифной ставке (окладу) и зависит от непрерывного стажа работы работника.

В настоящее время на территории РФ продолжает действовать ряд нормативных актов бывшего СССР, регулирующих в том числе и вопросы доплаты работникам за выслугу лет. Однако в связи с тем, что в настоящее время право определять формы, системы и размеры оплаты труда осуществляется работодателями самостоятельно, эти акты имеют рекомендательный характер. Этот вывод, в частности, сформулирован в Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 20 апреля 1999 г. N 4058/98.

#### 6.3.2. Расчет средней заработной платы

Трудовой кодекс РФ в ряде своих статей указывает на обязанность работодателя выплаты работнику в какой-то период не обычной заработной платы, а так называемой средней заработной платы. В частности, можно указать такие случаи, как:

- при предоставлении оплачиваемого отпуска, в том числе учебного (ст. ст. 114, 116, 173 - 175 Трудового кодекса РФ);
- при выплате выходных пособий (ст. ст. 84, 178, 296 Трудового кодекса РФ) и компенсаций руководящим работникам при увольнении (ст. 181 Трудового кодекса РФ);
- при сохранении заработной платы на период трудоустройства (ст. ст. 178, 318, 375 Трудового кодекса РФ);
- при направлении работника в служебную командировку (ст. 167 Трудового кодекса РФ);
- при направлении работника для повышения квалификации с отрывом от работы (ст. 187 Трудового кодекса РФ);
- при направлении работника на обязательное медицинское обследование (ст. 185 Трудового кодекса РФ);
- при безвозмездной сдаче крови и ее компонентов (ст. 186 Трудового кодекса РФ);
- при приостановлении работ органами государственного надзора и контроля за соблюдением трудового законодательства вследствие нарушения требований охраны труда не по вине работника (ст. 220 Трудового кодекса РФ);
- при переводе работника на другую постоянную нижеоплачиваемую работу (ст. 182 Трудового кодекса РФ);
- при переводе на другую работу беременных женщин и женщин, имеющих детей в возрасте до полутора лет; при прохождении беременными женщинами обязательного диспансерного обследования в медицинских учреждениях (ст. 254 Трудового кодекса РФ);
- при оплате перерывов для кормления ребенка (детей) (ст. 258 Трудового кодекса РФ);
- при оплате времени вынужденного прогула (ст. 394 Трудового кодекса РФ) и при задержке работодателем исполнения решения о восстановлении работника на работе (ст. 396 Трудового кодекса РФ);
- при освобождении от основной работы для участия в коллективных переговорах (ст. 39 Трудового кодекса РФ);
- при участии работника, избранного членом комиссии по трудовым спорам, в работе комиссии (ст. 171 Трудового кодекса РФ);
- при освобождении от основной работы членов примирительной комиссии и трудовых арбитров (ст. 405 Трудового кодекса РФ).

Порядок расчета среднего заработка во всех указанных выше случаях определяется ст. 139 Трудового кодекса РФ и Положением об особенностях порядка исчисления средней заработной платы (утв. Постановлением Правительства РФ N 922).

Статья 139 Трудового кодекса РФ предусматривает единый порядок исчисления средней заработной платы для всех указанных выше случаев.

Для расчета средней заработной платы учитываются все предусмотренные системой оплаты труда виды выплат, применяемые у соответствующего работодателя независимо от источников этих выплат, к которым относятся:

а) заработная плата, начисленная работникам по тарифным ставкам (должностным окладам) за отработанное время;

б) заработная плата, начисленная работникам за выполненную работу по сдельным расценкам;

в) заработная плата, начисленная работникам за выполненную работу в процентах от выручки от реализации продукции (выполнения работ, оказания услуг), или комиссионное вознаграждение;

г) заработная плата, выданная в неденежной форме;

д) денежное вознаграждение, начисленное за отработанное время лицам, замещающим государственные должности;

е) начисленные в редакциях средств массовой информации и организациях искусства гонорар работников, состоящих в списочном составе этих редакций и организаций, и (или) оплата их труда, осуществляемая по ставкам (расценкам) авторского (постановочного) вознаграждения;

ж) заработная плата, начисленная преподавателям учреждений начального и среднего профессионального образования за часы преподавательской работы сверх уменьшенной годовой учебной нагрузки (учитывается в размере одной десятой за каждый месяц расчетного периода независимо от времени начисления);

з) разница в должностных окладах работников, перешедших на нижеоплачиваемую работу (должность) с сохранением размера должностного оклада по предыдущему месту работы (должности);

и) заработная плата, окончательно рассчитанная по завершении календарного года, обусловленная системой оплаты труда (учитывается в размере одной двенадцатой за каждый месяц расчетного периода независимо от времени начисления);

к) надбавки и доплаты к тарифным ставкам (должностным окладам) за профессиональное мастерство, классность, квалификационный разряд (классный чин, дипломатический ранг), выслугу лет (стаж работы), особые условия государственной службы, ученую степень, ученое звание, знание иностранного языка, работу со сведениями, составляющими государственную тайну, совмещение профессий (должностей), расширение зон обслуживания, увеличение объема выполняемых работ, исполнение обязанностей временно отсутствующего работника без освобождения от своей основной работы, руководство бригадой;

л) выплаты, связанные с условиями труда, в том числе выплаты, обусловленные районным регулированием оплаты труда (в виде коэффициентов и процентных надбавок к заработной плате), повышенная оплата труда на тяжелых работах, работах с вредными и (или) опасными и иными особыми условиями труда, за работу в ночное время, оплата работы в выходные и нерабочие праздничные дни, оплата сверхурочной работы;

м) премии и вознаграждения, включая вознаграждение по итогам работы за год и единовременное вознаграждение за выслугу лет;

н) другие предусмотренные системой оплаты труда виды выплат.

При любом режиме работы расчет средней заработной платы работника производится исходя из фактически начисленной ему заработной платы и фактически отработанного им времени за 12 календарных месяцев, предшествующих периоду, в течение которого за работником сохраняется средняя заработная плата. При этом календарным месяцем считается период с 1-го по 30-е (31-е) число соответствующего месяца включительно (в феврале - по 28-е (29-е) число включительно).

Обратите внимание! Средний дневной заработок для оплаты отпусков и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска исчисляются за последние 12 календарных месяцев путем деления суммы начисленной заработной платы на 12 и на 29,4 (среднемесячное число календарных дней).

Можно обратить внимание на то, что указанное выше Положение об особенностях порядка исчисления средней заработной платы предусматривает расчет среднего заработка для оплаты отпусков и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска за последние 3 (а не 12) календарных месяца (с 1-го до 1-го числа). Объясняется это тем, что ранее аналогичный порядок расчетов для оплаты отпусков предусматривался Трудовым кодексом РФ. В настоящее время до

внесения изменений в данное Положение при расчете среднего заработка для оплаты отпусков и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска следует руководствоваться нормами ст. 139 Трудового кодекса РФ.

В коллективном договоре, локальном нормативном акте могут быть предусмотрены и иные периоды для расчета средней заработной платы, если это не ухудшает положение работников.

При исчислении среднего заработка из расчетного периода исключается время, а также начисленные за это время суммы, если:

а) за работником сохранялся средний заработок в соответствии с законодательством Российской Федерации;

б) работник получал пособие по временной нетрудоспособности или пособие по беременности и родам;

в) работник не работал в связи с простоем по вине работодателя или по причинам, не зависящим от работодателя и работника;

г) работник не участвовал в забастовке, но в связи с этой забастовкой не имел возможности выполнять свою работу;

д) работнику предоставлялись дополнительные оплачиваемые выходные дни для ухода за детьми-инвалидами и инвалидами с детства;

е) работник в других случаях освобождался от работы с полным или частичным сохранением заработной платы или без оплаты в соответствии с законодательством Российской Федерации;

ж) работнику предоставлялись дни отдыха (отгулов) в связи с работой сверх нормальной продолжительности рабочего времени при вахтовом методе организации работ и в других случаях в соответствии с законодательством Российской Федерации.

В случае если работник за расчетный период не имел фактически начисленной заработной платы или фактически отработанных дней либо этот период состоял из времени, исключаемого из расчетного периода, средний заработок определяется исходя из суммы заработной платы, фактически начисленной за предшествующий период времени, равный расчетному. В случае если работник за расчетный период и до расчетного периода не имел фактически начисленной заработной платы или фактически отработанных дней, средний заработок определяется исходя из суммы заработной платы, фактически начисленной за фактически отработанные работником дни в месяце наступления случая, с которым связано сохранение среднего заработка. В случае если работник за расчетный период до расчетного периода и до наступления случая, с которым связано сохранение среднего заработка, не имел фактически начисленной заработной платы или фактически отработанных дней в организации, средний заработок определяется исходя из тарифной ставки установленного ему разряда, должностного оклада, денежного вознаграждения.

При определении среднего заработка премии и вознаграждения, фактически начисленные за расчетный период, учитываются в следующем порядке:

- ежемесячные премии и вознаграждения - не более одной выплаты за одни и те же показатели за каждый месяц расчетного периода;

- премии и вознаграждения за период работы, превышающий один месяц, - не более одной выплаты за одни и те же показатели в размере месячной части за каждый месяц расчетного периода;

- вознаграждение по итогам работы за год, единовременное вознаграждение за выслугу лет (стаж работы), иные вознаграждения по итогам работы за год, начисленные за предшествующий календарный год, - в размере одной двенадцатой за каждый месяц расчетного периода независимо от времени начисления вознаграждения.

При повышении в организации (филиале, структурном подразделении) тарифных ставок (должностных окладов, денежного вознаграждения) средний заработок работников повышается в следующем порядке:

- если повышение произошло в расчетный период, выплаты, учитываемые при определении среднего заработка и начисленные за предшествующий повышению период времени, повышаются на коэффициенты, которые рассчитываются путем деления тарифной ставки (должностного оклада, денежного вознаграждения), установленной в месяце наступления случая, с которым связано сохранение среднего заработка, на тарифные ставки (должностные оклады, денежное вознаграждение) каждого из месяцев расчетного периода;

- если повышение произошло после расчетного периода до наступления случая, с которым связано сохранение среднего заработка, повышается средний заработок, исчисленный за расчетный период;

- если повышение произошло в период сохранения среднего заработка, часть среднего заработка повышается с даты повышения тарифных ставок (должностных окладов, денежного вознаграждения) до окончания указанного периода.

При повышении размеров надбавок за квалификационный разряд (классный чин, дипломатический ранг) и за особые условия государственной службы средний заработок работников повышается в следующем порядке:



если повышение произошло в расчетный период, надбавки за квалификационный разряд (классный чин, дипломатический ранг), за особые условия государственной службы, начисленные за предшествующий повышению период времени, повышаются на коэффициенты, которые рассчитываются путем деления указанных надбавок, установленных в месяце наступления случая, с которым связано сохранение среднего заработка, на надбавки каждого из месяцев расчетного периода;

если повышение произошло после расчетного периода до наступления случая, с которым связано сохранение среднего заработка, повышаются указанные надбавки, включенные в средний заработок, исчисленный за расчетный период;

если повышение произошло в период сохранения среднего заработка, указанные надбавки, включенные в средний заработок, повышаются с даты повышения надбавок до окончания указанного периода.

Средний заработок, определенный для оплаты времени вынужденного прогула, подлежит увеличению на коэффициент, рассчитанный путем деления тарифной ставки (должностного оклада, денежного вознаграждения), установленной работнику с даты восстановления на прежней работе, на тарифную ставку (должностной оклад, денежное вознаграждение), установленную в расчетном периоде, если за время вынужденного прогула повышались тарифные ставки (должностные оклады, денежное вознаграждение).

Во всех случаях средний месячный заработок работника, отработавшего полностью в расчетный период норму рабочего времени и выполнившего нормы труда (трудовые обязанности), не может быть менее установленного федеральным законом минимального размера оплаты труда.

#### 6.3.3. Начисление заработной платы в условиях, отклоняющихся от нормальных

Статьей 97 Трудового кодекса РФ установлено, что работа за пределами нормальной продолжительности рабочего времени может производиться как по инициативе работника (это так называемое совмещение), так и по инициативе работодателя (сверхурочная работа).

В любом случае считается, что сотрудник работает сверхурочно, если продолжительность его работы выше нормальной продолжительности рабочего времени, то есть, как правило, более 40 часов в неделю.

Доплаты за сверхурочную работу.

Как уже было отмечено, сверхурочная работа производится по инициативе работодателя. При этом права и обязанности работодателя осуществляются физическим лицом, являющимся работодателем, органами управления юридического лица (организации) или уполномоченными ими лицами. Об этом сказано в ст. 20 Трудового кодекса РФ. Следовательно, работа будет считаться сверхурочной, если она производится не только по инициативе руководителя организации (или физического лица - работодателя), но и по инициативе иных органов управления организации или уполномоченных ими лиц (в том числе по инициативе лиц, уполномоченных физическим лицом - работодателем).

Инициатива работодателя в выполнении работником сверхурочных работ должна быть выражена в письменной форме, ее следует оформить приказом или распоряжением, например, руководителя организации. Кроме того, организации нужно учесть мнение выборного профсоюзного органа. Случаи, когда решение о привлечении сотрудников к сверхурочной работе не нужно согласовывать с профсоюзом, приведены в ст. 99 Трудового кодекса РФ:

1) производство работ, необходимых для обороны страны, а также для предотвращения производственной аварии либо устранения последствий производственной аварии или стихийного бедствия;

2) производство общественно необходимых работ по водо- и газоснабжению, отоплению, освещению, канализации, транспорту, связи - для устранения непредвиденных обстоятельств, нарушающих нормальное их функционирование;

3) необходимость выполнить (закончить) начатую работу, которая вследствие непредвиденной задержки по техническим условиям производства не могла быть выполнена (закончена) в течение нормального числа рабочих часов, если невыполнение (незавершение) этой работы может повлечь за собой порчу или гибель имущества работодателя, государственного или муниципального имущества либо создать угрозу жизни и здоровью людей;

4) производство временных работ по ремонту и восстановлению механизмов или сооружений в тех случаях, когда их неисправность может вызвать прекращение работ для значительного числа работников;

5) продолжение работы при неявке сменяющего работника, если работа не допускает перерыва.

Обратите внимание! Ни при каких обстоятельствах не допускается привлечение к сверхурочным работам беременных женщин и работников в возрасте до 18 лет. Федеральным законом могут быть предусмотрены и другие категории работников, которых работодатель не имеет права привлекать к сверхурочным работам. Например, это касается работников в период действия ученического договора (ст. 203 Трудового кодекса РФ) или лиц с активной формой туберкулеза. Кроме того, по действующему законодательству нельзя привлекать к сверхурочной работе тех, кто занят на производстве особо вредных веществ, на работах с радиоактивными веществами и источниками ионизирующих излучений, на виброопасных работах.

Допускается привлечение к сверхурочным работам инвалидов, женщин, имеющих детей в возрасте до трех лет, но только с их письменного согласия и при условии, что такие работы не запрещены им по состоянию здоровья в соответствии с медицинским заключением. При этом инвалиды и женщины, имеющие детей в возрасте до трех лет, должны быть в письменной форме ознакомлены со своим правом отказаться от сверхурочных работ.

Работодатель обязан обеспечить точный учет сверхурочных работ, выполненных каждым работником.

Сверхурочные работы не должны превышать для каждого работника четырех часов в течение двух дней подряд и 120 часов в год.

Сверхурочная работа подлежит оплате в повышенном размере. Стороны трудовых отношений могут установить конкретные размеры оплаты за сверхурочную работу коллективным или трудовым договором. Условия, предусмотренные коллективным и трудовыми договорами, устанавливающими размеры оплаты сверхурочной работы, не могут ухудшать положение работников и снижать уровень их прав и гарантий, определенных трудовым законодательством (ст. 9 Трудового кодекса РФ).

Статьей 152 Трудового кодекса РФ установлены следующие гарантии оплаты сверхурочной работы. Сверхурочная работа оплачивается за первые два часа работы не менее чем в полуторном размере, за последующие часы - не менее чем в двойном размере.

Данная статья Трудового кодекса РФ не устанавливает четкого порядка определения полуторного и двойного размера оплаты сверхурочной работы при различных системах оплаты труда.

По мнению автора, при оплате сверхурочных работ следует руководствоваться следующими правилами расчета:

- сдельщикам - первые два часа не менее чем по полуторным сдельным расценкам, последующие часы - не менее чем по двойным сдельным расценкам;
- работникам, труд которых оплачивается по дневным и часовым тарифным ставкам, - в размере полуторной часовой ставки за первые два часа и двойной ставки за последующие часы (если более высокие размеры оплаты не установлены трудовым или коллективным договором, соглашением, локальными нормативными актами работодателя);
- работникам, получающим месячный оклад, - в размере полуторной часовой ставки сверх оклада за первые два часа и двойной часовой ставки за последующие часы (если более высокие размеры оплаты не установлены трудовым или коллективным договором, соглашением, локальными нормативными актами работодателя).

При оплате сверхурочных работ работникам, труд которых оплачивается по дневным тарифным ставкам или которые получают месячный оклад, необходимо рассчитать часовую тарифную ставку.

Часовая ставка работника, труд которого оплачивается по дневным тарифным ставкам, определяется путем деления дневной тарифной ставки на количество часов ежедневной работы (смены).

Часовая ставка работника, получающего месячный оклад, на практике определяется двумя способами:

- путем деления месячного оклада на нормальное количество рабочих часов в данном месяце;
- путем деления месячного оклада на среднемесячное количество часов в календарном году, которое определяется делением нормального количества рабочих часов в году на 12 месяцев.

На наш взгляд, в данном случае необходимо применять часовую ставку, исчисленную исходя из нормального количества рабочих часов в соответствующем месяце, поскольку заработная плата, в которую включаются и соответствующие доплаты за сверхурочную работу, определяется по итогам каждого календарного месяца.

В случае если конкретному работнику установлена сокращенная рабочая неделя или неполное рабочее время, это необходимо учитывать при определении часовой ставки данного работника.

Следует иметь в виду, что нарушение работодателем правил привлечения работников к сверхурочным работам не лишает работников права требовать повышенной оплаты времени,

фактически отработанного сверхурочно. Нарушение трудового законодательства одной стороной трудовых отношений не может влиять на осуществление трудовых прав другой стороной.

Пример 78. График работы работника - пятидневная рабочая неделя с двумя выходными днями. Тарифная ставка в месяц составляет 10 000 руб.

При месячной норме рабочего времени 160 часов в один из дней отработано 12 ч. Всего за месяц отработано 164 часа.

Заработная плата в месяц:

- тарифная ставка - 10 000 руб.;

- доплата за сверхурочную работу:

в полуторном размере - 187,5 руб. (10 000 руб. : 160 ч x 2 ч x 1,5);

в двойном размере - 250 руб. (10 000 руб. : 160 ч x (4 ч - 2 ч) x 2).

Всего заработная плата за месяц: 10 437,5 руб. (10 000 руб. + 187,5 руб. + 250 руб.).

Согласно п. п. 1 и 3 ст. 255 Налогового кодекса РФ для целей налогообложения прибыли в составе расходов, уменьшающих налоговую базу, признают следующие расходы на оплату труда:

- суммы, начисленные по должностным окладам;

- начисления стимулирующего и (или) компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда, в том числе надбавки к окладам за сверхурочную работу, производимые в соответствии с законодательством РФ.

В рассматриваемой ситуации надбавка за сверхурочную работу выплачена в пределах норм, установленных Трудовым кодексом РФ и утвержденным трудовым договором. Следовательно, она относится к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль, на основании п. 21 ст. 270 Налогового кодекса РФ.

Суммы оплаты труда, в том числе доплаты за сверхурочные часы и в пределах норм, облагаются единым социальным налогом (п. 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ). Сумма доплаты, произведенной сверх норм, установленных Трудовым кодексом РФ и трудовым договором, начисленная за счет собственных средств организации и не относящаяся к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль, не подлежит обложению ЕСН (п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ).

В целях налогообложения прибыли суммы ЕСН учитываются в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией (пп. 1 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ).

На основании Федерального закона от 15 декабря 2001 г. N 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в РФ" организации осуществляют обязательное пенсионное страхование работников. Согласно п. 2 ст. 24 данного Закона ежемесячно организации-страхователи производят исчисление суммы авансовых платежей по страховым взносам исходя из базы для начисления страховых взносов, исчисленной с начала расчетного периода, и тарифа страхового взноса. Объектом обложения страховыми взносами и базой для начисления страховых взносов являются объект налогообложения и налоговая база по ЕСН, установленные гл. 24 "Единый социальный налог (взнос)" Налогового кодекса РФ (п. 2 ст. 10 Закона N 167-ФЗ).

Сумма оплаты труда, включая сумму доплаты за сверхурочные часы, подлежит обложению налогом на доходы физических лиц (пп. 6 п. 1 ст. 208 Налогового кодекса РФ).

Правилами начисления, учета и расходования средств на осуществление обязательного социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, утвержденными Постановлением Правительства РФ от 2 марта 2000 г. N 184, установлен порядок исчисления организациями взносов на обязательное социальное страхование. В соответствии с п. 3 указанных Правил страховые взносы начисляются на начисленную по всем основаниям оплату труда работников.

Плата за работу в ночное время.

Статьей 154 Трудового кодекса РФ установлено, что каждый час работы в ночное время оплачивается в повышенном размере по сравнению с работой в нормальных условиях, но не ниже размеров, установленных законами и иными нормативными правовыми актами. А конкретные размеры повышения устанавливаются работодателем с учетом мнения представительного органа работников, коллективного или трудового договора.

Что касается нижнего предела надбавок за работу в ночное время, то раньше действовал п. 9 Постановления ЦК КПСС, Совмина СССР и ВЦСПС от 12 февраля 1987 г. N 194. В соответствии с ним за работу в ночную смену полагалась доплата в размере 40% при условии, что не менее 50% продолжительности работы приходилось на ночное время.

Работникам некоторых отраслей были установлены и большие доплаты. Однако Решением Верховного Суда РФ от 21 мая 2002 г. N ГКПИ2002-353 этот пункт был признан незаконным и недействующим со дня вступления этого Решения в законную силу. Поэтому в данный момент общий минимальный размер надбавок за работу в ночное время не установлен. Правда, он установлен для работников отдельных отраслей.

Так, скажем, работникам учреждений здравоохранения, в том числе водителям санитарного автотранспорта, состоящим в штате автотранспортных предприятий и других организаций, доплата производится в размере 50% часовой тарифной ставки (должностного оклада) за каждый час работы в ночное время (п. 5.1 Приказа Минздрава России от 15 октября 1999 г. N 377 "Об утверждении Положения об оплате труда работников здравоохранения"). Или, к примеру, для работников образовательных учреждений за работу в ночное время устанавливаются доплаты в размере не ниже 35% часовой ставки или оклада (Письмо Министерства образования и науки РФ и Профсоюза работников народного образования и науки РФ от 26 октября 2004 г. N АФ-947/96).

Какое же время считается ночным? Ответ на этот вопрос содержится в ст. 96 Трудового кодекса РФ. В частности, там сказано, что это время с 22 до 6 часов. Продолжительность работы в ночное время сокращается на один час. Но тем работникам, которым и так установлена сокращенная продолжительность рабочего времени, и тем, кто специально принят для работы в ночное время, если иное не предусмотрено коллективным договором, сокращать продолжительность работы не нужно.

Продолжительность работы ночью уравнивается с продолжительностью работы днем в тех случаях, когда это необходимо по условиям труда, а также на сменных работах при шестидневной рабочей неделе с одним выходным днем. Список таких работ может определяться коллективным договором, локальным нормативным актом.

Сумма вознаграждения за выполнение трудовых обязанностей является объектом налогообложения по НДФЛ (пп. 6 п. 1 ст. 208 и п. 1 ст. 209 Налогового кодекса РФ). Налоговая ставка по этому виду доходов устанавливается в размере 13 процентов (п. 1 ст. 224 Налогового кодекса РФ). Сумма НДФЛ удерживается из заработной платы работника организацией - налоговым агентом непосредственно при ее выплате (п. 4 ст. 226 Налогового кодекса РФ).

Согласно п. 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ объектом налогообложения по ЕСН признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым договорам. При этом п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ определено, что указанные в п. 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ выплаты и вознаграждения (вне зависимости от формы, в которой они производятся) не признаются объектом налогообложения по ЕСН, если у налогоплательщиков-организаций такие выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций в текущем отчетном (налоговом) периоде.

Следовательно, сумма заработной платы в размере должностного оклада и доплата за работу в ночное время в части, признаваемой в налоговом учете согласно п. 1 ст. 252 и п. 3 ст. 255 Налогового кодекса РФ расходом на оплату труда, подлежат обложению ЕСН в общеустановленном порядке. Что касается суммы доплаты в части, не признаваемой расходом в целях налогового учета, то она не облагается ЕСН на основании п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ.

Это же можно сказать и про взносы на обязательное пенсионное страхование. Ведь согласно п. 2 ст. 10 Федерального закона от 15 декабря 2001 г. N 67-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации" объектом обложения страховыми взносами и базой для начисления страховых взносов являются объект налогообложения и налоговая база по единому социальному налогу, установленные гл. 24 "Единый социальный налог" Налогового кодекса РФ.

В соответствии с п. 3 Правил начисления, учета и расходования средств на осуществление обязательного социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 2 марта 2000 г. N 184, страховые взносы начисляются на начисленную по всем основаниям оплату труда работников. Пунктом 4 Правил установлено, что страховые взносы не начисляются на выплаты, установленные Перечнем выплат, на которые не начисляются страховые взносы в Фонд социального страхования Российской Федерации, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 7 июля 1999 г. N 765 "О Перечне выплат, на которые не начисляются страховые взносы в Фонд социального страхования Российской Федерации". Суммы доплаты за работу в ночное время не предусмотрены указанным Перечнем, следовательно, с них начисляются страховые взносы в Фонд социального страхования Российской Федерации.

В налоговом учете начисленные суммы ЕСН и страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией (пп. 1, 45 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ).

К ночным работам не допускаются:

- беременные женщины;
- работники, не достигшие возраста 18 лет (кроме участвующих в создании или исполнении художественных произведений);
- женщины, имеющие детей в возрасте до трех лет;
- инвалиды и работники, имеющие детей-инвалидов, а также работники, осуществляющие уход за больными членами их семей в соответствии с медицинским заключением;

- матери и отцы, воспитывающие без супруга (супруги) детей в возрасте до пяти лет, а также опекуны детей указанного возраста могут привлекаться к работе в ночное время только с их письменного согласия и только при условии, если такая работа не запрещена им по состоянию здоровья в соответствии с медицинским заключением. При этом работодатель должен в письменной форме ознакомить указанных работников со своим правом отказаться от работы в ночное время.

Оплата труда в выходные и праздники.

Выходной день, то есть еженедельный непрерывный отдых, - это время, в течение которого работник свободен от исполнения трудовых обязанностей и которое он может использовать по своему усмотрению. Выходные дни предоставляются всем работникам еженедельно в соответствии с трудовым договором, коллективным договором, правилами внутреннего трудового распорядка организации или локальными нормативными актами работодателя (например, графиком сменности).

При пятидневной рабочей неделе работникам предоставляются два выходных дня в неделю, при шестидневной - один выходной день (ст. 111 Трудового кодекса РФ).

Общим выходным днем является воскресенье. Второй выходной день при пятидневной рабочей неделе устанавливается коллективным договором, правилами внутреннего трудового распорядка организации.

В строительных организациях, приостановка работы которых в выходные дни невозможна по производственно-техническим и организационным условиям, выходные дни предоставляются в различные дни недели каждой группе работников согласно правилам внутреннего трудового распорядка.

Продолжительность еженедельного непрерывного отдыха (выходные дни) не может быть менее 42 часов.

Нерабочие праздничные дни устанавливаются на всей территории РФ и распространяются на все категории работников, независимо от режима работы. Нерабочие праздничные дни перечислены в ст. 112 Трудового кодекса РФ.

Работа в выходные и нерабочие праздничные дни, как правило, запрещается. Однако безусловный запрет установлен только для инвалидов и женщин, имеющих детей в возрасте до трех лет, если такая работа запрещена им по медицинским показаниям. Привлечение остальных категорий работников к работе в выходные и нерабочие праздничные дни допускается при соблюдении процедуры, установленной ст. 113 Трудового кодекса РФ.

В соответствии с этой статьей с письменного согласия работника привлечение к работе в выходные и нерабочие праздничные дни допускается для следующих целей:

- предотвращение производственной аварии, катастрофы, устранение последствий производственной аварии, катастрофы либо стихийного бедствия;
- предотвращение несчастных случаев, уничтожения или порчи имущества;
- выполнение заранее не предвиденных работ, от срочного выполнения которых зависит в дальнейшем нормальная работа организации в целом или ее отдельных подразделений.

В других случаях привлечение к работе в выходные и нерабочие праздничные дни допускается с письменного согласия работника и с учетом мнения выборного профсоюзного органа данной организации (если таковой имеется).

Привлечение работников к работе в выходные и нерабочие праздничные дни производится по письменному распоряжению работодателя.

В нерабочие праздничные дни допускаются работы, приостановка которых невозможна по производственно-техническим условиям (непрерывно действующие организации), работы, вызываемые необходимостью обслуживания населения, а также неотложные ремонтные и погрузочно-разгрузочные работы. На работников, выполняющих подобные работы, не распространяются положения ст. 113 Трудового кодекса РФ в части соблюдения порядка привлечения работников к работе в нерабочие праздничные дни.

Труд в выходные и нерабочие праздничные дни оплачивается в повышенном размере.

В соответствии со ст. 153 Трудового кодекса РФ работа в выходной и нерабочий праздничный день оплачивается не менее чем в двойном размере:

- сдельщикам - не менее чем по двойным сдельным расценкам;
- работникам, труд которых оплачивается по дневным и часовым ставкам, - в размере не менее двойной дневной или часовой ставки;
- работникам, получающим месячный оклад, - в размере не менее одинарной дневной или часовой ставки сверх оклада, если работа в выходной и нерабочий праздничный день производилась в пределах месячной нормы рабочего времени, и в размере не менее двойной часовой или дневной ставки сверх оклада, если работа производилась сверх месячной нормы.

Наибольшие сложности вызывает определение размера оплаты труда в выходные и нерабочие праздничные дни работников, получающих месячный оклад.

Статьей 153 Трудового кодекса РФ прямо не определено, какая часовая или дневная ставка должна применяться при оплате труда в выходные и праздничные дни работников, получающих месячный оклад: исчисленная исходя из количества рабочих часов данного месяца или из среднемесячного количества часов.

По мнению автора, в данном случае необходимо применять дневную или часовую ставку, исчисленную исходя из количества рабочих часов в данном месяце.

Поскольку при определении размеров оплаты труда работников, получающих месячный оклад, в выходной или праздничный день ст. 153 Трудового кодекса РФ предписывает определять нормальную продолжительность рабочего времени в конкретном месяце, то и оплата работы в выходной или праздничный день должна производиться исходя из ставки, исчисленной с учетом нормальной продолжительности рабочего времени в данном месяце.

Рассмотрим порядок определения размера оплаты труда в выходные и нерабочие праздничные дни получающих месячный оклад работников, которым установлен суммированный учет рабочего времени.

При суммированном учете рабочего времени и сменном режиме рабочего времени в непрерывно действующих организациях работа в нерабочие праздничные дни может быть изначально запланирована для некоторых работников графиком сменности. Однако это не означает, что труд работников, отработавших в нерабочий праздничный день согласно графику сменности, не должен оплачиваться в повышенном размере. В этом случае работа в нерабочий праздничный день оплачивается в размере одинарной дневной или часовой ставки сверх оклада.

Очень часто на практике при планировании графика сменности заранее предусматривается число рабочих часов, превышающее нормальное количество рабочих часов в соответствующем учетном периоде. Возникает вопрос: как в таком случае оплачивать работу в нерабочий праздничный день, произведенную по графику сменности?

С одной стороны, если работа в нерабочий праздничный день производилась сверх месячной нормы рабочего времени, то она должна быть оплачена в размере не менее двойной дневной или часовой ставки сверх оклада.

С другой стороны, определить, какая именно работа из включенной в график сменности производилась сверх месячной нормы в нерабочий праздничный день, не представляется возможным.

По мнению автора, работа в нерабочий праздничный день должна оплачиваться в двойном размере сверх оклада в тех случаях, когда смена, приходящаяся по графику сменности на нерабочий праздничный день, выходит за рамки нормальной продолжительности рабочего времени в соответствующем месяце. То есть если графиком сменности работника предусмотрена смена в нерабочий праздничный день и работа в данную смену осуществляется в период, когда работник уже отработал нормальное количество часов в данном месяце, то оплата должна производиться в двойном размере сверх оклада.

Обратите внимание! По желанию работника, работавшего в выходной или нерабочий праздничный день, ему может быть предоставлен другой день отдыха. В этом случае работа в нерабочий праздничный день оплачивается в одинарном размере, а день отдыха оплате не подлежит. При этом специальных правил оплаты работы в выходной день не имеется. При буквальном толковании ст. 153 Трудового кодекса РФ получается, что даже предоставление дополнительного дня отдыха не освобождает работодателя от оплаты работы в выходной день в двойном размере.

Статьей 149 Трудового кодекса РФ предусмотрено право сторон трудовых отношений устанавливать конкретные размеры оплаты труда в выходной или нерабочий праздничный день. Условия оплаты труда в выходной или нерабочий праздничный день, установленные трудовым договором, коллективным договором или соглашением, не могут ухудшать положение работника по сравнению с действующим законодательством РФ.

Оплата труда при совмещении профессий или замещении отсутствующего работника.

Согласно ст. 151 Трудового кодекса РФ совмещение профессий (должностей) представляет собой выполнение работником в одной организации наряду со своей основной работой, обусловленной трудовым договором, дополнительной работы по другой профессии (должности). В такой ситуации работник помимо основной работы выполняет другую работу в пределах установленной для основной работы продолжительности рабочего времени за счет интенсивности (уплотнения) работы в течение рабочего дня.

Размеры доплат за совмещение профессий (должностей) устанавливаются работодателем по соглашению с работниками. Конкретный размер доплат отражается в дополнении к трудовому договору или приказе по организации. При этом указывается, какую работу и в каком объеме будет выполнять работник, установлена ли доплата в процентном отношении к тарифной ставке или окладу либо в абсолютном размере, на какой срок установлена эта доплата.

На сотрудника без освобождения его от основной работы могут быть возложены обязанности работника, отсутствующего в связи с отпуском, болезнью (и в других случаях). При этом работник выполняет наряду со своей основной работой обязанности временно отсутствующего работника в пределах установленной для его основной работы продолжительности рабочего времени за счет уплотнения своей работы в течение рабочего дня.

Работникам за выполнение таких обязанностей производится доплата, размер которой устанавливается работодателем по соглашению с работником. В каждом конкретном случае издается приказ по организации с указанием: объема дополнительно выполняемых работ, срока выполнения обязанностей временно отсутствующего работника, конкретного размера доплаты.

Выплаты при переводе на другую работу.

Сразу отметим, что бухгалтеру нужно четко разделять понятия перевода и перемещения сотрудника на другую работу. С одной стороны, эти понятия очень похожи: и в том, и в другом случае работник меняет свое рабочее место. С другой же стороны, порядок перевода и порядок перемещения различны. В частности, чтобы перевести сотрудника на другую работу, необходимо его письменное согласие. При перемещении этого не требуется.

Так в чем же их отличие? Здесь следует исходить из существенных условий трудового договора. В соответствии со ст. 57 Трудового кодекса РФ существенными являются такие условия, как система и размер оплаты труда, а также режим и место работы и т.д.

Если в результате смены рабочего места условия договора не меняются, то можно считать, что сотрудник был перемещен. В противном случае будет иметь место перевод (ст. 72 Трудового кодекса РФ). Например, в трудовом договоре с бухгалтером записано, что он должен работать в отделе по учету основных средств. Однако администрация решила, что было бы лучше, если бы данный сотрудник работал в отделе по расчету заработной платы. В этом случае смена рабочего места влечет изменение условий трудового договора, поэтому здесь идет речь о переводе. Следовательно, перевести бухгалтера с одного рабочего места на другое можно лишь после того, как он распишется в соответствующем приказе, что согласен на перевод.

Обратите внимание! Когда новое рабочее место сотрудника находится в другом районе, селе или городе, то можно говорить только о переводе. При этом не важно, меняются ли условия трудового договора или нет. Это касается и ситуации, когда сотрудник переводится на работу в другую организацию. В этих случаях также требуется, чтобы сотрудник письменно подтвердил свое желание перевестись на другую работу.

Кроме того, Трудовой кодекс РФ предусматривает временный перевод. Он не требует согласия переводимого работника и допускается лишь в случае производственной необходимости, такой как предотвращение катастроф, аварий или несчастных случаев.

Рассмотрим поподробнее возможные случаи перевода сотрудников на другую работу.

Перевод на другую постоянную работу в той же организации. Это самый распространенный случай перевода на другую постоянную работу, ведь любое продвижение по служебной лестнице, по сути, представляет собой перевод на новую работу. От всех других переводов он отличается тем, что происходит в рамках одной организации. Данный перевод не должен быть связан с переездом работника в другую местность.

При переводе на другую работу в той же организации изменяются существенные условия трудового договора. Если инициатива о переводе исходит от администрации предприятия, то, как мы уже отметили, она заблаговременно должна предупредить работника о предстоящих изменениях. Сделать это нужно не менее чем за два месяца. Кроме того, уведомление должно быть сделано в письменной форме (ст. 73 Трудового кодекса РФ).

Если перевод осуществлен без получения письменного согласия работника, то он может считаться законным только в том случае, когда работник добровольно приступил к выполнению другой работы. Однако, даже если сотрудник приступил к новой работе добровольно, но при этом не согласен с новыми условиями или считает, что при переводе нарушаются его интересы, он имеет право обратиться в органы разрешения трудовых споров.

Согласно ст. 394 Трудового кодекса РФ в случае признания перевода на другую работу незаконным сотрудник должен быть восстановлен на прежней работе органом, рассматривающим индивидуальный трудовой спор. Данный орган принимает решение о выплате работнику среднего заработка за все время вынужденного прогула или разницы в заработке за все время выполнения нижеоплачиваемой работы.

По заявлению работника также может быть вынесено решение о возмещении ему морального вреда, полученного в результате незаконного перевода. Размер этой компенсации определяется судом.

Обратите внимание! Если сотрудник не согласен с новыми условиями, предприятие сначала обязано предложить ему другую работу. Она должна соответствовать его квалификации и

состоянию здоровья. Если такой работы нет, то работодатель должен предложить вакантную нижестоящую или нижеоплачиваемую должность. Если же и такой работы нет или сотрудник сам отказывается от нее, то организация может его уволить в соответствии с п. 7 ст. 77 Трудового кодекса РФ.

Инициатива о переводе на другую работу может исходить не только от работодателя, но и от самого сотрудника. Например, в связи с состоянием здоровья. В этом случае на основании заявления сотрудника и соответствующего медицинского заключения организация обязана предоставить ему более подходящую работу. При этом если сотрудник переведен на нижеоплачиваемую работу, то в течение месяца за ним сохраняется его прежний заработок. Если же перевод связан с трудовым увечьем или профессиональным заболеванием, то средний заработок сохраняется до установления инвалидности либо до выздоровления работника (ст. 182 Трудового кодекса РФ).

Эти выплаты включаются в состав расходов на оплату труда и уменьшают налогооблагаемый доход, что следует из п. 14 ст. 255 Налогового кодекса РФ.

На эти выплаты также начисляются ЕСН и страховые взносы в ПФР (п. 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ и п. 2 ст. 10 Федерального закона от 15 декабря 2001 г. N 167-ФЗ), а кроме того, с них необходимо удержать налог на доходы физических лиц. Об этом говорится в пп. 6 п. 1 ст. 208 Налогового кодекса РФ.

Перевод в другую местность вместе с организацией. В соответствии со ст. 169 Трудового кодекса РФ при переводе в другую местность организация обязана возместить работнику расходы по переезду. Причем компенсируются не только расходы по проезду самого сотрудника, но и по проезду членов его семьи. Кроме того, предприятие обязано оплатить работнику и расходы по провозу имущества к новому месту работы.

Перечень компенсационных выплат, которые обязана возместить организация при переезде на работу в другую местность, приведен в Постановлении Совмина СССР от 15 июля 1981 г. N 677. Этот документ действует в части, не противоречащей Трудовому кодексу РФ. Кроме того, перечень компенсационных выплат и их размеры приведены и в Постановлении Правительства РФ от 2 апреля 2003 г. N 187 "О размерах возмещения организациями, финансируемыми за счет средств федерального бюджета, расходов работникам в связи с их переездом на работу в другую местность". Так, помимо стоимости проезда и расходов по провозу имущества работнику выплачивают суточные за каждый день нахождения в пути. Выдается заработная плата за дни сбора в дорогу и устройства на новом месте жительства (но не более шести дней), а также за время нахождения в пути. Помимо этого, организация должна выплатить работнику единовременное пособие (подъемные). Размеры всех этих компенсаций также указаны в данном Постановлении. Например, единовременное пособие выплачивается в размере месячного оклада по новому месту работы в расчете на самого сотрудника и по четверти пособия на каждого переезжающего члена семьи.

Организация по согласованию с работником может установить другие нормы компенсаций, но они не должны быть ниже тех, которые предусмотрены в Постановлениях N N 677 и 187.

Компенсацию при переезде на работу в другую местность следует включить в состав расходов на оплату труда (п. 3 ст. 255 Налогового кодекса РФ). Уменьшают налогооблагаемый доход только расходы, которые произведены в пределах норм, установленных Правительством РФ, а также сверхнормативные компенсации при условии, что они предусмотрены в коллективном или трудовом договоре (п. 25 ст. 255 Налогового кодекса РФ). Однако в последнем случае организация должна будет доказать экономическую оправданность указанных расходов. Иначе эти выплаты нельзя учесть при расчете налога на прибыль. Обратите внимание: если организация выплачивает единовременное пособие (подъемные), о котором мы говорили ранее, сверх норм, установленных законодательством, то данные суммы не учитываются при налогообложении. Об этом сказано в п. 37 ст. 270 Налогового кодекса РФ.

Кроме того, указанные компенсации не облагаются единым социальным налогом и страховыми взносами в ПФР. Причем это относится и к тем компенсациям, которые выплачиваются в пределах норм, и к сверхнормативным (пп. 2 п. 1 ст. 238 и п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ). Исключение составляют компенсации, которые выплачиваются сверх норм в соответствии с коллективным или трудовым договором, при условии, что они уменьшают налогооблагаемую прибыль.

А вот налог на доходы физических лиц следует удерживать только со сверхнормативных выплат, поскольку компенсационные выплаты в пределах норм не облагаются этим налогом в соответствии с п. 3 ст. 217 Налогового кодекса РФ.

Если сотрудник отказывается от перевода в связи с перемещением организации в другую местность, то он может быть уволен по п. 9 ст. 77 Трудового кодекса РФ. Однако в этом случае работник может рассчитывать на выходное пособие в размере двухнедельного среднего



заработка (ст. 178 Трудового кодекса РФ). В коллективном или трудовом договоре работодатель может предусмотреть повышенный размер выходного пособия.

Согласно ст. 255 Налогового кодекса РФ выходное пособие можно учесть при расчете налога на прибыль. Ведь его выплата связана с содержанием работников и предусмотрена законодательством Российской Федерации. Заметьте: при налогообложении можно учесть выходное пособие как в пределах, так и сверх норм, установленных в Трудовом кодексе РФ, но при условии, что эти расходы предусмотрены в коллективном или трудовом договоре (п. 25 ст. 255 Налогового кодекса РФ). Однако здесь следует помнить о требованиях ст. 252 Налогового кодекса РФ - все расходы должны быть экономически оправданными. Поэтому в случае учета при налогообложении выходного пособия сверх законодательно установленных норм у организаций могут возникнуть разногласия с налоговыми органами по поводу экономической оправданности данных расходов.

Что касается налога на доходы физических лиц, то его надо удерживать только с выходного пособия, начисленного сверх норм. Об этом сказано в п. 3 ст. 217 Налогового кодекса РФ.

Выходное пособие в пределах норм не облагается единым социальным налогом в соответствии с пп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ. В то же время сверхнормативные выплаты могут как облагаться, так и не облагаться ЕСН. Все зависит от того, учитываются ли такие пособия при расчете налога на прибыль. Если да, то единый социальный налог не начисляется (п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ).

Перевод на постоянную работу в другую организацию. Перевестись на работу в другую организацию сотрудник может как по собственному желанию, так и по инициативе одного из работодателей. Обычно этот перевод происходит по согласованию между руководителями организаций. Но в любом случае перевод является основанием для прекращения одного и заключения нового трудового договора.

Трудовой кодекс РФ предоставляет дополнительные гарантии сотрудникам, которые переводятся на постоянную работу в другую организацию. Так, согласно ст. 64 Кодекса организация, куда работник переводится, обязана заключить с ним трудовой договор лишь при условии, что сотрудник приступит к новой работе в течение месяца со дня увольнения. Кроме того, приглашение о переводе на другую работу должно быть составлено в письменной форме. Иначе работодатель может передумать и отказать новому сотруднику в приеме на работу.

В соответствии со ст. 70 Трудового кодекса РФ при заключении трудового договора для сотрудника может быть установлен испытательный срок. Однако это не касается тех случаев, когда работник переводится из другой организации.

В этой ситуации испытательный срок не устанавливается.

Так как при переводе в другую организацию сотрудник увольняется со своего прежнего места работы, то он имеет право получить все причитающиеся ему суммы. При увольнении организация должна выплатить сотруднику, помимо зарплаты, еще и компенсацию за неиспользованный отпуск. А вот выходное пособие предприятие платить не обязано, хотя может предусмотреть такие выплаты в коллективном или трудовом договоре.

Обычно деньги выплачиваются в день увольнения работника. Если же в этот день его не было на рабочем месте, то деньги выплачивают на следующий день после того, как он за ними обратился (ст. 140 Трудового кодекса РФ).

Временный перевод. В случае производственной необходимости администрация имеет право временно, на срок до одного месяца, перевести своего сотрудника на другую работу, даже если такой перевод не отвечает условиям трудового договора (ст. 74 Трудового кодекса РФ).

В этой же статье приведен перечень случаев производственной необходимости.

Обратите внимание! Данный перечень является исчерпывающим. При этом следует подчеркнуть, что обязательным условием отнесения той или иной причины к разряду производственной необходимости является ее исключительность и непредвиденность. В частности, временный перевод допускается для предотвращения катастроф, аварий или стихийных бедствий, а также для устранения их последствий. Кроме того, перевести работника можно и для того, чтобы предотвратить несчастный случай, простой или чтобы заменить отсутствующего сотрудника.

Помимо этого, Трудовой кодекс РФ устанавливает еще ряд ограничений к временным переводам. Во-первых, такой перевод возможен только в пределах той организации, с которой работник заключил трудовой договор. Во-вторых, заработная плата на новой работе не должна быть ниже среднего заработка по прежней должности. В-третьих, работа, на которую переводят сотрудника, не должна быть противопоказана ему по состоянию здоровья. И наконец, как мы уже отметили, временно перевести сотрудника на другую работу можно на срок не более одного месяца в течение календарного года.

Чтобы временно перевести сотрудника на другую работу, не требуется его согласия. Однако это не относится к тем случаям, когда новая работа требует более низкой квалификации. В данной ситуации необходимо получить с работника письменное согласие на такой перевод.

Заработная плата, выплаченная в течение временного перевода, облагается налогами так же, как выплаты по основному месту работы.

Пример 79. Сотрудник работает электриком в строительной организации. В январе в организации произошла авария - обрушилось здание склада в результате стихийного бедствия. Данный сотрудник был направлен на ликвидацию последствий аварии.

Перевод был оформлен приказом руководителя организации по форме N Т-5. Продолжительность временного перевода - 10 рабочих дней (с 15 по 28 января включительно).

Сотрудник не имеет ограничений по состоянию здоровья. Так как он переведен на менее квалифицированную работу, эти дни ему оплачены исходя из среднего заработка по основной работе - 10 000 руб.

За время перевода ему начислено:

10 000 руб. : 19 дн. x 10 дн. = 5263 руб. 16 коп.

Организация платит ЕСН и пенсионные взносы по полной ставке. Сотрудник родился в 1975

г.

В бухгалтерском учете делаются следующие записи:

Дебет 99 Кредит 70

- 5263 руб. 16 коп. - начислена зарплата за время участия сотрудника в ликвидации последствий аварии;

Дебет 70 Кредит 68, субсчет "Расчеты по налогу на доходы физических лиц",

- 684 руб. (5263,16 руб. x 13%) - удержан налог на доходы физических лиц;

Дебет 99 Кредит 69, субсчет "Расчеты с федеральным бюджетом",

- 1052 руб. 63 коп. (5263,16 руб. x 20%) - начислен ЕСН в части, уплачиваемой в федеральный бюджет;

Дебет 99 Кредит 69, субсчет "Расчеты с Фондом социального страхования",

- 168 руб. 42 коп. (5263,16 руб. x 3,2%) - начислен ЕСН в части, уплачиваемой в Фонд социального страхования;

Дебет 99 Кредит 69, субсчет "Расчеты с Федеральным фондом обязательного медицинского страхования",

- 42 руб. 11 коп. (5263,16 руб. x 0,8%) - начислен ЕСН в части, уплачиваемой в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования;

Дебет 99 Кредит 69, субсчет "Расчеты с территориальным фондом обязательного медицинского страхования",

- 105 руб. 26 коп. (5263,16 руб. x 2%) - начислен ЕСН в части, уплачиваемой в территориальный фонд обязательного медицинского страхования;

Дебет 69, субсчет "Расчеты с федеральным бюджетом",

Кредит 69, субсчет "Расчеты с Пенсионным фондом",

- 526 руб. 32 коп. (5263,16 руб. x 10%) - начислена страховая часть пенсионных взносов;

Дебет 69, субсчет "Расчеты с федеральным бюджетом",

Кредит 69, субсчет "Расчеты с Пенсионным фондом",

- 210 руб. 53 коп. (5263,16 руб. x 4%) - начислена накопительная часть пенсионных взносов;

Дебет 70 Кредит 50

- 4579 руб. 16 коп. (5263,16 - 684) - выдана зарплата.

#### 6.3.4. Оплата отпусков

Право на ежегодный оплачиваемый отпуск имеют все работники. Об этом сказано в ст. 21 Трудового кодекса РФ. При этом не имеет значения ни срок трудового договора, ни продолжительность рабочего дня, ни должность, ни форма оплаты труда. Также не важно, является ли работодатель физическим или юридическим лицом.

За то время, пока работник находится в отпуске, за ним сохраняются должность и средний заработок (ст. 114 Трудового кодекса РФ). Другими словами, администрация предприятия в этот период не может уволить сотрудника или перевести его на другую работу.

Обратите внимание! В отпуск могут уйти и те, кто работает по совместительству. Согласно ст. 286 Трудового кодекса РФ ежегодный оплачиваемый отпуск они получают в то же время, что и на своей основной работе.

Так когда же работник может пойти в отпуск? Оплачиваемый отпуск предоставляется ежегодно, причем в расчет берется календарный год. Год отсчитывается с момента поступления человека на работу.

Право на отпуск возникает у нового сотрудника по истечении шести месяцев работы.

Вообще-то администрация предприятия может предоставить отпуск и недавно поступившему сотруднику - до того, как он отработает шесть месяцев. А в некоторых случаях она даже обязана это сделать. В частности, досрочный отпуск предоставляется:

- женщине перед отпуском по беременности и родам или сразу после него;
- несовершеннолетнему сотруднику;
- работнику, усыновившему ребенка, которому еще не исполнилось трех месяцев.

Досрочный отпуск предоставляется также тем работникам, для которых он предусмотрен законодательством. Например, ст. 123 Трудового кодекса РФ независимо от отработанного времени на предприятии такой отпуск разрешен мужу, чья жена находится в отпуске по беременности и родам.

Статья 332 Трудового кодекса РФ предусматривает досрочный отпуск для родителя (опекуна или попечителя), если он работает в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, а также в том случае, когда приходится сопровождать своего ребенка в возрасте до восемнадцати лет для поступления в среднее или высшее учебное заведение (при условии, что данное учебное заведение расположено в другом городе).

Кроме того, правом на досрочный отпуск может воспользоваться и работник, который работает по совместительству. Если он уйдет в отпуск по месту своей основной работы, то там, где он трудится по совместительству, отпуск может быть дан авансом, поскольку совместителям ежегодный отпуск предоставляется одновременно с отпуском по основному месту работы.

А как быть, если общая продолжительность отпуска по основной работе окажется больше, чем по совместительству? В этом случае организация, в которой работник является совместителем, по его просьбе может предоставить ему отпуск нужной продолжительности. Та часть отпуска, которая будет превышать положенный срок, предоставляется сотруднику без сохранения заработной платы.

Как мы уже сказали, досрочный отпуск дается как бы авансом. Тем не менее он должен быть предоставлен в полном размере и полностью оплачен.

К ежегодному основному отпуску при этом присоединяются и дополнительные отпуска, если, конечно же, работник имеет на них право.

За второй и последующие годы работы сотрудник может взять отпуск в любое время. Однако при этом должна соблюдаться очередность отпусков, которую следует закрепить в специальном графике. Этот график должен быть утвержден работодателем.

А как составить график отпусков? Вы можете использовать форму N Т-7, которая утверждена Постановлением Госкомстата России от 5 января 2004 г. N 1. Причем организация должна составить и утвердить график отпусков на следующий год не позднее 16 декабря. Но отделу кадров следует заранее собрать заявления всех работников, чтобы узнать, кто и в какое время хочет отдыхать в новом году. Затем уже составляют график отпусков, учитывая все пожелания.

Кроме того, составляя график, необходимо учитывать, что некоторым категориям работников дано право на отпуск в летнее или любое удобное для них время. К таким категориям относятся:

- работники моложе восемнадцати лет;
- женщины, имеющие двух и более детей в возрасте до двенадцати лет, а также мужчины, воспитывающие таких детей без матери;
- участники и инвалиды Великой Отечественной войны;
- ветераны труда;
- лица, которые официально получили статус пострадавших от радиации из-за аварии на Чернобыльской АЭС. В частности, это те, кто получил или перенес лучевую болезнь и другие заболевания вследствие аварии на Чернобыльской АЭС, а также участники ликвидации последствий этой катастрофы.

С уже утвержденным графиком отпусков необходимо ознакомить всех сотрудников организации. Для этого его нужно вывесить на видное место. Но лучше показать график каждому сотруднику, предложив, чтобы он закрепил свое согласие подписью, если нет возражений против назначенного ему времени отдыха. В дальнейшем это позволит вам избежать возможных конфликтов с работником.

А как быть, если между работником и администрацией организации возникли разногласия? Допустим, время начала отпуска, установленное в графике, не устраивает работника. Тогда он может попросить руководство предприятия или уполномоченный профсоюзный орган перенести эту дату. Однако такая возможность есть и у администрации, если она не согласна с датой начала отпуска. Другими словами, обе стороны могут внести изменения в уже утвержденный график, но для этого нужно их взаимное согласие.

О начале отпуска работника нужно известить не позже чем за две недели. В отдельных случаях с сотрудника можно взять расписку о том, что он был своевременно извещен о сроках своего ухода в отпуск.

Когда подходит время, руководитель издает приказ, в котором указываются фамилии сотрудников, уходящих в отпуск. Один экземпляр приказа остается в отделе кадров, а другой передают в бухгалтерию. На его основании будут начислены отпускные.

Какова продолжительность отпуска.

Сразу отметим, отпуска бывают основными и дополнительными. Право на дополнительный оплачиваемый отпуск имеет лишь тот, кто упомянут в ст. 116 Трудового кодекса РФ. Причем если работник имеет право как на основной, так и на дополнительный отпуск, то он может взять эти отпуска вместе. А как в таком случае определить общую продолжительность отпуска? Для этого нужно сложить дни основного и дополнительного отпуска.

Как мы уже отметили, продолжительность основного отпуска - 28 календарных дней. Однако для некоторых работников трудовое законодательство предусматривает более длинные основные отпуска. Например, подростки должны отдыхать 31 календарный день. Или, скажем, инвалиды - их основной отпуск равен 30 календарным дням.

Что же касается дополнительных отпусков, то их продолжительность зависит от причины, по которой они предоставляются. Допустим, человек работает в одном из районов Крайнего Севера. Тогда ему положен дополнительный отпуск в 24 календарных дня. Обратите внимание: в отличие от основного, дополнительный отпуск может быть установлен не только в календарных днях, но и в рабочих.

Итак, к основному отпуску вы должны прибавить дополнительный. Хорошо, когда и основной, и дополнительный отпуска предоставляются в календарных днях (ст. 120 Трудового кодекса РФ).

При этом праздничные дни, приходящиеся на время отдыха, в расчет не включают. Об этом также говорится в ст. 120 Трудового кодекса РФ.

Также не включаются в период ежегодного оплачиваемого отпуска дни временной нетрудоспособности. Поэтому если работник заболел во время отдыха, то его отпуск будет продлен на число календарных дней, когда он был на больничном (ст. 124 Трудового кодекса РФ).

В результате вы получите дату последнего дня отпуска. Общее число календарных дней отпуска и указывают в приказе руководителя.

А как долго работник может находиться в отпуске? С одной стороны, в ст. 120 Трудового кодекса РФ говорится, что длительность отпуска не ограничена.

С другой стороны, для некоторых работников лимит все же установлен. Например, те, кто работает в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, не могут отдыхать больше шести месяцев за год (ст. 322 Трудового кодекса РФ).

Кроме того, максимальная продолжительность отпуска может быть определена федеральными законами, которые регулируют какую-либо профессиональную деятельность. Так, сотрудники таможи не вправе находиться в отпуске больше 60 дней в году, это указано в п. 4 ст. 39 Федерального закона от 21 июля 1997 г. N 114-ФЗ "О службе в таможенных органах Российской Федерации".

А установлена ли минимальная продолжительность отпуска? Да, такое ограничение есть. За полный год работы сотрудник должен отдыхать не менее 28 календарных дней. Однако зачастую бывает, что работодатель просит сотрудника не уходить в отпуск в этом году, а отгулять его в следующем. Учтите: это возможно лишь в исключительных случаях, допустим, когда отсутствие специалиста приведет к сбоям в работе организации (ст. 124 Трудового кодекса РФ).

Хотя в год работнику положено как минимум 28 дней отпуска, это вовсе не значит, что он должен использовать их все сразу. Отпуск можно разделить на части. Поступать так позволяет ст. 125 Трудового кодекса РФ. В этом случае хотя бы одна из частей отдыха должна быть не менее 14 календарных дней. Количество же частей, на которые можно разбить отпуск, как и их продолжительность, ничем не ограничено. Разве что каждая часть отпуска не должна быть меньше одного дня - все-таки отпуск предоставляется в днях, а не в часах.

Остается добавить, что дополнительный отпуск можно перенести на следующий год или заменить денежной компенсацией. Для этого работник должен написать соответствующее заявление.

Отпуска за работу в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях.

Согласно ст. 321 Трудового кодекса РФ гражданам, работающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним районах, предоставляется дополнительный отпуск. Он предоставляется помимо ежегодного основного оплачиваемого отпуска. Продолжительность дополнительного отпуска составляет: 24 календарных дня для лиц, работающих на Крайнем Севере, и 16 календарных дней для приравненных местностей. Такой порядок распространяется не только на штатных работников, но и на совместителей. Также это относится и к сотрудникам, работающим вахтовым методом (ст. 302 Трудового кодекса РФ).

А если в прошлом году сотрудник не был в отпуске? В таком случае можно совместить ежегодные оплачиваемые отпуска, но не более чем за два года. Так сказано в ст. 322 Трудового кодекса РФ. При этом, как мы уже отмечали, общая продолжительность отпуска не должна превышать шести месяцев, включая то время, которое необходимо для проезда к месту проведения отпуска и обратно. Часть, которая превышает полгода, можно присоединить к отпуску на следующий год.

Помимо этого, в ст. 325 Трудового кодекса РФ предусмотрено право граждан, работающих на Севере, один раз в два года за счет работодателя съездить в отпуск любым видом транспорта, в том числе и личным (кроме такси). Оплачивается дорога к месту проведения отпуска туда и обратно по РФ. Причем берется кратчайший путь и только к одному пункту назначения. Также предприятие компенсирует расходы на провоз багажа весом до 30 килограммов. Если работник едет в отпуск вместе с неработающими женой или мужем или несовершеннолетними детьми, то организация должна оплатить и их проезд. Данная компенсация выплачивается и в том случае, если работник и его семья уезжают в отпуск в разное время.

Компенсируют расходы на оплату проезда к месту отпуска и на провоз багажа только по основному месту работы.

Обратите внимание! Дорогу работнику оплачивают перед отъездом в отпуск исходя из примерной стоимости проезда. Вернувшись из отпуска, работник должен предоставить соответствующие документы. На их основании производится окончательный расчет.

#### Отпуска за работу во вредных и опасных условиях.

В соответствии со ст. 117 Трудового кодекса РФ дополнительные отпуска предоставляются и тем, кто трудится во вредных или опасных условиях. Вредными, например, считаются работы в зонах радиоактивного заражения, подземные и открытые горные работы и т.д.

Перечни вредных работ должны быть утверждены Правительством РФ. Но пока их нет, следует руководствоваться Списком производств, цехов, профессий и должностей с вредными условиями труда, работа в которых дает право на дополнительный отпуск и сокращенный рабочий день (далее - Список). Этот документ утвержден Постановлением Госкомтруда СССР, Президиума ВЦСПС от 25 октября 1974 г. N 298/П-22 (применяется в части, не противоречащей Трудовому кодексу РФ).

Продолжительность дополнительных отпусков для работников, которые упомянуты в Списке, составляет от 6 до 36 рабочих дней (в зависимости от профессии, занимаемой должности и т.п.). Но многие работы не вошли в данный Список. Между тем администрация организации может посчитать их вредными. В этом случае она вправе самостоятельно предусмотреть дополнительный отпуск для сотрудников, выполняющих эти работы (ст. 116 Трудового кодекса РФ). Для этого надо провести аттестацию рабочих мест данных сотрудников. Аттестацию проводит специальная комиссия, которая создается по приказу руководителя организации. Комиссия устанавливает, насколько вредны условия труда работника. Порядок предоставления и продолжительность дополнительного отпуска администрация предприятия должна зафиксировать в трудовом или в коллективном договоре.

Определяя продолжительность отпуска за работу во вредных условиях, бухгалтер должен учитывать трудовой стаж сотрудника. Здесь имеется в виду только то время, которое сотрудник, собственно, проработал во вредных условиях. Но в течение года он мог сменить несколько цехов, и, вполне возможно, за работу в них установлена разная продолжительность отпуска. Как в таком случае определить, сколько дней дополнительного отдыха полагается сотруднику в текущем году? Нужно сложить дни отпуска за работу в каждом цехе. Не забудьте также пересчитать дополнительные дни отпуска из рабочих в календарные.

#### Отпуска за ненормированный рабочий день.

Статья 101 Трудового кодекса РФ разрешает устанавливать для некоторых сотрудников ненормированный рабочий день. Как правило, ненормированный рабочий день бывает у руководителей, технического и хозяйственного персонала. Перечень должностей с ненормированным рабочим днем закрепляется в коллективном договоре или в правилах внутреннего трудового распорядка.

Сотрудникам с ненормированным рабочим днем полагается ежегодный дополнительный отпуск. Сколько он длится, также должно быть установлено коллективным договором. Однако такой отпуск не может быть меньше трех календарных дней. Такого требования ст. 119 Трудового кодекса РФ.

Но, согласитесь, случается, что предприятие не может позволить себе предоставлять сотрудникам дополнительный отдых, даже тем, у кого ненормированный рабочий день. В этом случае работу в то время, когда остальные сотрудники отдыхают, считают сверхурочной. Однако сотрудник должен дать на это свое письменное согласие.

Напомним, что нормальная продолжительность рабочего времени не должна превышать 40 часов в неделю. Если сотрудник отработал больше, то ему полагается доплата. Как ее выплачивать, сказано в ст. 152 Трудового кодекса РФ: за первые два часа работы не менее чем в полуторном размере, за последующие часы - не менее чем в двойном размере.

Отпуска за особый характер работы.

Такое основание для дополнительного отпуска ввела ст. 118 Трудового кодекса РФ. Однако в трудовом законодательстве пока нет разъяснений, что следует считать работой с особым характером. Кроме того, еще не утверждены ни перечень работников, которым устанавливается дополнительный отпуск за такую работу, ни минимальная продолжительность этого отпуска. Вероятно, скоро Правительство РФ выпустит нормативный акт, в котором все это будет разъяснено.

Как рассчитать отпускные.

Во время отпуска за сотрудником сохраняется средний заработок. А как его определить? Об этом сказано в ст. 139 Трудового кодекса РФ.

Согласно ст. 139 Трудового кодекса РФ средний дневной заработок для оплаты отпусков сейчас определяется исходя из дохода за 12 календарных месяцев, которые предшествовали месяцу, в котором сотрудник решил отдохнуть.

По общему правилу рассчитаться с отпускником работодатель обязан не позднее чем за три дня до начала отпуска (ст. 136 Трудового кодекса РФ). То есть по новым правилам средний заработок нужно считать по тем отпускным, которые организация собирается выплачивать после вступления в силу поправок, то есть после 6 октября.

Таким образом, теперь средний заработок определяют так. Складывают зарплату за последние двенадцать календарных месяцев. Полученный результат делят на 12 и на среднемесячное число календарных дней - 29,4. Так получают среднедневной заработок. Для расчета отпускных эту величину умножают на число дней отпуска.

Пример 80. С 14 октября 2008 г. сотруднику строительной организации предоставлен очередной отпуск на 28 календарных дней. Таким образом, расчетный период - с 1 октября 2007 г. по 30 сентября 2008 г. Предположим, что весь период был отработан полностью. За это время сотруднику начислена заработная плата, равная 78 664 руб.

Среднедневной заработок сотрудника составил:

78 664 руб. : 12 мес. : 29,4 дн. = 222,97 руб.

А отпускные таковы:

222,97 руб. x 28 дн. = 6243,16 руб.

Средний дневной заработок для оплаты отпусков, предоставляемых в рабочих днях, а также для выплаты компенсаций за неиспользованные отпуска определяется путем деления суммы начисленной заработной платы на количество рабочих дней по календарю шестидневной рабочей недели.

Средний заработок при расчете отпускных определяется в соответствии с Положением об особенностях порядка исчисления средней заработной платы. Напомним, что оно утверждено Постановлением Правительства РФ N 922. В п. 2 Положения содержится перечень выплат, которые необходимо сложить для расчета отпускных.

Заметим, что это лишь примерный перечень выплат, которые следует учесть при расчете среднего заработка. А что значит примерный перечень? По сути, это значит, что если в нем не упомянута какая-либо выплата, то из этого вовсе не следует, что ее нельзя учесть при расчете среднего заработка. Чтобы понять, какие выплаты включать в расчет, а какие нет, нужно обратить внимание вот на что. В ст. 139 Трудового кодекса РФ установлено, что средний заработок рассчитывается исходя из всех выплат, которые предусмотрены системой оплаты труда, применяемой на предприятии. Получается, что если, скажем, компенсация связана с оплатой труда и начисляется она в соответствии с коллективным (трудовым) договором или положением об оплате труда, то ее можно включить в расчет среднего заработка. Если эти условия не соблюдены, то и в расчет такая выплата не включается.

В соответствии с п. 12 вышеупомянутого Положения при определении среднего дневного заработка из расчетного периода исключаются праздничные нерабочие дни. Перечень праздничных дней содержится в ст. 112 Трудового кодекса РФ.

Если за расчетный период сотрудник не имел фактически начисленной заработной платы или фактически отработанных дней либо этот период состоял из времени, исключаемого из расчетного периода в соответствии с п. 4 Положения о средней зарплате, то средний заработок считают исходя из заработной платы, начисленной за предыдущий расчетный период.

Если работник за расчетный период и до расчетного периода не имел фактически начисленной заработной платы или фактически отработанных дней, средний заработок

определяется исходя из зарплаты, начисленной за фактически отработанные работником дни в месяце, когда он пошел в отпуск.

Учет отпускных.

Средства, потраченные на отпускные, включают в фонд оплаты труда.

В бухгалтерском учете их относят в кредит счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда". При этом по дебету счет ставят в зависимости от того, в каком подразделении работает сотрудник. Например, если он работает на основном производстве, то дебетуется счет 20 "Основное производство". Если же сотрудник трудится в администрации предприятия, то это будет счет 26 "Общехозяйственные расходы".

Однако подобные проводки бухгалтер сделает лишь на ту часть отпуска, которая приходится на текущий месяц. Ту же часть, которая относится к следующему месяцу, отражают на счете 97 "Расходы будущих периодов". А когда этот месяц наступит, данную сумму спишут на счета 20, 26 и т.п. Такой порядок следует из п. 18 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" (ПБУ 10/99). Ведь согласно этому пункту расходы организации нужно отражать в бухгалтерском учете в том периоде, к которому они относятся. При этом неважно, когда были выплачены деньги.

Не секрет, что большинство сотрудников уходят в отпуск летом. Поэтому именно на это время приходится выплата большей части отпускных. Однако у организаций есть возможность равномерно в течение года включать отпускные в себестоимость продукции. Для этого нужно создать специальный резерв.

Суммы, которые предназначаются для предстоящей оплаты отпусков, учитывают на счете 96 "Резервы предстоящих расходов". В течение года все отпускные нужно списывать за счет созданного резерва, при этом делают такие проводки:

Дебет 20 (23, 25, 26...) Кредит 96

- создан резерв на предстоящую оплату отпусков;

Дебет 96 Кредит 70

- начислены отпускные за текущий месяц.

Часть резерва, которую не использовали, 31 декабря сторнируют. А если зарезервированных средств не хватило? Тогда сумму перерасхода списывают на себестоимость, причем делают это в конце года.

Теперь рассмотрим порядок налогообложения отпускных. И начнем, пожалуй, с налога на прибыль.

В п. 7 ст. 255 Налогового кодекса РФ сказано, что отпускные относятся к расходам на оплату труда. Они уменьшают налогооблагаемый доход организации. Причем это относится к оплате как основных отпусков, так и дополнительных.

Однако в отношении дополнительного отпуска нужно сделать оговорку. Мы уже отмечали, что организация вправе сама установить своим сотрудникам дополнительные отпуска - сверх норм, предусмотренных законодательством РФ. Однако суммы сверхнормативных отпускных предприятие не может учесть при расчете налога на прибыль. Такое требование содержится в п. 24 ст. 270 Налогового кодекса РФ.

Момент включения отпускных в расходы зависит от того, каким методом организация определяет доходы и расходы. Если используется метод начисления, то расходы признаются в том отчетном периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств.

Если отпуск попадает на разные месяцы, то отпускные будут включаться в расходы этих месяцев в той доле, которая на них приходится. Например, если отпускные рассчитаны для целей бухгалтерского учета и выплачены в октябре, а отпуск полностью предоставлен в ноябре, то отпускные включаются в расходы ноября. Если часть отпуска приходится на ноябрь, а часть - на декабрь, то сумма отпускных, относящаяся к ноябрю, включается в расходы ноября, а часть отпускных, приходящаяся на дни отпуска, попадающие на декабрь, включается в расходы декабря. Так сказано в Письме УМНС России по г. Москве от 27 января 2004 г. N 26-12/05495.

Если налогоплательщик использует кассовый метод, то отпускные включаются в состав расходов, принимаемых при определении налоговой базы, в момент фактической выплаты денежных средств.

Резерв на оплату отпусков и вознаграждений можно создавать и в налоговом учете. В ст. 324.1 Налогового кодекса РФ сказано, что в учетной политике организация должна зафиксировать способ резервирования, предельную сумму отчислений и ежемесячный процент отчислений. Эти показатели определяют в смете.

Сначала рассчитывают ежемесячный процент отчислений. Его находят делением предполагаемой суммы отпускных (с учетом ЕЧН) на предполагаемый фонд оплаты труда. А ежемесячные отчисления определяют так: зарплату текущего месяца (с учетом ЕЧН) умножают на процент ежемесячных отчислений.

Если в конце года резерв не использован, возникает вопрос: можно ли его перенести на следующий год? С одной стороны, в п. 3 ст. 324.1 сказано: "Недоиспользованные... суммы резерва

подлежат обязательному включению в состав налоговой базы текущего налогового периода". С другой стороны, в п. 5 этой же статьи говорится, что остатки учитываются в составе внереализационных доходов, лишь если организация сочтет нецелесообразным формировать резерв на следующий год. Налицо противоречие. Однако Минфин России в Письме от 12 апреля 2004 г. N 04-02-05/1/26 разъяснил, что неиспользованный в текущем году резерв можно перенести на следующий период.

Единственное условие: предприятие должно предусмотреть создание нового резерва в учетной политике на следующий год. С мнением сотрудников финансового ведомства согласны и налоговики. Так, УМНС России по Московской области высказало аналогичную точку зрения в Письме от 6 апреля 2004 г. N 04-27/06365.

Теперь поговорим о едином социальном налоге и страховых взносах.

На суммы, которые организация выплачивает своим сотрудникам, она обязана начислить единый социальный налог (ст. 236 Налогового кодекса РФ). Это относится и к отпускным. В то же время в налогооблагаемую базу по социальному налогу не нужно включать те суммы отпускных, которые начислены за время дополнительных отпусков, превышающее нормы. Ведь согласно п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ, если какие-либо выплаты нельзя учесть при расчете налога на прибыль, то на них не начисляют ЕСН.

А как мы уже отметили, сверхнормативные отпускные не уменьшают налогооблагаемый доход. То же касается и взносов на обязательное пенсионное страхование (ст. 10 Федерального закона от 15 декабря 2001 г. N 167-ФЗ).

Если отпуск пришелся на два месяца (скажем, ноябрь - декабрь), авансовый платеж по ЕСН и пенсионные взносы за ноябрь бухгалтер рассчитает исходя из выплат, в том числе и отпускных, начисленных работнику именно за ноябрь. А отпускные, приходящиеся на декабрь, будут учитываться при расчете суммы авансового платежа по ЕСН и пенсионным взносам за декабрь. Такой порядок Минфин России прописал в Письме от 22 апреля 2002 г. N 04-04-04/55. Аналогичные выводы содержатся и в более позднем Письме Минфина России от 13 июня 2007 г. N 03-07-11/159. Поэтому часть отпускных, приходящихся на декабрь, можно сначала отразить на счете 97, а уже в декабре отнести на расходы по оплате труда и начислить налоги.

Разговор о налогообложении отпускных закончим на налоге на доходы физических лиц.

Отпускные включаются в совокупный доход работника. Следовательно, с этих сумм бухгалтер должен удержать налог на доходы физических лиц. При этом неважно, в каком размере выплачиваются отпускные: в пределах норм или нет.

Сумму налога на доходы физических лиц удерживают с работника в момент выплаты или списания с расчетного счета организации на лицевой счет работника. Такой порядок прописан в п. 6 ст. 226 Налогового кодекса РФ. Перечислить всю сумму налога в бюджет необходимо не позднее того дня, в который бухгалтер получил в банке деньги на зарплату того месяца, в котором были выплачены отпускные. По этому вопросу УМНС России по г. Москве уже высказывалось в Письме от 11 июня 2002 г. N 28-11/26610.

Допустим, в ноябре организация выдала отпускные за ноябрь - декабрь 2008 г. Зарплату за предыдущий месяц выплачивают 5-го числа следующего месяца. Получается, что зарплату за ноябрь работники получают 3 декабря (5-е число - выходной). В этот же день фирма перечислит в бюджет весь удержанный ранее налог с отпускных.

Денежная компенсация за неиспользованные дни отпуска.

Статья 126 Трудового кодекса РФ позволяет выплатить работнику компенсацию взамен части ежегодного отпуска, которая превышает 28 календарных дней. Исключение сделано лишь для беременных женщин, несовершеннолетних сотрудников и работников, занятых на вредных производствах. Эти категории заменить часть отпуска компенсацией не могут.

Чтобы получить компенсацию взамен отпуска, работник должен написать соответствующее заявление с просьбой выдать ему деньги. Руководитель рассматривает это заявление. И если считает возможным, может издать приказ о выплате работнику денежной компенсации за неиспользованные отпуска.

В ст. 126 Трудового кодекса РФ четко сказано "при суммировании ежегодных оплачиваемых отпусков или перенесении ежегодного оплачиваемого отпуска на следующий рабочий год денежной компенсацией могут быть заменены часть каждого ежегодного оплачиваемого отпуска, превышающая 28 календарных дней, или любое количество дней из этой части".

То есть, допустим, человек не был в отпуске в 2006 г., а в 2007 г. отдыхал только 14 дней. Всего сумма накопленного отпуска 42 дня (28 + 14). Идет в отпуск в конце 2008 г. на 28 календарных дней, а накопленные к моменту отдыха дни (42) просит оплатить ему деньгами. Так вот, согласно поправке деньгами теперь работник ничего не получит, ему нужно будет отдыхать эти дни. Дело в том, что компенсировать можно лишь те дни каждого из неиспользованных ежегодных отпусков, которые превышают 28 календарных дней. То есть дни неиспользованных отпусков теперь не суммируются. Другими словами, если работнику не положен удлиненный



основной или дополнительный отпуск, компенсацию ему деньгами взамен части отпуска не выплачивают.

Добавим, что если отпуск работнику не предоставляется в течение двух лет подряд, то это является нарушением трудового законодательства (ст. 124 Трудового кодекса РФ). В этом случае, если работнику откажут выплатить компенсацию, он может обратиться в комиссию по трудовым спорам. Такую комиссию по инициативе работников создают в организации. Она состоит из равного количества представителей работников и администрации. Если такой комиссии не создано, то работник вправе обратиться в суд. Индивидуальные трудовые споры решают суды общей юрисдикции (ст. 381 Трудового кодекса РФ).

Порядок расчета компенсации, которая выплачивается взамен части отпуска, аналогичен тому, который применяют, определяя размер компенсации при увольнении.

Пример 81. Сотрудник работает на строительном предприятии с 1 ноября 2006 г. Отпуск за рабочий год с 1 ноября 2006 г. по 31 октября 2007 г. он отгулял не полностью. Отдыхал он всего 20 дней. Затем в соответствии с утвержденным графиком он пошел в отпуск только в ноябре 2008 г. Сотрудник подал заявление с просьбой предоставить ему очередной отпуск сроком 28 календарных дней (рабочий год с 1 ноября 2007 г. по 31 октября 2008 г.). Кроме того, написал на имя директора фирмы заявление с просьбой выплатить ему денежную компенсацию за не полностью использованный отпуск в прошлом рабочем году. Всего 8 дней.

Однако сотруднику выплачивают отпускные за 28 дней очередного отпуска. Компенсацию в этом случае ему начислять не будут. Ведь деньги платят лишь за ту часть каждого из неиспользованных отпусков, что превышают 28 дней. А таких дней у сотрудника нет. Поэтому 8 дней неиспользованного отпуска ему надо будет отгулять.

Средства, которые выплачены взамен части отпуска, также включают в состав расходов на оплату труда. Ведь они начисляются в соответствии с трудовым законодательством. Как и в случае с увольнением, деньги взамен за самостоятельно установленные организацией дополнительные отпуска не учитывают при расчете налога на прибыль.

С суммы компенсации, которую выплачивают взамен той части отпуска, которая превышает 28 календарных дней, ЕСН заплатить придется. Дело в том, что компенсация за неиспользованный отпуск без увольнения в ст. 238 Налогового кодекса РФ не упомянута. Начислить придется и пенсионные взносы. Ведь как мы уже отмечали, они платятся с той же базы, что и ЕСН.

Аналогичная ситуация и со страховыми взносами на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний. Их не надо начислять, если деньги взамен отпуска выплачиваются в связи с прекращением трудового договора. Получается, что компенсация, которая выдана в других случаях, взносами облагается.

И наконец, о налоге на доходы физических лиц. Сумма средств, выдаваемая взамен отпуска, облагается этим налогом. Поэтому удержать налог на доходы физических лиц придется.

Компенсация за неиспользованный отпуск при увольнении.

Если работник увольняется, не отгуляв свой основной или дополнительный отпуск полностью, в последний день работы ему надо выплатить компенсацию. Отметим, что это касается и людей, работающих по совместительству. Компенсацию за неиспользованный отпуск рассчитывают так же, как и отпускные, то есть исходя из среднего заработка работника (ст. 139 Трудового кодекса РФ).

Пример 82. Сотрудница строительного предприятия работает с 1 декабря 2007 г.

14 ноября 2008 г. она написала заявление об увольнении по собственному желанию. В отпуск она не ходила, поэтому ей надо выплатить компенсацию за неиспользованный отпуск. Фактически сотрудница отработала на предприятии не менее 11 месяцев. Поэтому ей выплачивают компенсацию за весь год (п. 28 Правил). То есть компенсацию надо начислить за 28 дней.

Средний заработок для расчета компенсации определяется исходя из 12 предшествующих календарных месяцев. То есть расчетный период для определения среднедневного заработка сотрудницы - с 1 ноября 2007 г. по 31 октября 2008 г.

В августе сотрудница болела, то есть в этот месяц она отработала только 19 дней из 23, что соответствует 26,6 календарным дням (19 дн. х 1,4).

В расчетном периоде сотрудница заработала 78 320 руб. Среднедневной заработок составил:

78 320 руб. : (26,6 дн. + 29,4 дн. х 11 мес.) = 223,77 руб.

То есть сумма компенсации за неиспользованный отпуск будет такой:

223,77 руб. х 28 дн. = 6265,56 руб.

Компенсации за неиспользованный отпуск при увольнении, которые выплачены в соответствии с трудовым законодательством, включаются в состав расходов на оплату труда (п. 8 ст. 255 Налогового кодекса РФ). Значит, такие затраты можно исключить из налогооблагаемых доходов организации при расчете налога на прибыль.

Есть здесь, правда, одно исключение. Оно касается компенсаций, которые выплачивают за дополнительный отпуск, который организация самостоятельно установила своим работникам сверх норм, предусмотренных законодательством. Дело в том, что суммы сверхнормативных отпускных не учитывают при расчете налога на прибыль (п. 24 ст. 270 Налогового кодекса РФ). Соответственно, нельзя учесть при налогообложении и суммы компенсаций по сверхнормативным дополнительным отпускам. То же самое можно сказать и о любых суммах компенсации, которые выплачены в больших размерах, чем это предусмотрено законодательством.

Момент, когда компенсацию можно учесть для налогообложения, зависит от метода, которым считают доходы и расходы. Если применяется метод начислений, то компенсация списывается в расходы в том месяце, в котором она начислена. Ну а при кассовом методе сумму компенсации включают в расходы того периода, в котором работнику выданы деньги.

Теперь поговорим о едином социальном налоге и взносах на обязательное пенсионное страхование. Компенсация за неиспользованный отпуск, которую выдают увольняемому сотруднику, ЕСН не облагается (пп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ). При этом неважно, уплачивается она за текущий год или за предыдущие отпуска. Не считается ЕСН и с суммы компенсации, которая выплачена сверх размеров, установленных законодательно, или за дополнительные отпуска, которые организация предоставляет по собственной инициативе. Правда, основание здесь другое - п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ. Соответственно, не надо начислять на сумму компенсации и пенсионные взносы. Ведь такие взносы платятся с тех же выплат, что и ЕСН.

То же касается и взносов на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний. В п. 1 Перечня выплат, на которые не начисляются страховые взносы в ФСС РФ, упомянута компенсация за неиспользованный отпуск, выплачиваемая в связи с прекращением трудового договора.

И наконец, о налоге на доходы физических лиц. Вообще-то компенсации, которые выплачивают в соответствии с действующим законодательством, данным налогом не облагаются. Однако для компенсаций за неиспользованный отпуск при увольнении сделано исключение (абз. 6 п. 3 ст. 217 Налогового кодекса РФ). Их включают в совокупный доход работников. Поэтому с суммы компенсации налог на доходы физических лиц удержать придется.

Если отпуск за текущий рабочий год был предоставлен авансом и к моменту увольнения рабочий год полностью не отработан, то сумма среднего заработка за неотработанные дни отпуска подлежит удержанию из заработной платы работника. Об этом сказано в ст. 137 Трудового кодекса РФ.

Удержание не производится, если работник увольняется в результате:

- ликвидации организации или прекращения деятельности работодателем - физическим лицом (п. 1 ст. 81 Трудового кодекса РФ);
- сокращения численности или штата работников организации (п. 2 ст. 81 Трудового кодекса РФ);
- несоответствия работника занимаемой должности или выполняемой работе вследствие состояния здоровья в соответствии с медицинским заключением (пп. "а" п. 3 ст. 81 Трудового кодекса РФ);
- смены собственника имущества организации (это касается руководителя организации, его заместителей и главного бухгалтера) (п. 4 ст. 81 Трудового кодекса РФ);
- призыва работника на военную службу или направления его на заменяющую ее альтернативную гражданскую службу (п. 1 ст. 83 Трудового кодекса РФ);
- восстановления на работе работника, ранее выполнявшего эту работу, по решению государственной инспекции труда или суда (п. 2 ст. 83 Трудового кодекса РФ);
- признания работника полностью неспособным в соответствии с медицинским заключением (п. 5 ст. 83 Трудового кодекса РФ);
- смерти работника либо работодателя - физического лица, а также признания судом работника либо работодателя - физического лица умершим или безвестно отсутствующим (п. 6 ст. 83 Трудового кодекса РФ);
- наступления чрезвычайных обстоятельств, препятствующих продолжению трудовых отношений (военные действия, катастрофа, стихийное бедствие, крупная авария, эпидемия и другие чрезвычайные обстоятельства), если данные обстоятельства признаны решением Правительства РФ или органа государственной власти соответствующего субъекта РФ (п. 7 ст. 83 Трудового кодекса РФ).

#### 6.3.5. Оплата брака и простоев

Производственным браком считается продукция, изготовленная работником с нарушением или отклонением от условий ее изготовления, установленных (определенных) работодателем.

Полный брак по вине работника оплате не подлежит, частичный брак по вине работника оплачивается по пониженным расценкам в зависимости от степени годности продукции (ст. 156 Трудового кодекса РФ).

В том случае, если бракованная продукция была изготовлена по вине работодателя, брак подлежит оплате наравне с годными изделиями.

Вину работника при изготовлении бракованной продукции необходимо оформить документально во избежание трудовых споров. Так как изготовление бракованной продукции причиняет работодателю ущерб, вина работника в изготовлении брака устанавливается в порядке, определенном ст. 247 Трудового кодекса РФ.

Простой является частным случаем производственной необходимости, который дает работодателю право временно переводить работников на не обусловленную трудовым договором работу. Особенно часто это явление случается на масштабных стройках.

Если на время простоя работодатель перевел работника на другую работу, то оплата труда последнего производится по выполняемой работе, но не ниже среднего заработка по прежней работе. Средний заработок в этом случае определяется в соответствии со ст. 139 Трудового кодекса РФ на основании Постановления Правительства РФ N 922.

Если в связи с простоем работник не переведен на другую работу, то оплата времени простоя производится в порядке, установленном ст. 157 Трудового кодекса РФ.

Размер оплаты времени простоя зависит от наличия или отсутствия вины сторон трудового договора.

Время простоя по вине работника не оплачивается.

Время простоя по вине работодателя оплачивается в размере не менее 2/3 среднего заработка работника, а время простоя по причинам, не зависящим от работника и работодателя, оплачивается в размере не менее 2/3 тарифной ставки (оклада).

Из ст. 157 Трудового кодекса РФ вытекает, что если простой вызван причинами, которые зависят от работника или работодателя, то имеет место вина соответствующей стороны трудового договора.

Причины, находящиеся в зависимости от действий стороны трудового договора, контролируются данной стороной, которая может непосредственно влиять на их существование. Таким образом, простой по вине работодателя возникает в случае, когда причины, его вызвавшие, находятся в сфере контроля работодателя, который может непосредственно влиять на их существование. Аналогичным образом можно определить вину работника в возникновении простоя.

Установление вины работника в возникновении простоя должно производиться работодателем. Так как простой, вызванный виновными действиями работника, причиняет работодателю ущерб, зафиксировать причину возникновения простоя и вину работника можно по аналогии с процедурой установления причин и размеров причиненного ущерба в соответствии со ст. 247 Трудового кодекса РФ.

Следует иметь в виду, что согласно ст. 157 Трудового кодекса РФ время простоя по вине работодателя и время простоя по причинам, не зависящим от работника и работодателя, подлежат оплате только в случае, если работник в письменной форме предупредил работодателя о начале простоя.

#### 6.3.6. Оплата труда работников, занятых на тяжелых работах

Оплата труда работников, занятых на тяжелых работах, работах с вредными и (или) опасными и иными особыми условиями труда (далее - работы с особыми условиями труда), должна устанавливаться работодателем (с учетом мнения профсоюзного органа) в повышенном размере по сравнению с оплатой труда (тарифными ставками, окладами), предусмотренной для различных работ с нормальными условиями труда.

Размер оплаты труда работников, занятых на работах с особыми условиями труда, установленный работодателем, не может быть ниже размеров, определенных законами и иными нормативными правовыми актами (ст. 147 Трудового кодекса РФ).

Повышение заработной платы производится по результатам проведения аттестации рабочих мест. Порядок проведения аттестации приведен в Постановлении Минтруда России от 14 марта 1997 г. N 12 "О проведении аттестации рабочих мест по условиям труда".

Некоторые нормативные правовые акты, регулирующие оплату труда работников, занятых на работах с особыми условиями труда, устанавливают четко определенный размер доплаты за работу в данных условиях труда (например, 40 процентов), другие - относительно определенный

размер доплаты (например, 16, 20, 24 процента) или предельные размеры доплаты (например, не более 24%).

Стороны трудового договора могут определить конкретные размеры доплаты за особые условия труда в трудовом или коллективном договоре. Работодатель имеет право самостоятельно определять конкретные размеры доплаты за работу в особых условиях труда, учитывая минимальные размеры доплаты, установленные нормативными правовыми актами, и не ухудшая условий трудовых и коллективных договоров, соглашений.

Порядок проведения расчета размера доплат за работу с вредными условиями труда установлен отраслевыми положениями.

Повышение заработной платы по основаниям, указанным в ст. 147 Трудового кодекса РФ, производится по результатам аттестации рабочих мест. Положение, определяющее порядок аттестации рабочих мест, утверждено Постановлением Минтруда России от 14 марта 1997 г. N 12.

На основании п. 1 ст. 210 Налогового кодекса РФ с доплаты за работу с вредными условиями труда удерживается налог на доходы физических лиц, а согласно п. 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ эти доплаты являются объектом обложения единым социальным налогом.

К расходам на оплату труда, уменьшающим базу по налогу на прибыль, относятся начисления компенсирующего характера за работу в тяжелых, вредных, особо вредных условиях труда, производимые в соответствии с законодательством Российской Федерации (п. 3 ст. 255 Налогового кодекса РФ).

#### 6.3.7. Выплата премий

Работодатель может поощрять работников, добросовестно исполняющих трудовые обязанности, в частности, путем выдачи премий. Он имеет право устанавливать различные системы премирования, стимулирующих доплат и надбавок (ст. 144 Трудового кодекса РФ). Система премирования устанавливается в коллективных договорах, соглашениях, локальных нормативных актах и трудовых договорах, которые должны соответствовать законам и иным нормативным правовым актам.

Трудовой кодекс требует заключать договоры со всеми работниками - как штатными, так и совместителями. Возникает вопрос: обязательно ли все виды поощрительных выплат указывать в трудовом договоре?

К существенным условиям трудового договора относятся условия оплаты труда, в том числе поощрительные выплаты (ст. 57 Трудового кодекса РФ). Поэтому в трудовом договоре нужно перечислить виды премий, выплачиваемых работнику, со ссылкой на локальный нормативный документ. Например, указать, что работнику в соответствии с действующим в организации положением о премировании выплачиваются: премия за высокие результаты в труде, премия за выслугу лет. А уже порядок их начисления следует установить внутренними документами организации, к примеру в положении о премировании, коллективном договоре, правилах внутреннего трудового распорядка и других локальных актах, регулирующих порядок и условия выплат. В этих документах нужно подробно описать порядок расчета премий для каждой категории работников (рабочие, администрация), показатели, за которые премируется работник. Также следует отразить базу для начисления премий (данные бухгалтерской, статистической, управленческой службы), сроки и периодичность их выплаты.

В то же время разрабатывать в организации положение о премировании не обязательно. Если в трудовом договоре будут подробно указаны все виды премирования, определен порядок их выплаты и расчета, этого достаточно. Но все же представляется, что гораздо удобнее оформить один документ, в котором единожды прописать систему премирования, чем описывать ее в каждом отдельном трудовом договоре.

Система премирования также может быть описана в коллективном договоре, заключение которого - дело добровольное. Заключение коллективного договора целесообразно в организациях со сложной системой оплаты труда, предусматривающей разнообразные поощрения, гарантии, компенсации.

Рассмотрим, какие налоги должна заплатить строительная организация с премиальных сумм.

Налог на прибыль. В п. 2 ст. 255 Налогового кодекса РФ сказано, что "премии за производственные результаты" относятся к расходам на оплату труда, а следовательно, уменьшают налогооблагаемую прибыль. При этом под производственными результатами имеется в виду, что вознаграждение должно быть связано с деятельностью, которая направлена на получение дохода. К примеру, это поощрение за то, что человек перевыполнил норму выработки. А вот, скажем, премии, выдаваемые женщинам к 8 Марта, из расчета налога на прибыль исключить нельзя. Ведь такие вознаграждения не связаны с результатами деятельности предприятия.

Но это еще не все требования, которые предъявляет к премиям гл. 25 Налогового кодекса РФ. Согласно п. 21 ст. 270 на расходы можно отнести только премии, которые предусмотрены в трудовых договорах.

Кроме того, налогооблагаемый доход нельзя уменьшать на премии, выплачиваемые за счет целевых поступлений или средств специального назначения. Таково требование п. 22 ст. 270 Налогового кодекса. Что такое целевые поступления, понятно - это гранты или, к примеру, деньги из различных фондов, созданных для поддержки науки. А что значит "средства специального назначения"? Налоговики считают, что это суммы, которые собственники предприятия выделили для премий из нераспределенной прибыли. При этом, конечно, решение о выплате премий за счет нераспределенной прибыли должно быть зафиксировано в протоколе общего собрания участников (акционеров).

Налог на доходы физических лиц. Со всех сумм, которые организация выплачивает своим работникам, нужно удержать налог на доходы физических лиц (пп. 6 п. 1 ст. 208 и п. 2 ст. 226 Налогового кодекса РФ). Это правило касается и премий.

Обратите внимание: в п. 7 ст. 217 Налогового кодекса РФ сказано, что НДФЛ не начисляют на международные, иностранные или российские премии за выдающиеся достижения в области науки, техники, образования и т.п. (полный их Перечень утвержден Постановлением Правительства РФ от 6 февраля 2001 г. N 89).

Единый социальный налог и страховые взносы в Пенсионный фонд РФ. ЕСН бухгалтер начисляет на все выплаты в пользу работников предприятия (ст. 236 Налогового кодекса РФ). Это в полной мере относится и к премиям. В то же время ЕСН не исчисляют с тех вознаграждений, которые не уменьшают налогооблагаемую прибыль (о таких премиях мы подробнее рассказали выше, говоря о налоге на прибыль). Данное правило установлено п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ.

Так же поступают и со страховыми взносами в Пенсионный фонд РФ, ведь согласно ст. 10 Федерального закона от 15 декабря 2001 г. N 167-ФЗ эти взносы исчисляются исходя из базы, рассчитанной для единого социального налога.

Взносы на обязательное страхование от несчастных случаев. Здесь все то же самое - взносы на обязательное страхование от несчастных случаев организация должна начислять на все суммы, которые она выплачивает своим сотрудникам. При этом неважно, работают они временно или постоянно, в штате или нет (п. 3 Правил начисления, учета и расходования средств на осуществление обязательного социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 2 марта 2000 г. N 184).

Справедливости ради заметим, что есть ряд выплат, на которые страховые взносы не начисляются. Они приведены в Перечне, утвержденном Постановлением Правительства РФ от 7 июля 1999 г. N 765. Однако премии в этом Перечне не упомянуты.

## ПРИЛОЖЕНИЕ

Образец N 1  
"Сводный сметный расчет  
стоимости строительства  
(капитального ремонта)"

Заказчик \_\_\_\_\_  
(наименование организации)

"Утвержден" "\_\_\_" \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Сводный сметный расчет в сумме \_\_\_\_\_ тыс. руб.  
В том числе возвратных сумм \_\_\_\_\_ тыс. руб.

\_\_\_\_\_  
(ссылка на документ об утверждении)

"\_\_\_" \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Сводный сметный расчет стоимости строительства  
(капитального ремонта)

\_\_\_\_\_  
(наименование стройки (ремонтируемого объекта))

Составлен в ценах по состоянию на \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

тыс. руб.

N п/п	Номера сметных расчетов и смет	Наименование глав, объектов работ и затрат	Сметная стоимость				Общая сметная стоимость
			строительных (ремонтно- строительных) работ	монтажных работ	оборудования, мебели и инвентаря	прочих затрат	
1	2	3	4	5	6	7	8

Руководитель проектной организации \_\_\_\_\_  
(подпись (инициалы, фамилия))

Главный инженер проекта \_\_\_\_\_  
(подпись (инициалы, фамилия))

Начальник \_\_\_\_\_ отдела \_\_\_\_\_  
(наименование) (подпись (инициалы, фамилия))

Заказчик \_\_\_\_\_  
(должность, подпись (инициалы, фамилия))

Образец N 2  
"Сводка затрат"

Заказчик \_\_\_\_\_  
(наименование организации)

"Утверждена" "\_\_\_\_" \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Сводка затрат в сумме \_\_\_\_\_ тыс. руб.  
В том числе возвратных сумм \_\_\_\_\_ тыс. руб.

(ссылка на документ об утверждении)

"\_\_\_\_" \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Сводка затрат

(наименование стройки)

Составлена в ценах по состоянию на \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

тыс. руб.

N п/п	Наименование затрат	Объекты производственного назначения	Объекты жилищно- гражданского назначения	Всего
1	2	3	4	5
1 1.1	Сметная стоимость: строительных и монтажных работ			

1.2	оборудования, мебели и инвентаря			
1.3	прочих затрат			
2	Общая сметная стоимость, в том числе:			
2.1	возвратных сумм			
2.2	НДС			

Руководитель проектной организации \_\_\_\_\_  
(подпись (инициалы, фамилия))

Главный инженер проекта \_\_\_\_\_  
(подпись (инициалы, фамилия))

Начальник \_\_\_\_\_ отдела \_\_\_\_\_  
(наименование) (подпись (инициалы, фамилия))

Заказчик \_\_\_\_\_  
(должность, подпись (инициалы, фамилия))

Образец N 3  
"Объектный сметный расчет  
(объектная смета)"

(наименование стройки)

Объектный сметный расчет N \_\_\_\_  
(объектная смета)

на строительство (капитальный ремонт) \_\_\_\_\_  
(наименование объекта)

Сметная стоимость \_\_\_\_\_ тыс. руб.

Средства на оплату труда \_\_\_\_\_ тыс. руб.

Расчетный измеритель единичной стоимости \_\_\_\_\_

Составлен(а) в ценах по состоянию на \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

тыс. руб.

N п/п	Номера сметных расчетов (смет)	Наименование работ и затрат	Сметная стоимость					Средства на оплату труда	Показатели единичной стоимости
			строительных (ремонтно- строительных) работ	монтажных работ	оборудования, мебели и инвентаря	прочих затрат	всего		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Главный инженер проекта \_\_\_\_\_  
(подпись (инициалы, фамилия))

Начальник \_\_\_\_\_ отдела \_\_\_\_\_



Составил	(наименование)	(подпись (инициалы, фамилия))
Проверил	(должность, подпись (инициалы, фамилия))	(должность, подпись (инициалы, фамилия))

Образец N 4  
"Локальный сметный расчет  
(локальная смета)"

(наименование стройки (ремонтируемого объекта))

Локальный сметный расчет N \_\_\_\_  
(локальная смета)

на \_\_\_\_\_  
(наименование работ и затрат, наименование объекта)

Основание: чертежи N \_\_\_\_\_  
 Сметная стоимость \_\_\_\_\_ тыс. руб.  
 Средства на оплату труда \_\_\_\_\_ тыс. руб.  
 Составлен(а) в текущих (прогнозных) ценах по состоянию на \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

руб.

[illegible]

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11

Составил \_\_\_\_\_

(должность, подпись (инициалы, фамилия))

Проверил \_\_\_\_\_

(должность, подпись (инициалы, фамилия))

Образец N 5  
"Локальная ресурсная  
ведомость"

(наименование стройки)

Локальная ресурсная ведомость N \_\_\_\_

на \_\_\_\_\_

(наименование работ и затрат, наименование объекта)

Основание: чертежи N N \_\_\_\_\_

N п/п	Шифр, номера нормативов и коды ресурсов	Наименование работ и затрат, характеристика оборудования и его масса	Единица измерения	Количество	
				на единицу	общее
1	2	3	4	5	6

Составил \_\_\_\_\_

(должность, подпись (инициалы, фамилия))

Проверил \_\_\_\_\_

(должность, подпись (инициалы, фамилия))

Образец N 6  
"Локальный ресурсный сметный расчет  
(локальная ресурсная смета)"

(наименование (объекта) стройки)

Локальный ресурсный сметный расчет N \_\_\_\_  
(локальная ресурсная смета)

на \_\_\_\_\_

(наименование работ и затрат, наименование объекта)

Основание: (чертежи, спецификации, схемы) N N \_\_\_\_\_

Сметная стоимость \_\_\_\_\_ тыс. руб.

Средства на оплату труда \_\_\_\_\_ тыс. руб.

Составлен(а) в в текущих (прогнозных) ценах по состоянию на \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

руб.

N п/п	Шифр, номера нормативов и коды	Наименование работ и затрат, характеристика оборудования и его масса, расход ресурсов	Единица измерения	Количество единиц по проектным данным	Сметная стоимость	
					на	общая

	ресурсов	на единицу измерения			единицу	
1	2	3	4	5	6	7

Составил \_\_\_\_\_

(должность, подпись (инициалы, фамилия))

Проверил \_\_\_\_\_

(должность, подпись (инициалы, фамилия))

Образец N 1п  
"Смета на проектные  
и изыскательские работы"

Приложение к \_\_\_\_\_

(договору, дополнительному соглашению)

Смета  
на проектные и изыскательские работы

Наименование строительства и стадии проектирования \_\_\_\_\_

Наименование проектной организации - генерального проектировщика \_\_\_\_\_

Наименование организации-заказчика \_\_\_\_\_

тыс. руб.

N п/п	Перечень выполняемых работ	Характеристика проектируемого объекта	Ссылка на N смет по формам N N 2п и 3п	Стоимость работ		
				изыскательских	проектных	всего
1	2	3	4	5	6	7

Итого по смете \_\_\_\_\_

(сумма прописью)

Руководитель проектной организации \_\_\_\_\_

(подпись (инициалы, фамилия))

Главный инженер проекта \_\_\_\_\_

(подпись (инициалы, фамилия))

Место печати "\_\_\_" \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Согласована:

Ответственный представитель заказчика \_\_\_\_\_

(подпись (инициалы, фамилия))

Место печати "\_\_\_" \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Образец N 2п  
"Смета на проектные  
и изыскательские работы"

Приложение к \_\_\_\_\_  
(договору, дополнительному соглашению)

Смета N \_\_\_\_  
на проектные (изыскательские) работы

Наименование предприятия, здания, сооружения, стадии проектирования, этапа,  
вида проектных или изыскательских работ

Наименование проектной (изыскательской) организации \_\_\_\_\_

Наименование организации-заказчика \_\_\_\_\_

тыс. руб.

N п/п	Характеристика предприятия, здания, сооружения или виды работ	Номер частей, глав, таблиц, процентов, параграфов и пунктов указаний к разделу Справочника базовых цен на проектные и изыскательские работы для строительства	Расчет стоимости: (a + bx) x K или (объем строительно- монтажных работ) x 100% или количество x цену	Стоимость
1	2	3	4	5

Итого по смете \_\_\_\_\_  
(сумма прописью)

Главный инженер проекта \_\_\_\_\_  
(подпись (инициалы, фамилия))

Составитель сметы \_\_\_\_\_  
(подпись (инициалы, фамилия))

Образец N 3п  
"Смета на проектные  
и изыскательские работы"

Приложение к \_\_\_\_\_  
(договору, дополнительному соглашению)

Смета N \_\_\_\_  
на проектные (изыскательские) работы

Наименование предприятия, здания, сооружения, стадии проектирования, этапа,  
вида проектных или изыскательских работ

Наименование проектной (изыскательской) организации \_\_\_\_\_

Наименование организации-заказчика \_\_\_\_\_

руб.

N п/п	Перечень выполняемых работ	Исполнители		Количество человеко-дней за 1 день	Средняя оплата труда	Оплата труда (всего)
		количество	должность			
1	2	3	4	5	6	7

Итого оплата труда, в тыс. руб. \_\_\_\_\_

Другие прямые затраты \_\_\_\_\_

Накладные расходы \_\_\_\_\_

Итого прямые затраты и накладные расходы \_\_\_\_\_

Накопления (прибыль) \_\_\_\_\_

Всего (тыс. руб.) \_\_\_\_\_

(сумма прописью)

Руководитель проектной организации \_\_\_\_\_

(подпись (инициалы, фамилия))

Главный инженер проекта \_\_\_\_\_

(подпись (инициалы, фамилия))

Составитель сметы \_\_\_\_\_

(подпись (инициалы, фамилия))

**Образец N 1пн**  
**"Локальный сметный расчет**  
**на пусконаладочные работы"**

\_\_\_\_\_ (наименование (объекта) стройки (предприятия, здания, сооружения))

Локальный сметный расчет N \_\_\_\_  
на пусконаладочные работы

на \_\_\_\_\_  
(наименование пусконаладочных работ, наименование объекта)

Основание: (спецификация, чертежи, схемы и т.п.)

Сметная стоимость \_\_\_\_\_ тыс. руб.

Составлен в ценах

по состоянию на \_\_\_\_\_ 200\_\_ г.

руб.

N п/п	Обоснование (шифр; номер расценки, обоснование коэффициентов и др.)	Наименование и техническая характеристика оборудования или видов работ	Ед. измер.	Количество по проекту	Стоимость	
					единицы измерения	всего
1	2	3	4	5	6	7

Составил \_\_\_\_\_

(должность, подпись (инициалы, фамилия))

Проверил \_\_\_\_\_  
(должность, подпись (инициалы, фамилия))

Образец N 6  
"Ведомость сметной стоимости  
строительства объектов,  
входящих в пусковой комплекс"

(наименование стройки)

Ведомость  
сметной стоимости строительства объектов,  
входящих в пусковой комплекс

тыс. руб.

Наименование объектов (зданий и сооружений) и затрат, включенных в пусковой комплекс	Полная сметная стоимость объектов и затрат по объекту				Сметная стоимость объектов и затрат, включенных в пусковой комплекс			
	всего	в том числе:		прочих затрат	в том числе:			
		строительно- монтажных работ	оборудования		всего	строительно- монтажных работ	оборудования	прочих затрат
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Всего:								
В том числе по объектам пускового комплекса (наименование объектов)								
Итого:								
Средства, предусмотренные в гл. 1, 8 - 12 сводного сметного расчета:								
Резерв средств на								





...									
Средства, предусмотренные в гл. 1, 8 - 12 сводного сметного расчета:									
...									
Резерв средств на непредвиденные работы и затраты									
...									
Всего по пусковому комплексу или по стройке в целом: строительно- монтажных работ									
оборудования									

Главный инженер проекта \_\_\_\_\_  
(подпись (инициалы, фамилия))

Подписано в печать  
11.11.2008