Министерство общего и профессионального образования РФ

Аграрно-инженерный университет

Специфика бухгалтерского учета и налогообложения в различных отраслях

Выполнил: Ахмедзянов С.М.

ПРОВЕРИл: толстых

Челябинск

2000

###### Аннотация

Ахмедзянов С.М. ., учебно-исследовательская работа по курсу «Бухгалтерский учет в отраслях»: Челябинск, 2000.- 72 с.

Литература – 34 наименования.

В данной работе рассмотрена практика ведения бухгалтерского учета в строительстве, гостиничном деле, рекламном и кадровом агентствах.

Произведен сравнительный анализ ведения бухгалтерского учета в гостиничном деле, рекламном и кадровом агентствах.

Данная работа актуальна в условиях приведения в соответствие с международными стандартами нормативной системы бухгалтерского учета России. В условиях «перехода», изменения системы бухгалтерского учета необходимо изучение специфики отраслевого бухгалтерского учета для адекватной адаптации международных норм.

СОДЕРЖАНИЕ:

Бухгалтерский учет и налогообложение в строительстве 5

Строительство как отрасль экономики. Участники строительства. 5

Учет капитальных вложений. 6

Учет капитальных вложений при подрядном способе производства работ 7

Хозяйственный способ учета капитальных вложений 8

Порядок учета НДС при отражении основных средств на счете Капитальные вложения и его возмещения из бюджета 9

Учет источников финансирования капитальных вложений 10

Пример 1 11

Учет источников при долевом участии застройщиков 12

Учет заемных источников 13

Особенности бухгалтерского учета в подрядных строительных организациях 13

Особенности учета затрат на производство строительной организации и формирование себестоимости 14

Состав и классификация включаемых в себестоимость строительных работ 14

Методы учета материальных ценностей, списанных в производство 18

Учет материалов по планово расчетным ценам 18

Расходы по эксплуатации и содержанию строительных машин и механизмов (СМиМ) 19

Учет расходов по оплате труда 22

Учет накладных расходов 24

Учет брака в производстве 26

Учет расходов будущих периодов 27

Учет некапитальных работ 28

Учет затрат по временным титульным зданиям и сооружениям. 29

Учет реализации строительно-монтажных работ 29

Бухучет и налогообложение в гостиничном хозяйстве 30

Лицензирование и сертификация гостиничных услуг 30

Сертификация гостиниц 30

Международная аттестация гостиниц 32

Пример 1 33

Предоставление услуг по бронированию номеров 35

Пример 2 36

Формирование стоимости проживания 38

Пример 3 38

Особенности организации расчетов с населением 39

Прием иностранных гостей 39

Использование бланков строгой отчетности 39

Бухгалтерский учет и налогообложение в кадровых агентствах 41

Правовые основы деятельности кадровых агентств 41

Расчеты с юридическими лицами 43

Пример 1 44

Пример 2 47

Пример 3 48

Пример 4 50

Аутплейсмент (трудоустройство сокращаемого персонала) 52

Расчеты с физическими лицами 53

Пример 5 54

Бухгалтерский учёт и налогообложение рекламных агентств. 57

Внешнеэкономическая деятельность рекламных агентств 57

Пример 1 58

Пример 2 61

Налог на рекламу 63

Пример 3 63

Наружная реклама 65

Пример 4 67

Пример 5 68

Список литературы 70

# Бухгалтерский учет и налогообложение в строительстве

## Строительство как отрасль экономики. Участники строительства.

**Застройщик** – предприятие, которое специализируется на выполнении функций по организации строительства объектов, контроль за его ходом и ведение бухгалтерского учета производимых при этом затрат. В лице застройщика могут выступать: дирекция строящихся предприятий, а также действующие предприятия, осуществляющие капитальное строительство.

Застройщик для осуществления будущего строительства должен иметь проектно-сметную документацию на возведение отдельно строящихся зданий или на комплекс зданий. С этой целью он обращается в проектную организацию с техническим заданием на возведение объекта. Проектная организация разрабатывает пакет проектно сметной документации, в который входит проект производства работ (ППР), проект организации строительства (ПОС), и сметно-финансовые расчеты. На основе финансовых расчетов в дальнейшем определяется договорная стоимость объекта.

С пакетом проектно-сметной документации застройщик находит подрядчика.

**Подрядчик** – юридическое лицо, выполняющее подрядные работы для застройщика по договору на строительство.

**Договор на строительство** - документ, устанавливающий обязательства сторон, участвующих в его заключении и выполнении по новому строительству, реконструкции, расширению, техническому перевооружении, ремонту действующих предприятий, зданий и сооружений, и производству отдельных видов и комплексу подрядных работ являющихся объектами строительства.

Одним из признаков договора на строительство является его продолжительность, т.е. дата начала и окончания работ. Эти даты определяют необходимость распределения затрат на ряд отчетных периодов.

**Объект строительства** – отдельно стоящее здание или сооружение, вид или комплекс работ, на строительство которого должен быть составлен отдельный проект и смета.

**Договорная стоимость объекта**:

1. На основе стоимости (цены) определяемой в соответствии с проектом, такая цена называется твердой. Она устанавливается с учетом оговорок в договоре на строительство которые касаются порядка их изменения.
2. Устанавливается по условиям возмещения фактической стоимости строительства в сумме принимающих затрат оцененных в текущих ценах + согласованная договором прибыль подрядчика.

**Долгосрочные инвестиции** – затраты на создание, увеличение, а также приобретения внеоборотных активов длительного пользования, не предназначенных для продажи (за исключением государственных ценных бумаг, участия в уставных капиталах других организаций).

**Долгосрочные инвестиции связаны с:**

1. Осуществлением капитального строительства в виде нового.
2. Реконструкцией, расширением и техническим перевооружением действующих предприятий и объектами непроизводственной сферы.

Затраты на вышеназванные объекты не являются издержками отчетного периода и относятся к капитальным вложениям.

1. Приобретение зданий, оборудования, транспортных средств.
2. Приобретение земельных участков и природопользование.
3. Приобретение нематериальных активов.

## Учет капитальных вложений.

Учет капитальных вложений осуществляется организациями, которые производят долгосрочные инвестиции, в которые входят: состав основных средств , законченное строительство объектов, зданий, сооружений.

Объектом строительства при учете капитальных вложений рассматривается отдельно стоящее здание или сооружение, вид или комплекс работ, на строительство которого имеется отдельный проект и смета.

До окончания работ затраты по их возведению учтенные на 08 «Капитальные вложения» составляют незавершенное строительство.

В бухгалтерском учете затраты по строительству объектов группируются по технологической структуре расходов определяемой сметой документацией. Учет рекомендуется вести по следующей номенклатуре расходов:

* Строительные работы
* Работы по монтажу оборудования
* Приобретение оборудования сданного в монтаж
* Приобретение оборудования не требующего монтажа;
* приобретение инструмента и инвентаря;
* приобретение оборудования требующего монтажа, но не предназначенного для постоянного запаса.
* Прочие капитальные затраты
* Затраты не увеличивающие стоимости основных средств .

Порядок учета затрат по строительным работам и работам по монтажу оборудования зависит от способа их производства:

* Подрядный
* Хозяйственный.

При подрядном способе производства выполненные и оформленные в установленном порядке строительные работы и работы по монтажу оборудования отражаются у застройщика на счете «Капитальные вложения» по договорной стоимости согласно оплаченным или принятым к оплате счетам подрядной организации.

При хозяйственном способе учета затрат ведется застройщиком также на счете 08 «Капитальные вложения» и осуществляется в соответствии с порядком установленным учетом себестоимости строительных работ при этом на счете «Капитальные вложения» отражаются фактически произведенные застройщиком затраты.

Счет «капитальные вложения» имеет 9 субсчетов, из которых первые 6 используются в случае осуществления капитальных вложений нового строительства, модернизации, реконструкции.

1. Приобретение земельных участков
2. Приобретение объектов природопользования
3. Строительство объектов основных средств - учитываются затраты по возведению зданий, сооружений, монтажу оборудования, стоимость переданного в монтаж оборудования, другие расходы, предусмотренные сметами, сметно-финансовыми расчетами.
4. Приобретение отдельных объектов основных средств – отражают затраты по приобретению оборудования, машин, инструментов, инвентаря и других не требующих монтажа.
5. Затраты, не увеличивающие стоимости основных средств – относят затраты связанные со строительством и приобретением основных средств по установленному порядку, не включаемые в первоначальную стоимость объектов основных средств.
6. Приобретение нематериальных активов.

## Учет капитальных вложений при подрядном способе производства работ

При подрядном способе производства работ учет капитальных вложений застройщиком, заказчиком начинаются с момента заключения договора подряда на выполнение строительно-монтажных работ. Предметом договора могут быть вводимые в действие объекты, виды и комплексы работ, а также части возводимого объекта или отдельные объекты строительно-монтажных работ. Потребительские свойства также определяются договором, потребитель сам устанавливает объем и свойство строительной продукции, которую он хочет получить от исполнителя.

Реквизитами договора является следующие:

1. Договорная стоимость работ.
2. Сроки начала и окончания строительства.
3. Порядок расчетов.
4. Право перехода собственности от подрядчика к заказчику.

Договор подряда может быть:

* прямой
* субподрядный договор

Прямые договора заключаются непосредственно между застройщиком и подрядной организацией. На строительство одного объекта может быть заключен 1 договор подряда с головной подрядной организацией или несколько прямых договоров с несколькими подрядными организациями.

Учет затрат при производстве строительно-монтажных работ застройщиком осуществляется на основании счетов предъявленных к оплате подрядными организациями, при этом делается следующая проводка Дт08 Кт60 на договорную стоимость выполненных работ. В счете должны быть указаны ссылки на договор подряда и акт приемки выполненных работ.

Учет затрат при подрядном способе заканчивается в том момент, когда подписан акт о сдаче объекта в эксплуатацию. Данный акт подписывается всеми членами государственной приемочной комиссии. Таким образом по Дт08 собираются все затраты с начала строительства и определяется инвентарная стоимость объекта строительства. На эту сумму делается запись Дт01 Кт08, затраты не вошедшие в инвентарную стоимость объекта списываются с 08 в установленном порядке.

К таким затратам относятся следующие:

* расходы связанные с возмещением стоимости строений и посадок сносимых при отводе земельных участков при строительстве.
* Затраты на подготовку кадров для основной деятельности строящихся предприятий.
* Расходы по оплате процентов по кредитам банков сверх учетных ставок установленных ЦБ РФ.
* Затраты на консервацию строительства и расходы по сносу, демонтажу и охране объектов прекращенных строительством.
* Уплата процентов, штрафов, пени, неустоек за нарушение ФХД.
* Прочие затраты.

Эти затраты списываются в уменьшение ФН или ФП, делается следующая проводка Дт88, Кт08.

## Хозяйственный способ учета капитальных вложений

В этом случае строительно-монтажные работы осуществляются силами застройщика заказчика. С этой целью создается специальное строительное подразделение на период осуществления строительства. Оно создается в рамках отдела капитального строительства, либо управления капитального строительства (ОКС или УКС). Все затраты по производству строительно-монтажных работ учитываются отдельно от текущих затрат организации и собираются по Дт08.

Затраты возникающие при производстве строительно-монтажных работ отражаются следующими проводками Дт08:

Кт10 Материалы, использованные на строительство объекта.

Кт70 Зарплата начисленная рабочим за производство строительно-монтажных работ, зарплата начисленная работника ОКС или УКС.

Кт 69 начисления на зарплату.

Кт25 расходы по эксплуатации строительных машин и механизмов.

Кт26 доля общехозяйственных расходов относящихся к затратам на капитальные вложения.

В учете накладных расходов предприятие застройщик должен организовать учет накладных расходов по двум направлениям

1. накладные расходы относимые на продукцию основной деятельности,
2. накладные расходы относящиеся к капитальным вложениям для этого в перечне затрат указываются:

а) затраты относимые по прямому признаку (затраты ОКС, УКС)

б) расходы которые можно распределить по окончании месяца на основе выбранной базы (величина прямых затрат по строительству объекта и установленный % накладных расходов согласно сметам).

По окончании строительства инвентарная стоимость определяется также как и в первом случае и делается проводка Дт46 Кт08, Дт01 Кт46.

### Порядок учета НДС при отражении основных средств на счете «Капитальные вложения» и его возмещения из бюджета

По общему правилу согласно п. 48 «Инструкции о порядке исчисления НДС» по вводимым в эксплуатацию строительных объектов возмещение сумм НДС уплаченного при их приобретении не производится, сумма НДС относится на увеличение балансовой стоимости объектов основных средств. Это конкретно касается по следующим видам структурных элементов капитальных вложений:

* Строительные работы;
* Работы по монтажу оборудования;
* Прочие капитальные затраты;
* Затраты не увеличивающие стоимости основных средств.

При предъявлении **подрядной организацией** затрат в них включается сумма НДС при этом делается проводка на всю сумму Дт08 Кт60, следовательно при осуществлении проводки Дт01 Кт08 сумма НДС включается в балансовую стоимость вновь введенного объекта основных средств и зачету не подлежит. В дальнейшем эта сумма НДС будет списана в составе амортизационных отчислений.

При осуществлении строительства **хозяйственным способом** порядок оформления операций изложен в пункте 11 приказа Минфина РФ от 12 ноября 1996 г. №96 «О порядке отражения в бухгалтерском учете отдельных операций связанных с НДС и акцизом». В соответствии с этим пунктом суммы начисленного в течении строительства налога отражаются по Дт08 Кт68. По мере ввода объекта в эксплуатацию расходы связанные с его строительством с учетом ранее начисленных сумм НДС списываются с Дт46 Кт08. Одновременно по Дт01 Кт46 отражается первоначальная стоимость объекта с учетом НДС исчисленного по окончании строительства. Если при этом исчисленная сумма НДС окажется больше чем сумма исчисленная в период строительства разница списывается с Дт46 Кт68.

## Учет источников финансирования капитальных вложений

**Финансирование работ** по капитальному строительству осуществляется инвесторами за счет собственных средств и приравненных к ним источников, а также за счет заемных средств.

К собственным источникам относят:

* Амортизационные отчисления.
* Часть чистой прибыли.
* Фонды специального назначения.

К приравненным к собственным источникам относят:

* Суммы страховых возмещений, связанных с основными средствами и объектами строительства.
* Бюджетные ассигнования
* Средства дольщиков.

Заемные источники:

* Кредиты банков
* Временно привлекаемые от других юридических и физических лиц источники средств в форме займа.

Возврат привлеченных источников производится в дальнейшем за счет собственных средств и приравненных к ним в сроки установленные договором. Помимо возвратности заемные источники являются и платными. В связи с этим их привлечение вызывает дополнительные затраты по капитальным вложениям (% за пользование).

Учет собственных источников требует особенно тщательного подхода в связи с тем, что существует льгота по налогу на прибыль по капитальным вложениям. В этом случае требуется организациям вести аналитический учет, который позволил бы отслеживать использование собственных источников в части амортизационных отчислений.

При учете собственных источников следует выделять в учете следующие направления:

* Амортизационные отчисления
* Прибыль остающаяся в распоряжении предприятия.
* ФН и социальной сферы.
* Льготная часть прибыли, которая может быть использована на финансирование капитальных вложений и при этом зачтена при исчислении налогооблагаемой прибыли.

При учете амортизационных отчислений использование данного источника не отражается на синтетических счетах т.к. 02 счет может быть использован только случае списания износа при выбытии основных фондов по каким либо причина, но в аналитическом учете справочно отражается использование данного источника при инвестировании его на капитальные вложения т.е. на полное восстановление основных фондов.

В форме №5 финансовой отчетности показывается расчетным путем та часть начисленного за отчетный период износа основных фондов которая использовалась в этом же отчетном периоде как источник капитальных вложений. Эту процедуру по аналитическому учету можно осуществлять на забалансовом счете 001 «Амортизация основных фондов», на этом счете учет амортизации использованной ведется отдельно по объектам производственного и непроизводственного назначения.

По **Дт001** отражается начисления за отчетный период амортизации по объектам производственного и непроизводственного назначения, по **Кт001** отражается использование амортизации по тем суммам которые были учтены как затраты на строительство или как выплаты авансов подрядчикам.

1. Приобретение оборудования требующего монтажа, но не сданного еще в монтаж (данные по счету 07).
2. Оплаченные или принятые к оплате счета по капитальному строительству затраты по которому учтены на счете 08.
3. Авансы, перечисленные организациям за выполненные СМР.
4. Средства, перечисленные на долевое участие в строительстве головному застройщику.

В случае если Кт 001 оказался больше дебетового оборота организация имеет право на льготную часть прибыли, при этом следует произвести расчет ограничения т.е. размер суммы остающейся после сравнения Дт и Кт оборотов по счету 001 и не должен превышать 50 % прибыли которая идет под налогообложение.

### 

### Пример 1

Фактические затраты произведенные по капитальным вложениям составили 1200. Амортизационные отчисления показанные по счету 001 за отчетный период составили 500. Прибыль до налогообложения 800.

Таким образом, источники, используемые на покрытие капитальных вложения:

500 за счет амортизационных отчислений.

400 льготная часть прибыли

300 за счет других источников (ФН, ФСС).

При использовании прибыли как источника финансирования делается следующая проводка Дт81 Кт88. При использовании фондов делается внутренняя проводка Дт88, (образованный) Кт88,(использованный).

В случае использования ассигнований на финансирование капитальных вложений по специальным программам делается проводка Дт96 Кт08 – на инвентарную стоимость объекта при списании затрат, Дт96 Кт08 – списание затрат не увеличивающих инвентарную стоимость основных средств .

Организации, чья деятельность связана с выпуском продукции на вновь построенных объектах Дт01 Кт08 – списывается Дт96 Кт87 – сума равная эквивалентной стоимости прироста имущества в связи с введением объекта у застройщика, если этот объект производственного назначения, а если нет, - то используется счет 88,ФСС. Дт96 Кт08 – списание затрат не увеличивающих стоимости основных средств.

В унитарных предприятиях по согласованию с органами управления целевые источники использованной ими на финансирование капитальных вложений, отражают следующей записью Дт96 Кт85.

## Учет источников при долевом участии застройщиков

В этом случае среди участников-застройщиков выбирается головной застройщик на которого возлагаются функции координатора между застройщиками-заказчиками и подрядчиками.

С этой целью организации дольщики перечисляют средства для финансирования строительства объекта на его расчетный счет, поэтому ситуация рассматривается с 2-х сторон:

1. Учет операций у участника строительства т.е. дольщика.
2. Учет операций по финансированию у головного застройщика.

По **1)** Дт76 Кт51 – перечисляем деньги, одновременно делается проводка по фонду накопления Дт88,(образованный) Кт88,(использованный).

Дт01 Кт76 – на сумму принятых основных средств от головного застройщика.

По **2)** Дт51 Кт96 – поступление денежных средств

Дт08 Кт60 – затраты по строительству

Дт01 Кт08 – принятые основных средств (только своей части)

Дт96 Кт08 – списание части основных средств передаваемых участникам (дольщикам).

Если в результате строительства получена экономия в сравнении с плановыми затратами и в договоре финансовый результат относится на головного застройщика делается запись Дт96 Кт80. Если финансовый результат должен быть распределен между участниками Дт96 Кт51.

### 

### Учет заемных источников

В состав заемных средств включаются:

* Кредиты банков;
* Средства других юридических и физических лиц.

Учреждения банков выдают кредиты на условиях:

* Возвратности
* Платности
* Срочности
* Обеспеченности
* Целевого использования кредита.

При заключении договора на выдачу кредита под капитальные вложения банк требует специальных расчетов подтверждающих реальную возможность возврата кредита в установленные сроки и на условиях кредитного учреждения.

В кредитном договоре оговариваются сроки возвращения самого кредита и сроки платы % и их сумма.

При получении кредита в зависимости от срока возврата дебетуется Дт51, 52 Кт90, 92.

Погашение задолженности по окончании сроков строительства или наступления срока платежа Дт90, 92 Кт51, 52.

Расчеты с банками по % за пользование кредитами на действующем предприятии отражаются Дт08 Кт90,92. Погашение кредита банку с учетом % Дт90,92 Кт51,52

При получении займа Дт51,52 Кт94,95.

Возврат займа Дт94,95 Кт51,52.

Уплата % по займам Дт94,95 Кт51,52

## Особенности бухгалтерского учета в подрядных строительных организациях

В соответствии с ПБУ-2 **подрядчик** - это юридическое лицо выполняющее подрядные работы для застройщика по договору на строительство.

**Подрядные работы** – это работы выполненные подрядчиком в состав которых входят строительство, монтажные работы, работы по ремонту зданий сооружений, а также другие виды работ согласно договору на строительство.

**НЗП** – затраты подрядчика на объектах строительства по незаконченным работам, выполненным согласно договорам на строительство.

**Объектом бухгалтерского учета** по договору на строительство являются затраты по объекту строительства производимые при отдельных видах работ на объектах возводимых по одному проекту или договору на строительство.

В случае осуществления строительства по одному договору охватывающего ряд проектов и если финансовый результат и затраты по каждому из проектов могут быть установлены отдельно, то учет затрат по выполнению работ по каждому такому проекту может рассматриваться как учет затрат по выполнению работ по отдельному договору.

В составе информации по объектам бухгалтерского учета у подрядной строительной организации должны быть выделены:

* Затраты по выполнению подрядных работ по объектам учета в отчетном периоде и сначала выполнение договора на строительство;
* НЗП в разрезе объектов учета в том числе по оплаченным или принятым к оплате работам выполненным привлеченными организациями по договору на строительство;
* Доходы, полученные от заказчика за сданные или объекту по договору на строительство.
* Финансовый результат по работам, выполненным по договору ан строительство;
* Авансы, полученные от застройщика в счет выполненных работ.

Особым объектом внимания является следующие особенности:

* Учет затрат на производство строительной продукции
* Оплата труда строительных организаций
* Учет материальных ценностей
* Учет расходов по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов
* Учет накладных расходов в строительных организациях
* Формирование финансовых результатов.

### Особенности учета затрат на производство строительной организации и формирование себестоимости

Порядок формирования себестоимости работ выполненных подрядчиком изложен в типовых методических рекомендациях. Изменения были 14 августа 1997 г. - типовые рекомендации разработаны на основе положения о составе затрат, но в них более подробно и тщательно представлен перечень видов расходов относимых на себестоимость строительной продукции, методы планирования и учета себестоимости строительных работ.

## 

## Состав и классификация включаемых в себестоимость строительных работ

**Себестоимость строительных работ** выполненных строительными организациями собственными силами складывается из затрат связанных с использованием в процессе производства материалов, топлива, э/э, основных средств, трудовых ресурсов, а также других затрат. При формировании строительных затрат используется основной принцип допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности, т.е. затраты на производство строительных работ, включаемых в себестоимость работ того календарного периода, к которому они относятся независимо от времени их возникновения и независимо от времени их оплаты.

1. В зависимости от времени возникновения делятся на:

* текущие;
* единовременные (однократные, периодически производимые)

1. В зависимости от способа включения в себестоимость:

* прямые;
* косвенные (накладные).

В строительном производстве накладные расходы имеют существенно большой удельный вес, и их размер более серьезно влияет на рентабельность производства.

1. В зависимости от объемов выполнения работ:

* постоянные;
* косвенные;

В типовых рекомендациях более широко предоставлены следующие специфические виды расходов:

* расходы на организацию работ на строительных площадках;
* расходы по нормативным работам;
* по геодезическим работам;
* по проектированию производства работ;
* по благоустройству и содержанию строительной площадки;
* по подготовке объектов строительства к сдаче;
* по перебазированию;
* отчисления в резерв на возведение временных (титульных) зданий и сооружений;
* дополнительные расходы, связанные с использованием на строительстве студенческих отрядов, военно-строительных частей.

Кроме того, на себестоимость строительной продукции относится:

* Износ по нетитульным зданиям, сооружениям;
* Отчисление в резерв на возведение временных нетитульных сооружений;
* Расходы по подготовке объектов к сдаче;
* Расходы, связанные с управлением производства;
* Затраты связанные со сбытом продукции;
* Амортизационные отчисления на полное восстановление ОПФ.

Суммы амортизационных отчислений начисляются ускоренным методом в случае целевого использования в себестоимости строительных работ не включают.

Определен перечень потерь, который может быть отнесен на себестоимость строительной продукции:

* Потери от брака и предметов некачественно выполненных строительных работ.
* Затраты на гарантийный ремонт сданный заказчику объекта в период гарантийной эксплуатации
* Потери от простоев по внутрипроизводственным причинам
* Потери от недостатка материальных ценностей в производстве и на складах при отсутствии виновных лиц.
* Затраты по возмещению вреда причиненного работникам в результате увечья, профессиональных заболеваний полученных при выполнении трудовых обязанностей
* Выплаты работникам высвобожденных в результате реорганизации предприятия в связи с сокращением работников и штата.

Статьи затрат:

* Материальные затраты
* Затраты на оплату труда
* На социальные нужды
* Амортизация основных средств
* Прочие

Для осуществления группировки по статьям расходов в качестве типовых строительным организациям рекомендуются следующие:

* Материалы
* Расходы на оплату труда рабочих
* Расходы по содержанию и эксплуатацию строительных машин и механизмов
* Накладные расходы
* Может быть применена дополнительная статья «прочие»

**Материалы**: включают затраты произведенные при выполнении строительных работ (затраты на материалы, строительные конструкции, детали).

Фактическая себестоимость ресурсов приобретенных за плату признается сумма фактических затрат на их приобретение:

* Суммы, уплаченные в соответствии с договором поставщику;
* Стоимость информации и консультационных услуг, связанных с приобретением материальных ценностей;
* Таможенные пошлины и иные платежи;
* Вознаграждения, уплаченные посредническим организациям;
* Затраты по заготовке и доставке материальных ценностей к месту их использования, включая страхование.

В состав данных затрат можно отнести затрат по оплате % по заемным средствам, если они связаны с приобретением материальных ценностей и произведенных до момента поступления материальных ценностей.

В составе заготовительно-складских расходов выделяются затраты связанные:

1. С содержанием:

* материалов складов, включая расходы на содержание кладовщиков;
* отделов и контор материально-технического снабжения;
* ведомственной и вневедомственной охраны осуществляющих охрану материальных ценностей;
* агентов, занятых заготовкой материальных ценностей;

б) С оплатой сборов за извещение прибытия и взвешиванием грузов;

в) С потерями и недостачами в пути, когда виновные лица не установлены;

г) Другие расходы.

В случае, если материальные ценности создаются вспомогательными подразделениями строительной организации, их фактическая себестоимость определяется исходя из фактических затрат связанных с их производством.

В строительных организациях существует отличительные особенности в учете строительных материалов:

* в случае если строительство осуществляется из материалов, приобретаемых подрядчиком, оприходование и списание может быть произведено обычным порядком.
* Если часть строительных материалов поступает от заказчика, их себестоимость должна быть с одной стороны включена в себестоимость строительных работ, но из общей суммы стоимости выполненных работ стоимость таких материалов исключается.

Поступление материалов от заказчика отражается:

* На сумму полученных материалов Дт10 Кт64 – у подрядчика списание в производство Дт20 Кт10.
* На сумму полученных материалов Дт64 Кт62, зачтенных при очередных взаиморасчетов с заказчиком.

Из затрат на материалы, отраженных на себестоимость строительных работ стоимость возвратных отходов. Они приходуются и оцениваются в следующем порядке:

* Если отходы могут быть использованы в дальнейшем, тогда оцениваются по цене возможного использования
* Если реализовано на сторону – по полной цене, т.к. сумма стоимости возвратных отходов подлежит исключению из сумм предъявленной к оплате, то их оценка оформляется двухсторонним актом.

Особенность учета заключается в том, что эти *суммы стоимости возвратных материалов должна быть включена в стоимость выполненных работ, но исключены из сумм оплаты.*

Учет оприходования оплаты возвратных отходов отражается следующим образом:

Дт20 Кт10 – на сумму стоимости всех материалов

Дт10 Кт64 – на сумму стоимости возвратных отходов

Дт64 Кт62 – на сумму стоимости возвратных отходов зачтенных заказчиком

По статье «Материалы» не отражаются затраты на материальные ценности, электроэнергия предназначенная на содержание строительных машин и механизмов, использованные в подсобных производствах, а так же расходуемые на административно-хозяйственные нужды и др. нужды строительство предусмотрено в составе накладных расходов.

При использование материалов в производстве очень важно учитывать значения норм и нормативов.

Перечень нормативных показателей расхода материалов на основные виды строительства, монтажа, спец работ утвержденных письмом Госстроя РФ №ВВ-20-8/12.

Под расходы материалов в строительстве понимается их потребление в процессе строительных работ, поэтому отпуск материальных ценностей центральных складов на приобъектные в учете должен отражаться не как списание, а как внутреннее перемещение.

Отклонения, возникшие вследствие замены одного вида материалов др., а также в связи со сверх нормативным отпуском материалов оформляется спец. документами (сигнальными). На основании таких документов подотчетные лица должны составлять и предоставлять руководству рапорты об отклонении в расходах материалов от действующих норм с необходимыми обоснованиями.

Отпуск материалов со склада (приобъектного) производится по лимитно-заборным картам или аналогичным документам.

Конструкции и детали завозятся на строительные площадки по комплектовочным картам соответствующих с графиком строительных работ.

### Методы учета материальных ценностей, списанных в производство

Определение фактической себестоимости материальных ресурсов, списываемых на производство разрешается производить следующими методами оценки запасов:

1. По средней себестоимости.
2. По себестоимости первых по времени закупок (ФИФО).
3. По себестоимости последних по времени закупок (ЛИФО).
4. По себестоимости каждой единицы закупаемого материала.

Первый способ (по средней себестоимости) оценки материальных ресурсов является традиционным для отечественной учетной практики. В течение отчетного месяца материальные ресурсы списываются на производство (как правило, по учетным ценам), а в конце месяца списывают соответствующую долю отклонения фактической стоимости материальных ресурсов от стоимости их по учетным ценам.

При методе ФИФО применяют правило: **первая партия на приход, - первая в расход.** Это означает, что независимо от того, какая партия материалов отпущена в производство, сначала списывают материалы по цене (себестоимости) первой закупленной партии, затем по цене второй партии и т.д. в порядке очередности, пока не будет получен общий расход материалов за месяц.

При методе **ЛИФО** поменяют другое правило: **последняя партия на приход, - первая в расход**, т.е. с начала списываются материалы по себестоимости последней партии, затем по себестоимости предыдущей и т.д.

## Учет материалов по планово расчетным ценам

При учете материалов по этому методу строительная организация определяет номенклатуру материалов по которым устанавливаются расчетные цены. Цены устанавливаются по видам и группам товарно-материальных ценностей.

В учете определяется отклонение фактической себестоимости материалов от их стоимости по планово-расчетным ценам. Эти отклонения учитываются по принятым в строительных организациях группам производственных запасов. Списание материалов производится на счетах использования материалов, а также на объекты учета. Списание происходит пропорционально стоимости материалов отпускаемых по планово-учетным ценам.

Фактических расход материалов на производство строительных работ отражается в ЖО №10-с по объектам учета, на основании материальных отчетов и оборотных ведомостей.

При этом расход материалов открытого хранения, количество, объем или вес который нельзя установить точно в момент их использования в производство, определяется путем ежемесячной инвентаризации остатков неизрасходованных материалов.

Перерасход или экономия по отдельным видам материалов определяется как разность между количеством которое должно быть израсходовано по нормам и фактически израсходованным.

Данные о фактическом расходе материалов в производство определяется согласно первичных документов (лимитно-заборные карты).

Перерасход материалов в установленных законом случаях может быть списан на себестоимость. если же определены виновные лица, тогда предприятие выставляет претензии в общепринятом порядке Дт84 Кт73.

## 

## Расходы по эксплуатации и содержанию строительных машин и механизмов (СМиМ)

Учет этих расходов ведется на счете 25.

В состав этих расходов входят:

1. Затраты строительных организаций на оплату труда работников.

* Рабочих занятых управлением СМиМ
* Линейного персонала если он входит в состав работников бригад. Дт25 Кт70, 69

1. Затраты материальных ресурсов на эксплуатационные цели. Дт25 Кт10
2. Амортизационные цели Дт25 Кт02
3. Арендная плата, включая лизинг Дт25 Кт 60, 76
4. Затраты на техническое обслуживание и диагностирование СМиМ. Дт25 Кт 70, 23,60, 76.
5. Затраты на проведение всех видов ремонта СМиМ, образование резервов и фондов.

В этом случае возможно 3 варианта списания затрат:

а) создание резерва на ремонт СМиМ (данный способ не экономичный) Дт25 Кт89.

При использовании резерва:

Дт89 Кт23 –ремонт производится собственным вспомогательным подразделением.

Дт89 Кт60 –в случае проведения ремонта сторонними организациями.

б) фактически осуществленные расходы относятся на расходы будущих периодов для последующего включения в себестоимость: образование резерва Дт31 Кт23, 60 –на сумму фактических затрат.

Списание Дт25 Кт31 н сумму расходов списанных ежемесячно по нормативам.

в) расходы списываются на себестоимость в период их возникновения Дт25 Кт23, 60 –на сумму фактически понесенных расходов.

1. Затраты на перебазирование СМиМ (отчисления в резерв для проведения этих затрат Дт25 Кт23, 60, 70.
2. Затраты на содержание и ремонт рельсовых и безрельсовых путей. Дт25 кт10, 13, 70, 69, 76.
3. Затраты на перевозку и перемещение материалов и строительных конструкций внутри объекта строительства, а также затраты на ввоз вывоз грунта. Дт25 Кт 10, 13, 70, 69, 60, 76.
4. Прочие затраты связанные с эксплуатацией СМиМ.

Данный вид расхода является нормируемым. Разработка норм и нормативов производится как по времени использования машин и механизмов, так и по затратам на их эксплуатацию.

Использование СМиМ сверх времени предусмотренного проектом оформляется актом (на проведение дополнительных работ этими машинами) или объяснительным документов лица отвечающего за его эксплуатацию.

Расходы по содержанию и эксплуатации СМиМ подлежит распределению либо в конце отчетного периода, либо по сдаче заказчику законченных объектов либо комплексов работ. Затраты распределяются между объектами строительства, пропорционально затраченному количеству установленных измерителей на каждый объект строительства.

При этом затраты на эксплуатацию СМиМ используемых на работах выполняемых не по договорам на строительство, а также затратами на содержание машин сданных в аренду в себестоимость строительных работ не включаются.

СМиМ включают в себя следующие группы:

* Землеройные и планировочные строительные машины (экскаваторы, бульдозеры)
* Подъемно-транспортная техника (башенные краны)
* Прочие механизмы
* Транспортная техника:
* технологический транспорт (трейлеры)
* грузовой транспорт
* пассажирский транспорт

Строительная техника может находиться:

1. На балансе специализированных строительных организаций (управление нулевых работ, управление механизации (УМ)).
2. На балансе общестроительной организации

Если строительная техника принадлежит управлению нулевых работ или общестроительной организации, то затраты по содержанию учитываются непосредственно в тих организациях в составе затрат на производство строительно-монтажных работ по статье «Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования строительных машин и механизмов».

Если работы по производству строительно-монтажных работ выполняются совместно с управлением механизации, т.е. общестроительная организация привлекает строительную технику для производства работ принадлежащую УМу. Такой способ производства работ принято называть совместным (условным) субподрядом. В этом случае все затраты по эксплуатации СМиМ учитываются в управлении механизации. Ежемесячно в соответствии с условием договора управление механизации предъявляет счета общестроительной организации на оплату отработанных машиносмен на данном объекте конкретной строительной машины (по договорной стоимости).

Суммы предъявленные к оплате по счетам в общестроительной организации относятся на статью «Расходы на содержание и эксплуатацию строительных машин и механизмов».

Если УМ предоставляет свою технику общестроительной организации в аренду, то в этом случае общестроительная организация осуществляет учет затрат по эксплуатации СМиМ как по собственной технике. Только вместо амортизации будут учитываться затраты по аренде этой техники.

В состав затрат по эксплуатации СМиМ входят следующие затраты:

* Единовременные расходы (расходы по перебазированию строительной технике с одного объекта на другой, расходы по монтажу и демонтажу строительной техники, по транспортировке СМиМ).
* Текущие расходы

Для учета расходов по эксплуатации СМиМ необходимо осуществлять учет в двух направлениях:

* Учет отработанного времени каждой строительной техникой на конкретном объекте.
* Затраты в соответствии с установленной номенклатурой статей.

Для наблюдения за использованием СМиМ и для контроля за уровнем их эксплуатации осуществляется оперативный учет использования СМиМ (сменный раппорт ). В этом сменном рапорте указываются ФИО, инвентарный № строительной техники, код объекта, код работ, дата начала и окончания работы, количество отработанных машиносмен. В специальном разделе рапорта указываются часы простоя и причины этого простоя. Особенно важен этот раздел если строительная техника работает на условиях условного субподряда.

Сменный рапорт машиниста подписывается мастером или прорабом осуществляющим руководство работ на данном объекте, независимо от взаимоотношений (своя или чужая). По окончании декады или недели сменные рапорты передаются в бухгалтерию общестроительной организации. Если техника принадлежит УМ, то 2-й экземпляр передается УМ.

По окончании месяца на основании сменных рапортов по каждому инвентарному № делается выборка отработанных машиносмен или часов на каждом объекте. Параллельно осуществляется учет фактических затрат по группам машин. Группы машин выделяются в соответствии с типоразмерами машин.

Затраты по эксплуатации СМиМ учитываются на основании следующих первичных документов: требования на отпуск топливо смазочных материалов, кассовые чеки АЗС, ведомости по начислению з/платы, сменный рапорт машиниста, расчет амортизационных отчислений, наряд на выполненный ремонт и техническое обслуживание.

Учитываются на Счете 25 субсчет «Расходы по одержанию и эксплуатации СМиМ».

По собственной технике осуществляется по Дт25 Кт10, 70, 02, 60, 76, 23 (если ремонт и техническое обслуживание выполняется работниками вспомогательного производства).

Если СМиМ участвует в процессе производства на условиях совместной работы с УМ, то делается запись: Дт25 Кт60 (стоимость отработанных машиносмен или часов) – по предъявленным к оплате счетам.

В конце месяца учтенные затраты на Дт25 списываются в Дт20 с распределением по объектам строительства:

1. Распределение затрат по прямому признаку
2. Основные затраты распределяются пропорционально сметной (договорной) стоимости отработанных на каждом объекте машиносмен.
3. Все затраты связанные с простоями по собственной технике относятся на эту же статью затрат, если нельзя взыскать с конкретного виновника.

## Учет расходов по оплате труда

1. Особенности применения различных форм оплаты труда в строительстве.
2. Учет персонала и отработанного времени.
3. Учет выработки в строительстве.
4. Учет расчетов с персоналом по оплате труда.
5. В строительстве организация производства работ осуществляется на основе бригадных форм организации труда. Бригады сформированы по принципу
6. профессиональной спецификации
7. комплексная бригада. Отдельной категорией рабочих является электрики, сварщики работающие на строительных площадках индивидуально. Основной формой оплаты труда выбрана сдельная форма оплаты труда (прямая сдельная , аккордная).

Рабочие, не включаемые в состав бригад, работают как правило на повременной форме оплаты труда. При бригадном способе производства работ исходным объектом учета для начисления заплаты является объем конкретного вида работ, стоимость которого определена на основе СНиП норм и расценок, привязанных к соответствующему территориальному району и периоду. В стоимость данного объема работ выделяется сумма зарплаты, которая при осуществлении расчетов с рабочими входящими в состав бригады распределяются между всеми ними.

Основным объектом учета является время отработанное и его квалификационный разряд.

**2.** Учет персонала работников осуществляется в соответствии с существующим законодательством и нормативными актам действующими в РФ в области труда и зарплаты. Порядок приема работников и оформления который действует в других отраслях экономики.

**3.** Для учета выработки и начисления заплаты в строительстве является наряд. Наряд выписывается для конкретной бригады или работника. Указывается объект строительства, вид работ, перечень операций входящих в этот вид работ, объем работ в натуральных единицах измерения, заплата входящая в стоимость указанного объема работ. Все показатели в наряде определяются в соответствии с ПСД и по сути представляют собой фрагменты из смет на производство работ.

Объем выполненных работ бригады зафиксирован в наряде, к наряду прикладываются состав бригады с указанием фамилии, профессии , квалификационных разрядов; табель учета отработанного каждым членом бригады времени.

На основе этих данных определяется выработка одного рабочего в натуральных и денежных единицах измерения.

Наиболее объективно отражает выработку рабочих показатели в натуральных единицах измерения, но сравнить эти показатели можно только по однородным работам. Денежные единицы измерения позволяют осуществлять сравнение этих показателей по более широкому перечню работ, по комплексным показателям, но по временным отрезкам такое сравнение необходимо делать с учетом инфляционных влияний.

**4.** Начисление заплаты конкретным рабочим производится на основании следующей первичной информации: наряд персональный или бригадный; табель по учету отработанного времени; профессиональный квалификационный разряд; приказы администрации строительной организации об оплате труда в особых условиях работы (в ночное время, праздники).

Все сведения для начисления зарплаты, кроме профессиональной характеристики, формируются непосредственно на участке производства работ бригадирами, мастерами, прорабами.

Вся первичная документация передается в бухгалтерию в соответствии с установленными сроками (как правило, 1-2 дни месяца). На основании этих данных в бухгалтерии осуществляется начисление зарплаты и удержания по каждому работнику.

Если при бригадной форме организации труда распределение заплаты между членами бригад осуществляется КТУ, то в бухгалтерию должен быть представлен протокол Совета трудового коллектива, где указывается КТУ.

В учете формируется два потока информации при начислении заплаты:

1. Расчетно-платежная ведомость для начисления зарплаты работникам, где указывается по фамилии все работники предприятия, в этой ведомости указаны суммы зарплаты по всем направлениям. И удержания из заплаты.
2. Представляет зарплату как составную часть себестоимости строительно-монтажных работ. В связи с этим по каждому строящемуся объекту в ЖО-10с, в соответствии с первичным документами сгруппированная заплата отражается либо по статье «Зарплата производственных рабочих», либо по статье «Расходы по эксплуатации СМиМ», либо по статье «Накладные расходы».

Начисленная зарплата отражается по Дт 20,25,26 Кт70. Удержания из зарплаты производятся в соответствии с законодательством и нормативными актами действующими в этой области и приказов администрации или судебных исков оформленных в соответствии с действующими законодательством и нормативными актами (КЗоТ).

## Учет накладных расходов

В строительстве расходы по организации и управлению производством называются накладными.

Накладные расходы в зависимости от их связи с объемом производства подразделяются на постоянные и переменные.

Перечень накладных расходов представлен в приложении к типовым методическим рекомендациям к ним относят 5 разделов:

1. Административно-хозяйственные расходы
2. Расходы на обслуживание работников строительства
3. Расходы на организацию работ на строительных площадках
4. Прочие накладные расходы
5. Затраты, не учтенные в нормах.

В каждую группу накладных расходов входят отдельные статьи размер которых при планировании определяется либо расчетным порядком, с учетом предполагаемого объема работ, либо на основе установленных по данному ввиду затрат норм и нормативов действующих в этой области либо разработанных самой организацией. При планировании устанавливается лимит накладных расходов для данной организации который определен исходя из стоимости строительно-монтажных работ предполагаемых к выполнению в соответствии с заключенным договорами и установленных в % накладных расходов в этих договорах.

Учет фактически произведенных расходов осуществляется в рамках отчетного периода. По окончании отчетного периода накладные расходы должны быть распределены между всеми строящимися объектами, в соответствии с выбранной базой распределения, таким образом накладные расходы попадают в фактическую себестоимость выполненных объемов строительно-монтажных работ по каждому объекту. Такая последовательность в учете накладных расходов позволяет определить общую сумму накладных расходов фактически произведенных за отчетный период и сравнить с установленным лимитом и сформировать полную себестоимость строительно-монтажных работ по каждому объекту. Учет накладных расходов связанных с производством строительных работ, выпуском продукции и оказанием услуг вспомогательными производствами, а также с выполнением некапитальных работ ведется на счете 26 «Общехозяйственные расходы».

Учет накладных расходов связанных с содержанием объектов непроизводственной сферы ведется на счете 29. Аналитический и синтетический учет накладных расходов по счету 26 ведется в ЖО-10с по учету накладных расходов основного производства отдельно, и вспомогательного производства –отдельно.

Накладные расходы основного производства учитываются в ЖО-10с в соответствии с перечнем накладных расходов. Отражение затрат по Дт26 производятся ежемесячно на основании данных из разработочных таблиц- ведомостей, листков –расшифровок, в корреспонденции со следующими счетами Кт 02 (рт7), 05 (в17 «Ведомость учета НА и износа»), 10,12 (в10с), 13 (рт8), 23 (ЖО10с), 25 (ЖО10с), 31 (ЖО10с), 70 (рт5с), 71 (на основе первичных документов и других ЖО), 69 (рт5с).

**Все начисления на зарплату производятся во внебюджетные социальные фонды в строительстве включаются в состав накладных расходов.**

Зарплата начисленная АУП начисления включаются в I раздел.

Начисления на зарплату производственных рабочих включаются во II раздел.

Начисления на зарплату производственных рабочих, оплата труда которая включается в III раздел относят к этому же разделу.

Одна проводка на соц. Фонды Дт26 Кт69.

По окончании месяца итоги по каждой статье из листков расшифровок или других ЖО, ведомостей, Рт заносятся в ЖО-10с в раздел «общехозяйственные расходы».

Есть некоторые особенности отражения расходов по содержанию АУП, которые включаются в состав участков и бригад (линейный персонал).

Расходы по содержанию АУП непосредственно относятся на счета учета затрат данных подразделений т.е. Дт20,30.

Структурные подразделения ежемесячно или ежеквартально могут перечислять аппарату управления организации денежные средства на его содержание в размерах утвержденных в сметах накладных расходов на Основное производство.

В договорах заключенных между заказчиком и подрядной организацией могут быть предусмотрены услуги оказываемые первыми (заказчиком) вторым (подрядчику) которые осуществляются сверх установленной сметной стоимости.

Подрядчик за счет накладных расходов должен возместить заказчику стоимость дополнительных услуг. Такой же порядок существует и во взаимоотношениях между ген подрядчиком и субподрядчиком, как правило это связано с затратами непосредственно возникающими при производстве работ на строительных площадках, т.е. затраты по благоустройству, содержанию бытовок несет ген подрядная организация, а субподрядчик возмещает расходы.

В связи с этим по окончании месяца накладные расходы возмещенные субподрядчиком генподрядчику отражаются Дт60 Кт26. Ежемесячно для правильного определения выполненных работ субподрядная организация относит оговоренные договором суммы отчислений Дт26 Кт62.

По окончании месяца накладные расходы основного производств списываются с Кт26 в Дт счетов в соответствии с выбранной методологией учета и распределения накладных расходов т.е. Учетной политикой.

На 1-ом этапе распределяются межу вспомогательным и основным производством (в той части которая не могла быть отнесена непосредственно к накладным расходам вспомогательного производства Дт26 (с/счет вспом. произ-во) Кт26 (с/счет осн. произ-во).

Распределение накладных расходов осуществляется путем распределения их между объектами строительства с учетом выбранной учетной политикой:

1. Если по учетной политике накладные расходы относятся на к управленческим (постоянная часть) в конце месяца относится на реализованную продукцию, то сначала делается запись Дт46 Кт26б а оставшаяся сумма распределяется между объектами строительства т.е. Дт20 Кт26.
2. Все накладные расходы по основному производству списываются с Кт26 Дт20.

Распределение между объектами строительства ведется либо пропорционально прямым затратам учтенным по каждому объекту строительства в данном отчетном периоде либо зарплате производственных рабочих по каждому объекту строительства в данном периоде.

Таким образом в ЖО-10с из раздела «Общехозяйственные расходы» попадают в раздел «Основное производство».

Если строительная организация осуществляет деятельность связанную с заготовлением материалов и приведению их к состоянию готовности к использованию, то так называемые заготовительно-складские расходы учитывают на счете 44 «Издержки обращения», **а не на счете 26** (строит. подразделение УБТК).

## Учет брака в производстве

Брак при производстве строительно-монтажных работ может быть выделен в следующие виды в зависимости от причин вызвавших этот брак и виновника этого брака, поэтому брак может быть внешний и внутренний.

Внешний брак возникает по следующим причинам:

1. виновник брака -заказчик (ПСД);
2. поставщик;
3. транспортная организация. Внутренние причины:

а) по вине работников строительной организации,

б) по вине УП не соблюдение действующих норм, нормативов, технологических параметров,

в) рабочих.

На все случаи брака сразу после момента возникновения должен быть оформлен акт о браке строительных работ составляется расчет затрат по исправлению брака. В дальнейшем осуществляется контроль за использованием ресурсов при переделке работ в связи с браком. В акте указывается виновник брака, в случае если это сторонняя организация, то акт должен быть подписан обеими сторонами, т.е. представителем организации виновника и соответствующими службами подрядной организации.

В дальнейшем на основании акта и расчета к нему определяются окончательные потери от брака. Они определяются как разница между затратами по исправлению брака и суммами возмещаемыми виновными лицами и стоимостью материальных ресурсов оприходованных после разборки конструктивных элементов здания. Потери от брака в основном производстве по не сданным еще объектам включаются в себестоимость работ по прямому признаку.

Учет брака осуществляется на счете 28 «Брак в производстве». По Дт отражаются затраты по исправлению брака, по Кт возмещения (суммы предъявленные к возмещению; если сторонние организации сч 63; свои работники сч 73).

Не возмещенные суммы:

1. по не сданным работам потери от брака списываются в Дт20 с Кт28.
2. по работам сданным в эксплуатацию и по ранее реализованным работам потери от брака списываются либо на сч89 – если по учетной политике резерв на такие цели создается; либо на ч 80- если резерв не создается.

## Учет расходов будущих периодов

В строительстве расходы будущих периодов возникают в следующих случаях:

1. расходы по неравномерно возникающему ремонту основных средств (если не создается ремонтный фонд в установленном порядке, или резерв для ремонта основных средств );
2. в случае возникновения затрат в связи с перебазировкой крупной строительной техники;
3. расходы по проектирования объектов строительства, которые предусмотрены в планах будущих лет;
4. расходы по приобретению временных титульных сооружений в порядке переоборудования действующих зданий и сооружений;
5. в организациях, осуществляющих в дорожное строительство - расходы по консервации и содержанию оборудования машин и механизмов в связи с сезонным характером их использования;
6. расходы в связи с организованным набором работников (при организации строительства в отдаленных местностях);
7. расходы по подписке.

Счет 31 используется для аналитического и синтетического учета расходов относящихся к будущим периодам по возникшим в текущем отчетном периоде. По Дт отражаются затраты возникшие в связи с событиями указанными в п.(1-7). По Кт ежемесячно равными долями в соответствии с представленными расчетами расходы списываются либо в Дт20,25,26,23.

## Учет некапитальных работ

1. затраты по возведению временных титульных зданий и сооружений характеризующихся признаками основных средств ;
2. затраты по возведению временных не титульных сооружений относящихся по времени их использования и техническим характеристикам к МБП;
3. Расходы в связи с ликвидаций основных средств ;
4. затраты по производству прочих: консервирование строящихся объектов, снос прекращенных строительством объектов, монтаж, демонтаж подкрановых путей.

По Дт сч 30 собираются затраты относящиеся к работам некапитального характера. По Кт30:

1. титульные здания и сооружения Дт01;
2. временные не титульные Дт12;
3. демонтаж при выбытии основных средств Дт47;
4. консервация Дт20;
5. снос Дт62,80;
6. подкрановые пути Дт25.

### Учет затрат по временным титульным зданиям и сооружениям.

В процессе эксплуатации временных титульных сооружений по ним начисляется износ в следующих случаях:

1. при образовании резерва по возведению данного объекта Дт89 Кт02 –на полную суму износа.
2. если резерв не был предусмотрен, то ежемесячно по нормам в установленном порядке начисляется износ и делается проводка Дт20 Кт02.

В процессе эксплуатации временных не титульных сооружений в соответствии с расчетом кот. организован на сроки эксплуатации ВНС. Делается запись по начисленному износу Дт26 Кт13, после окончательного списания износа Дт13 Кт12.

### 

## Учет реализации строительно-монтажных работ

Реализация строительно-монтажных работ осуществляется в соответствии с условиями, предусмотренными в договоре заключенном межу подрядной организацией и заказчиком.

Моментом реализации в строительстве является подписание акта о приемке выполненных работ. Данный акт содержит в себе следующую информацию: наименование объекта, полная сметная стоимость, перечень выполненных работ договорная или сметная стоимость выполненного объема работ. Данный акт подписывается представителем заказчика и подрядной организации. На основании акта о выполненных работах выписывается счет-фактура на стоимость того объема, которая представлена в акте. По окончании строительства объекта помимо акта о выполненных работах оформляется акт о сдаче-приемке в эксплуатацию объекта строительства. Данный акт подписывается членами приемочной гос. комиссии, представителем заказчика и подрядной организации. В состав приемочной комиссии входят: представители коммунальных служб, пожарные. На основании последнего акта право собственности переходит от подрядчика к заказчику.

Учет реализации осуществляется на сч. 46. По Дт отражается фактическая себестоимость выполненных и сданных заказчику работ, сумма НДС предъявленная к оплате заказчику и отнесенная в расчеты с бюджетом Дт46 Кт20, Дт46 Кт68.

По Кт 1) Дт36 Кт46-если поэтапные расчеты. 2) Дт62 Кт46-при полном расчете.

# Бухучет и налогообложение в гостиничном хозяйстве

Как и любому другому предприятию, гостинице так же приходится думать о том, как повысить эффективность своей деятельности. Например, чтобы увеличить приток клиентов, необходимо повышать качество обслуживания и расширять перечень предоставляемых услуг.

Лишь в этом случае гостиница сможет добиться присвоения ей более высокой категории по сертификации и пройти международную аттестацию. На все это необходимы определенные затраты. Рассмотрим, как отразить их в учете и исчислить налоги и как правильно сформировать стоимость гостиничных услуг.

## Лицензирование и сертификация гостиничных услуг

Согласно Федеральному закону от 24 ноября 1996 г. №132-ФЗ «Об основах туристической деятельности в РФ», чтобы оказывать гостиничные услуги необходимо получить лицензию. Однако до сих пор Правительство РФ не разработало положение, регламентирующее порядок и условию получения лицензии. Потому такой порядок устанавливается региональным законодательством. Например, в Москве обязанность получить лицензию, разрешающую предоставление гостиничных услуг, установлена постановлением правительства Москвы от 3 июня 1997 г. №416.

Вполне понятно, что условия получения лицензии в разных регионах могут существенно различаться. Однако они должны соответствовать Федеральному закону от 25 сентября 1998 г. №158-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности». Так, согласно этому закону, лицензия должна выдаваться не менее, чем на 3 года, а максимальный размер лицензионного сбора не должен превышать 10 минимальных размеров оплаты труда.

Гостиницы предоставляют свои клиентам различные услуги. Некоторые из них, например транспортные или медицинские, можно оказывать, только получив отдельную лицензию. Поэтому администрации гостиницы необходимо позаботиться о том, чтобы такие лицензии были получены.

### Сертификация гостиниц

Постановлением Правительства РФ от 13 августа 1998 г. №1013 утвержден перечень услуг, подлежащих обязательной сертификации. В этот перечень включены и гостиничные услуги. Правила их сертификации утверждены постановлением Госстандарта России от 10 апреля 1994 г. №23.

Сертификацию гостиниц проводят некоммерческие организации, имеющие специальную аккредитацию Госстандарта России. Телефоны и адреса этих организаций бухгалтеры могут узнать в Госстандарте России.

Сертификация гостиничных услуг проводится на платной основе. Сумма средств, израсходованных заявителем на проведение обязательной сертификации, согласно статье 16 ФЗ от 5 августа 1992 г №5151-1 «О сертификации продукции и услуг», включается в издержки производства и обращения. Это предусмотрено и Положением о составе затрат.

Срок действия сертификата составляет, как правило, три года. Поэтому стоимость проведения сертификации гостиницы учитывает на счете 31 «Расходы будущих периодов». В бухгалтерском учете гостиницы оплата услуг по проведению сертификации отражается следующими проводками:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Дебет | Кредит | Примечание |
| 61 | 51 | Произведена предоплата услуг по сертификации гостиницы |
| 31 | 60 | Затраты по проведению сертификации учтены в составе расходов будущих периодов |
| 19 | 60 | Учет налога на добавленную стоимость |
| 61 | 60 | Зачтен ранее произведенный аванс |
| 68. субсчет «Расчеты по НДС» | 19 | Принят к зачету НДС по оплаченным и оприходованным услугам |

Расходы по проведению и сертификации списываются на издержки обращения ежемесячно, равными долями в течение срока действия сертификата:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Дебет** | **Кредит** | **Примечание** |
| **20** | 31 | Частично списана на затраты стоимость оказанных гостинице услуг |

После проведения сертификации эксперты определяют, к какой категории следует отнести гостиницу. Эти категории определяются по тому, как гостиница выполняет целый комплекс требований, предъявляемых к уровню обслуживания клиентов (материально-техническое обеспечение, номенклатура предоставляемых услуг и пр.). Перечень требований, соответствующих каждой категории, установлен ГОСТ Р 50645-94.

Категория гостиницы обозначается символом «.» (звезда). Количество звезд предопределяется качеством обслуживания. Гостиницам высшей категории эксперты присваивают знак качества «» (пять звезд), гостиницам низшей категории – «» (одну звезду).

По итогам ежегодного инспекционного контроля категория гостиницы может быть понижена или повышена. Инспекционный контроль является платной услугой, и его проводят те же организации, которые осуществляют сертификацию.

Госстандарт России, другие органы исполнительной власти РФ, в чьи функции входит надзор за качеством товаров (работ, услуг), вправе налагать штраф на гостиницы, не прошедшие обязательную сертификацию. Размер штрафа проверяющий орган определяет самостоятельно исходя из размера ущерба, принесенного клиентам (ст. 43 Закона РФ от 7 февраля 1992 г. №2300-1 «О защите прав потребителей»).

## Международная аттестация гостиниц

Выбирая гостиницу, иностранные граждане прежде всего обращают внимание на то, есть ли у этой гостиницы международный сертификат. Наличие такого сертификата, выданного специализированной международной организацией, свидетельствует об определенном уровне обслуживания.

Несмотря на то, что российские гостиницы не обязаны получать международный сертификат, многим из них он нужен для того, чтобы увеличить приток клиентов из-за рубежа и таким образом повысить свою конкурентоспособность.

Согласно международным стандартам, гостиница любой категории должна иметь службу безопасности, обеспечивать неотложную медицинскую помощь, гарантировать сохранность ценностей.

Следует отметить, что требование обеспечить сохранность ценностей содержится в Гражданском кодексе РФ. Согласно ст. 925 Гражданского кодекса РФ, гостиница несет ответственность за утрату или повреждение вещей постояльцев, не имеет юридической силы.

Гостиница категории «» (три звезды) должна иметь конференц-зал, парикмахерскую или салон красоты, сауну, плавательный бассейн или фитнесс-центр, ресторан, ночной клуб, предоставлять услуги по обмену валюты, бронированию билетов, организации экскурсий.

Схема международной сертификации отелей выглядит примерно так. Отель обращается с запросом в одно из международных агентств с просьбой присвоить ему определенную категорию, подтверждающую качество его услуг. В отель приезжает эксперт агентства и инкогнито проживает там некоторое время. На основании отчета эксперта агентство принимает решение, присвоить ли гостинице ту или иную категорию и выдать или не выдать международный сертификат качества.

Если отель не соответствует категории, на которую он претендует, агентство указывает все недостатки, которые должны быть устранены. После устранения недостатков экспертиза проводится еще раз.

Большинство международных агентств по сертификации гостиничных услуг не имеет представительств в нашей стране и не зарегистрировано на территории РФ в качестве налогоплательщиков. Поэтому по отношению к этим агентствам гостиница выступает в роли налогового агента.

Если иностранная фирма оказывает услуги российскому предприятию на территории России, это предприятие должно удержать из средств, выплаченных зарубежной фирме, налог на доход и налог на добавленную стоимость. Обращаем внимание бухгалтеров на то, что порядок определения места реализации услуг в целях исчисления НДС и налога на доходы иностранных юридических лиц различен.

Закон РФ от 27 декабря 1991 г. №2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций» не устанавливает какого-либо специального порядка определения места реализации услуг, оказываемых иностранными предприятиями, не зарегистрированными на территории России в качестве налогоплательщиков. Поэтому, решая вопрос, на территории какой страны были реализованы услуги по международной аттестации гостиницы, бухгалтеру следует исходить из того, где они были фактически оказаны. Как мы отметили выше, инспектируя гостиницу, зарубежные эксперты проживают в ней. Следовательно, услуги оказываются на территории РФ и облагаются налогом на доход.

Согласно статье 4 Закона РФ от 6 декабря 1991 г. №1992-1 «О налоге на добавленную стоимость», местом реализации услуг, связанных с недвижимым имуществом, является местонахождение этой недвижимости. Таким образом, если международное агентство проводит аттестацию гостиницы (которая, безусловно, относится к недвижимому имуществу), то в целях исчисления НДС местом реализации услуг агентства является территория России. Следовательно, стоимость этих услуг облагается налогом на добавленную стоимость.

Присваивая гостинице категорию и выдавая сертификат, международные агентства не оговаривают не оговаривают срок его действия. Международный сертификат не является разрешением на ведение гостиничной деятельности в течение какого-то времени, а служит подтверждением качества оказываемых услуг в данный момент. Поэтому, на наш взгляд, расходы по получению такого сертификата гостиница может не относить сразу на счет 31, а сразу целиком списывать на издержки производства и обращения.

### Пример 1

Гостиница обратилась в международное агентство по сертификации гостиничных услуг с просьбой о присвоении ей международной категории «» (три звезды). Агентство провело экспертизу качества предоставляемых услуг и выдало гостинице международный сертификат, подтверждающий данную категорию.

Стоимость услуг агентства составил 12000 долларов США.

Центральным Банком РФ установлены следующие курсы доллара США:

* на дату подписания акта выполненных работ – 28 руб.;
* на дату перечисления средств зарубежному агентству – 29 руб.;
* на дату уплаты в бюджет налога на добавленную стоимость – 30 руб.

Сумма НДС в стоимости услуг зарубежного агентства составит: ($12000 \*20%)/120%=$2000.

Сумма налога на доход составит:

($12000- $2000 - $ 2000 = 8 000 $).

В бухгалтерском учете гостиницы будут сделаны следующие проводки:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Дебет | Кредит | Сумма | Содержание операции |
| 20 | 60 | 280000 руб. ($10000\*28) | Подписан акт выполнения работ с иностранным партнером. |
| 19 | 60 | 56000 руб. ($2000\*28) | Учет НДС в стоимости услуг по проведению аттестации |
| 60 | 68, субсчет «Расчеты по налогу на доход с иностранных юридических лиц» | 58000 руб. ($12000\*29 руб) | Удержан налог на доход из суммы, причитающейся иностранной фирме; |
| 68, субсчет «Расчеты по налогу на доход с иностранных юридических лиц» | 52 | 58000 руб. ($12000\*29 руб) | Перечислен в бюджет налог на доход |
| 60 | 68, субсчет «Расчеты по НДС» | 58000 руб. ($12000\*29 руб) | Удержан НДС из доходов, полученных иностранным партнером |
| 60 | 52 | 232000 руб. (($12000-$2000 - $2000)\*29 руб) | Перечислены денежные средства в оплату услуг по проведению аттестации |
| 80 | 60 | 10000 руб. (($10000\*(29-28 руб.)) | Отражена курсовая разница |
| 68, субсчет «Расчет по НДС» | 51 | 60000 руб. ($2000\*30 руб.) | Перечислен налог на добавленную стоимость в бюджет |
| 80 | 68, субсчет «Расчет по НДС» | 2000 руб. ($2000 \* (30-29) руб.) | Отражена курсовая разница |
| 68, субсчет «Расчет по НДС» | 19 | 58000 руб. ($2000 \* 29 руб.) | Принят к зачету НДС, удержанный у иностранного партнера и перечисленный в бюджет |
| 19 | 60 | 2000 руб. (58000 – 56000) руб. | Отражена курсовая разница между начисленным НДС и принятым к зачету |

## Предоставление услуг по бронированию номеров

Большинство клиентов заранее (за несколько дней до приезда) обращаются в гостиницы с просьбой зарезервировать для них номер определенной категории на определенную дату.

Принять заказ на бронирование можно:

* по обычной связи (телефону, факсу, почте);
* через центральную систему бронирования.

В первом случае дежурный администратор, получил заявку по телефону, информирует клиента о наличии свободных номеров, стоимости проживания, условиях оплаты. По факсу приходят заявки, как правило, от юридических лиц, с которыми у гостиницы заключены долгосрочные контракты. В зависимости от наличия свободных мест гостиница резервирует или не резервирует номер и отправляет ответ на заявку, в котором подтверждает или не подтверждает номер бронирование.

Письменное подтверждение о бронировании должно обязательно содержать следующие реквизиты:

* дату заезда;
* имя гостя;
* срок и стоимость проживания;
* тип номера.

Большинство иностранных клиентов могут вообще не знать о том, гостиницы какого класса есть в том или ином российском городе. Поэтому все больше гостиниц с целью увеличения количества клиентов подключаются к международным системам бронирования. Международным системам бронирования.

Международная система бронирования – это информационная сеть, объединяющая отели разных стран. Владеют такими системами международные специализированные агентства и крупные авиакомпании.

Заключив договор с агентством (или авиакомпанией) – владельцем системы бронирования, гостиница получает возможность предоставлять услуги по бронированию номеров в автоматическом режиме. Для этого агентство устанавливает в гостинице необходимое компьютерное оборудование и подключает к его к своей информационной сети. С этого момента клиентами агентства могут получить всю информацию о гостинице и сразу и сразу же забронировать номер.

Существует два основных способа бронирования: гарантированное и негарантированное.

При негарантированном бронировании гостиница держит номер свободным для клиента лишь до определенного часа. В случае отказа от поселения клиент неустойку не уплачивает.

При гарантированном бронировании гостиница никому не сдает забронированные номер вплоть до установленной клиентом даты заезды. Клиент в свою очередь обязуется оплатить номер даже в случае, если он не будет заселяться, либо отменить бронирование до определенного дня и часа, установленных гостиницей.

Порядок отражения в бухгалтерском учете гостиницы операций по бронированию номера рассмотрим на условном примере.

### Пример 2

Гостиница «Лиман» получила от предприятия заявку на бронирование 100 номеров на одни сутки для участников симпозиума. Предприятие произвело 100% предоплату стоимости проживания участников симпозиума в размере 120 000 руб. ( в т.ч. НДС 20 000 руб.).

Получив аванс, гостиница в своем бухгалтерском учете делает следующие проводки:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Дебет | Кредит | Сумма | Содержание операции |
| 51 | 64 | 120 000 руб. | Предприятие оплатило стоимость брони |
| 64 | 68, субсчет «Расчеты по НДС» | 20 000 руб. | Начислен НДС с суммы поступившего аванса |

За неделю (этот срок был предусмотрен договором) до заезда предприятие уведомило гостиницу о том, что число участников уменьшилось и понадобятся не 100,а 80 номеров. Новая стоимость размещения участников симпозиума составила 96 000 руб. , в т.ч. НДС – 16 000 руб.. В бухгалтерском учете гостиницы были сделаны следующие проводки:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Дебет | Кредит | Сумма, руб. | Содержание операции |
| 62 | 46 | 96 000 | Отражена выручка о реализации гостиничных услуг |
| 64 | 62 | 96 000 | Частично зачтен полученный ранее аванс |
| 68, субсчет «Расчеты по НДС» | 64 | 20 000 | Восстановлен начисленный с аванса налог на добавленную стоимость |
| 46 | 68, субсчет «Расчеты по НДС» | 16 000 | Начислен налог на добавленную стоимость |
| 20 (26) | 67 | 2 000 ((96000 – 16000)\*2,5%) | Начислен налог на пользователей автодорог |
| 46 | 20 (26) | 2 000 | Списан на реализацию налог на пользователей автодорог |
| 46 | 80 | 78 000 (96 000 – 16000 – 2 000) | Сформирован финансовый результат |
| 80 | 68 | 1 200 ((96000-16000)\*1,5%) | Начислен налог на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы. |
| 64 | 51 | 24 000 (120000-96000) | Возвращена заказчику стоимость размещения 20 участников |

## Формирование стоимости проживания

На все услуги, предоставляемые гостиницами, включается в стоимость проживания. Некоторые дополнительные услуги, например, питание в номер, оплачиваются отдельно.

Постановлением Правительства РФ от 25 апреля 1997 г. №490 утверждены Правила предоставления гостиничных услуг в РФ (далее – Правила). Согласно этим Правилам, клиент вправе отказаться от дополнительных услуг.

Следует учесть, что одни и те же услуги для гостиницы одной категории являются дополнительными, а гостиницы другой категории обязаны их предоставлять, а следовательно, включать цену этих услуг в стоимость проживания.

Руководствоваться при этом следует ГОСТ Р 50645-94. Так, согласно этому ГОСТу, «пятизвездочные» гостиницы обязаны предусмотреть в каждом номере возможность приема основных телекомпаний мира. Следовательно, гостиница данной категории имеет право учесть оплату услуг спутникового телевидения при формировании стоимости проживания.

Возьмем другой пример. Гостиницы класса «» (три звезды) и выше, согласно ГОСТ Р 50645-94, должны иметь охраняемую автостоянку. Поэтому «двухзвездочная» гостиница может предложить своим гостям охрану автомобилей только в качестве дополнительной услуги, оплачиваемой отдельно.

Правилами установлен единый расчетный час, исходя из которого рассчитывается плата за проживание, - 12 часов дня по местному времени. Если гость поселился, например, в 3 часа ночи, то плата за проживание от 3 до 12 часов не взимается. Но если клиент сдал номер после 12 часов, он должен оплатить лишние часы. Для этого гостиница должна установить почасовой тариф.

Порядок расчета формирования стоимости проживания рассмотрим на примере.

### Пример 3

Гостиница «Факел» категории «» (три звезды) поселила 21 февраля в 8 часов клиента в номере «полулюкс». Клиент сдал номер 26 февраля в 17 часов. Согласно прейскуранту, стоимость суточного проживания в номере «полулюкс» составляет 1 000 руб. Почасовой тариф установлен в размере 45 руб. На время проживания в номере по просьбе клиента был установлен мини-сейф.

Клиент прожил в гостинице 5 полных суток ( с 12 часов 21 февраля до 12 часов 26 февраля). Плата за проживание с 8 до 12 часов в соответствии с Правилами не взимается. Плата за проживание с 12 до 17 часов 26 февраля насчитывается по часовому тарифу. Общая стоимость проживания составит:

(1000 руб.\*5 сут.) + 45 руб.\*(17-12ч)=5225 руб.

Наличие мини-сейфа в номерах класса «» (три звезды) ГОСТ Р 50645-94 не предусмотрено. Поэтому гостиница предоставила клиенту отдельный счет за пользование мини-сейфом – 500 руб.

Итого клиент внес в кассу гостиницы 5725 руб. (5225+500).

Следует отметить, что, согласно, Правилам, некоторые виды услуг гостиницы должны предоставлять своим клиентам бесплатно, например доставку корреспонденции в номер.

## Особенности организации расчетов с населением

### Прием иностранных гостей

Иностранцы, прибывающие на территорию России, обязаны зарегистрировать свой паспорт в органах внутренних дел. Делать это самостоятельно им не нужно – как правило, гостиница берет на себя обязательство по регистрации.

За регистрацию паспорта взимается пошлина в размере 20% МРОТ. Размещая иностранного гражданина, гостиница должна удержать с него пошлину и перечислить ее в местный бюджет. Данное требование установлено Законом РФ от 9 декабря 1991 г. «2005-1 «О государственной пошлине».

Сумму пошлины, взимаемой с иностранных граждан, гостиница перечисляет в местный бюджет 10-го числа каждого месяца (п. 59 Инструкции Госналогслужбы России от 15 мая 1996 г. №42). При этом в бухгалтерском учете гостиницы делаются следующие проводки

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Дебет** | **Кредит** | **Содержание операции** |
| **50** | 76, субсчет «Расчеты с местным бюджетом по государственной пошлине» | Приняты денежные средства в уплату государственной пошлины за регистрацию паспорта |
| **76, субсчет «Расчеты с местным бюджетом по государственной пошлине»** | 51 | Перечислена в местный бюджет сумма пошлины, удержанная с иностранного гостя |

## Использование бланков строгой отчетности

Согласно Постановлению Правительства РФ от 30 июля 1993 г №745 организации, использующие бланки строгой отчетности, утвержденные Минфином России, имеют право осуществлять денежные расчеты с населением, не применяя контрольно-кассовой машины

Гостиницы при расчетах с физическими лицами используют формы документов строгой отчетности, которые утверждены приказом Минфина России от 13 декабря 1993 г. №121. Согласно этому приказу, получая наличные деньги от граждан в уплату за проживание, гостиницы должны использовать бланки строгой отчетности по форме №3-Г «Счет». Счет выписывается в трех экземплярах. Первый экземпляр выдается гостю, а второй и третий экземпляры сдаются в бухгалтерию.

Возвращая деньги гостю, досрочно выезжающему из гостиницы, администратор заполняет «Квитанцию на возврат денег» (форма №8-Г). Квитанция заполняется в одном экземпляре и сдается в бухгалтерию вместе со счетом.

Гостиницы также используют бланк строгой отчетности «Квитанция на предоставление дополнительных платных услуг» (форма №12-Г).

# Бухгалтерский учет и налогообложение в кадровых агентствах

Сегодня предприятия все реже самостоятельно занимаются поиском и подбором новых сотрудников. Тем более что на некоторые должности подыскать нужного специалиста не всегда просто. Поэтому чаще всего юридические лица обращаются в кадровые агентства и поручают им найти кандидатов на замещение вакансий. В поисках нового места работы приходят в кадровые агентства и физические лица.

Бухгалтерский учет и налогообложение услуг по подбору персонала и трудоустройству имеет ряд особенностей, которые и будут рассмотрены в данной работе.

## Правовые основы деятельности кадровых агентств

Виды деятельности, для осуществления которых необходимо наличие лицензии, установлены Федеральным законом от 25 сентября 1998 года №158-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности" (далее – Закон №158-ФЗ).

Согласно статье 19 закона №158-ФЗ, требование получать лицензию для предприятий может быть установлено также иными Федеральными законами. Так, законом РФ от 19 апреля 1991 г. №1032-1 «О занятости населения» (далее – Закон №1032-1) определено, что лицензированию подлежит деятельность по оказанию гражданам услуг в содействии трудоустройств. Но получать лицензию, чтобы оказывать услуги по подбору персонала, данный закон не требует.

Поэтому бухгалтеру кадрового агентства важно понимать разницу между услугой по трудоустройству и услугой по подбору персонала. В обоих случаях агентство трудоустраивает граждан. Однако в первом случае заказчиком выступает гражданин, ищущий работу (апликант), во втором – предприятие-работодатель.

Порядок получения лицензии на оказание услуг по трудоустройству населения установлен постановлением Правительства РФ от 28 октября 1995 г. №1046. В соответствии с этим постановлением такая лицензия выдается органом исполнительной власти субъекта РФ и действительно только на территории данного региона. Если кадровое агентство собирается осуществлять свою деятельность также и на территории других регионов, оно должно зарегистрировать имеющуюся у него лицензию в органах исполнительной власти этих регионов.

*Постановление Правительства РФ и иные нормативные акты, регулирующие порядок лицензирования той или иной деятельности, применяются в части, не противоречащей ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности».*

За рассмотрение заявления о выдаче лицензии с предприятия взимается плата в размере 0,1 МРОТ. За выдачу лицензии взимается плата в размере 3 МРОТ.

Чтобы оказывать услуги по трудоустройству граждан РФ за рубежом, кадровое агентство должно получить отдельную лицензию (ст. 18 Закона №1032-1). Выдают такие лицензии Федеральная миграционная служба (ФМС) РФ и ее территориальные органы. Необходимо отметить, что данная лицензия необходима и в том, случае, если заказчиком выступает не гражданин, а иностранное предприятие.

Приказом ФМС РФ от 15 июля 1996 г. №57 утверждена Инструкция «О порядке осуществления контроля...» (зарегистрирована в Минюсте РФ 23 июля 1996 г., рег. №1131). В соответствии с данной Инструкцией территориальные органы ФМС РФ не реже 2-х раз в год проводят проверку предприятий, оказывающих услуги по трудоустройству граждан за рубежом. Если в ходе таких проверок будет обнаружено, что предприятие нарушает условия действия лицензии, то она может быть аннулирована. К числу таких нарушений, в частности, относятся:

* взимание денежных средств за предоставление бланков анкет;
* взимание предоплаты за оказание содействия в трудоустройстве до того, как гражданин заключит трудовой договор с иностранным работодателем;
* получение отчислений от заработной платы трудоустроенных за границей граждан;
* продажа адресов иностранных работодателей, посреднических организаций, государственных органов занятости зарубежных стран без предварительной проработки с ними вопроса о возможности трудоустройства российских граждан, без разъяснения действующего в стране работодателя порядка трудоустройства иностранных граждан и положений иммиграционного характера законодательства.

Порядок получения лицензии на осуществление деятельности, связанной с трудоустройством граждан РФ за рубежом, установлен постановлением Правительства РФ от 5 ноября 1995 г. №1095.

Лицензия на оказание услуг по трудоустройству граждан (и на территории РФ, и за рубежом) выдаются, как правило, сроком на 3 года. В соответствии с Положением по введению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (утверждено приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. №34н) стоимость этих лицензий должна учитываться на счете 04 «Нематериальные активы». В бухгалтерском учете кадрового агентства получение лицензии отражается следующими проводками:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Дебет | Кредит | Содержание проводимых операций |
| 08 | 76 | Расходы, связанные с получением лицензии на оказание услуг по трудоустройству граждан, включены в состав капитальных затрат |
| 04 | 08 | Затраты на получение лицензии учтены в составе нематериальных активов |

Затраты по приобретению лицензии списываются на издержки обращения ежемесячно, равными долями в течение срока действия лицензии:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Дебет | Кредит | Содержание проводимых операций |
| 20 | 05 | Произведены амортизационные отчисления за отчетный месяц |

## Расчеты с юридическими лицами

По договору на подбор персонала агентство обычно обязуется представить работодателю 3-5 кандидатов на определенную должность. Представителю организации-работодателя (как правило, это менеджер по персоналу) предлагается заполнить бланк заявки, где указываются требования, которым должен отвечать кандидат (пол, возраст, стаж, знание иностранных языков и т.д.). Обычно такая заявка оформляется как Приложение к договору.

Бухгалтеру кадрового агентства следует обратить внимание на то, как в договоре определен момент оказания услуг. Обычно в договоре указывается, что агентство считает свои обязательства выполненными с того момента, как работодатель утвердит представленного кандидата и согласует с ним сроки выхода на работу. В не которых случаях услуги считаются оказанными в момент выхода сотрудника на работу. Но зачастую предприятия оплачивают услуги агентства только после того, как сотрудник проработал в должности некоторое время. Исходя из этого, кадровым агентствам целесообразно предусмотреть в своей учетной политике метод определения выручки в целях налогообложения «по оплате». Этот способ является наиболее предпочтительным с точки зрения оптимизации налогообложения.

При этом методе начисление налога на добавленную стоимость отражается в бухгалтерском учете следующими проводками:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Дебет | Кредит | Содержание проводимых операций |
| 46 | 76, субсчет «Расчеты по неоплаченному НДС» | Учтен налог на добавленную стоимость по оказанным, но неоплаченным услугам |
| 76, субсчет «Расчеты по неоплаченному НДС» | 68, расчеты по НДС | Начислен НДС в бюджет по оказанным и оплаченным услугам |
|  |  |  |

Заключив договор с предприятием, кадровое агентство начинает поиск сотрудника. Основные расходы, которые при этом несет агентство, - плата за размещение информационных объявлений об имеющейся вакансии в СМИ. Агентство также имеют возможность разместить тексты с предложениями о трудоустройстве на специальных сайтах в Интернете. Важный вопрос – является ли подобное объявление материалами рекламного характера и облагается ли их стоимость налогом на рекламу?

Согласно ФЗ РФ от 18 июля 1995 г. №108-ФЗ «О рекламе», **реклама** – это информация о предприятии, которая призвана формировать или поддерживать интерес к этому предприятию и способствовать реализации его товаров, идей и начинаний. В объявлениях с предложением о трудоустройстве содержится информация об имеющейся вакансии (должность, оклад, профиль деятельности предприятия) и требования к кандидатам. Очевидно, что такое объявление является чисто информационным и не содержит материалов рекламного характера. Однако многие агентства публикуют такие объявления единым блоком, в котором также содержится информация для работодателей: расценки на подбор персонала, сроки оказания услуг и т.д. Очень часто после объявления о требуемых специалистах указываются номера телефонов с пометкой «Телефоны только для работодателей». Такие объявления могут быть квалифицированы налоговыми органами как рекламные. Поэтому рекомендуется кадровым агентствам требовать от печатных изданий 2 счета-фактуры: отдельно на объявления с предложениями о трудоустройстве, отдельно - на публикации с информацией для заказчика.

Порядок отражения в бухгалтерском учете кадрового агентства операций по подбору персонала, рассмотрим на условном примере:

### Пример 1

Кадровое агентство заключило договор с предприятием. Согласно заключенному договору, агентство должно подобрать для предприятия сотрудника на должность менеджера по закупкам. Стоимость услуг кадрового агентства составила 12 000 руб. (в т.ч. НДС – 2 000 руб.).

Агентство представило предприятию нескольких кандидатов, один из которых устроил работодателя. После того, как были согласованы сроки выхода специалиста на работу, стороны подписали акт выполненных работ. В этом же отчетном периоде на расчетный счет агентства поступили денежные средства на оплату услуг.

Расходы агентства по публикации в специализированных печатных изданиях объявлений о наличии вакансии составили 3 500 руб. В целях упрощения примера прочие факторы хозяйственной деятельности кадрового агентства не рассматриваются.

Согласно принятой учетной политике, кадровое агентство определяет выручку в целях налогообложения «по оплате».

В бухгалтерском учете кадрового агентства должны быть сделаны следующие проводки:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Дебет** | **Кредит** | **Сумма, руб.** | **Содержание операции** |
| **20** | 60 | 3500 | Отражены расходы по поиску специалиста |
| **62** | 46 | 12000 | Между агентством и предприятием подписан акт выполненных работ после утверждения одного из представленных кандидатов в должности |
| **46** | 76, субсчет «Расчеты по неоплаченному НДС» | 2000 | Учтен НДС |
| **51** | 62 | 12000 | Поступили денежные средства от заказчика |
| **76, субсчет «Расчеты по неоплаченному НДС»** | 68, субсчет «Расчеты по НДС» | 2000 | Начислен НДС к уплате в бюджет |
| **20** | 67 | 2500  ((12000-2000)\*2,5%) | Начислен налог на пользователей автодорог |
| **46** | 20 | 250 | Списан на реализацию налог на пользователей автодорог |
| **46** | 20 | 3500 | Списаны на реализацию расходы по поиску специалиста |
| **46** | 80 | 6250 (12000-2000-250-3500) | Сформирован финансовый результат |
| **80** | 68 | 150  ((12000-2000)\*1,5%) | Начислен налог на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы |
|  |  |  |  |

Стоимость услуг, средств массовой информации (за исключением рекламного и эротического характера) по размещению объявлений освобождена от НДС

Иногда заказчики отказываются от услуг кадрового агентства. Происходит это по разным причинам. Либо потому, что ни один из представленных кандидатов, не устроил работодателя, либо работодатель самостоятельно решил все свои кадровые проблемы. При этом часто договором не предусматривается возмещение расходов агентства по поиску специалистов, если ни один из них не был принят на работу. Как отразить в бухгалтерском учете кадрового агентства затраты на выполнение такого договора?

Ответ на этот вопрос, прежде всего, зависит от того, связаны ли произведенные расходы с исполнением данного конкретного заказа. Например, кадровое агентство может иметь постоянный договор с газетой, и размещать в этой газете объявления о поиске специалистов. Газетная площадь, предоставляемая агентством постоянна, она не может быть увеличена или уменьшена в разных номерах издания. Соответственно, оплата за публикацию объявлений не зависит от количества заказов, исполняемых в текущем периоде. Такие платежи включаются в себестоимость услуг агентства, независимо от того, били или не были закрыты вакансии, информация о которых была опубликована.

Но возможна и другая ситуация: кадровое агентство оплачивает услуги печатного издания в зависимости от площади, которую занимает объявления в каждом конкретном номере. Такие расходы непосредственно связаны с исполнением заказов работодателя и списываются на реализацию только после подписания акта выполненных работ.

Согласно Положению о составе затрат, расходы по аннулированным производственным заказам, а также расходы на производство, не давшее продукции, включается в состав внереализационных расходов предприятия и уменьшают его налогооблагаемую прибыль. НДС, уплаченный поставщикам в составе таких расходов (такая ситуация может возникнуть, например, при публикации объявлений в чисто рекламном издании) также включаются в состав внереализационных расходов. Это вызвано тем, что, согласно Закону РФ от 6 декабря 1991 г. №1992-1 «О налоге на добавленную стоимость» к зачету из бюджета принимается НДС по оплаченным товарам (работам, услугам), стоимость которых относится на издержки производства и обращения.

Перечень затрат, включаемых в состав внереализационных расходов предприятия, приведен в п. 15 Положения о составе затрат.

### Пример 2

Кадровое агентство заключило договор с предприятием на подбор персонала. Агентство представило предприятию несколько кандидатов, ни один из которых не устроил заказчика, предприятие отказалось от услуг агентства.

При поиске специалистов агентство публиковало объявления о вакансиях в печатном издании рекламного характера. Расходы по публикации этих объявлений составили 3600 руб. (в т.ч. НДС – 600 руб.).

В бухгалтерском учете агентства указанные операции должны быть отражены следующими проводками:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Дебет** | **Кредит** | **Сумма, руб.** | **Содержание хозяйственной операции** |
| **20** | 60 | 3000 | Расходы на публикацию объявлений включены в себестоимость услуг |
| **19** | 60 | 600 | Учтен НДС |
| **60** | 51 | 3600 | Оплачены услуги издания |
| **68, субсчет «Расчеты по НДС»** | 19 | 600 | Принят к зачету НДС |

После того, как заказчик отказался от услуг агентства, расходы на публикацию объявлений должны быть включены в состав внереализационных расходов:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Дебет** | **Кредит** | **Сумма, руб.** | **Содержание хозяйственной операции** |
| **80** | 20 | 3000 | Затраты по поиску специалиста отнесены к внереализационным расходам |
| **68, субсчет «Расчеты по НДС»** | 19 | 600 | Сторнирована сумма НДС |
| **80** | 19 | 600 | НДС, уплаченный изданию, включен в состав внереализационных расходов |

Возможна ситуация, при которой НДС принимается к зачету из бюджета в одном налоговом периоде, а включается в состав внереализационных расходов уже в другом налоговом периоде.

НДС восстанавливается не потому, что агентство допустило ошибку, а из-за того, что изменилась сущность хозяйственной операции. Поэтому агентству не нужно составлять уточненную налоговую декларацию по НДС.

В условиях жесткой конкуренции многие агентства стараются привлечь заказчиков-работодателей льготными условиями оплаты услуг по подбору кадров и предоставлению гарантий. В договоре отдельно оговаривается, что, если подобранный кандидат увольняется (или его увольняют) в течение какого-то определенного срока, агентство обязуется бесплатно подобрать еще одного кандидата на эту же должность. Расходы, связанные с повторным подбором специалиста, в этом случае в полной мере включаются агентством в издержки производства и обращение в том отчетном периоде, когда они были произведены.

Бывают ситуации, когда кадровое агентство обязуется в случае увольнения работника в течение испытательного срока (обычно он не превышает 3-х месяцев), возвратить часть полученного вознаграждения.

Период временной нетрудоспособности и другие периоды, когда работник отсутствовал на работе по уважительным причинам, в испытательный срок не засчитываются.

### Пример 3

Цифры примера условные.

Кадровое агентство подобрало для предприятия специалиста на должность начальник отдела продаж. Специалист был принят на работу, организация оплатила услуги агентства, стоимость которых составила 9600 руб. (в т.ч. НДС – 1600 руб.).

Принятый на работу специалист не прошел испытательный срок и был уволен. В соответствии с заключенным договором, агентство вернуло заказчику 50% от суммы вознаграждения. В целях упрощения примера прочие факторы хозяйственной деятельности агентства не рассматриваются.

Согласно принятой учетной политике, кадровое агентство определяет выручку в целях налогообложения «по отгрузке». В бухгалтерском учете кадрового агентства были сделаны следующие проводки:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Дебет** | **Кредит** | **Сумма** | **Содержание хозяйственной операции** |
| **62** | 46 | 9600 | Отражена выручка от реализации услуг по подбору специалиста на должность начальника отдела продаж |
| **46** | 68, субсчет «Расчеты по НДС» | 1600 | Начислен НДС |
| **20** | 67 | 200  ((9600-1600)\*2,5%) | Начислен налог на пользователей автодорог |
| **46** | 20 | 200 | Списан на реализацию налог на пользователей автодорог |
| **46** | 80 | 7800  (9600-1600-200) | Сформирован финансовый результат |
| **80** | 68 | 120  ((9600-1600)\*1,5%) | Начислен налог на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы |
| **51** | 62 | 9600 | Поступили денежные средства в оплату оказанных услуг |

Агентство получило письмо, в котором заказчик сообщил об увольнении подобранного специалиста и потребовал вернуть 50% суммы вознаграждения. В учете кадрового агентства делаются сторнировочные проводки:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Дебет** | **Кредит** | **Сумма** | **Содержание хозяйственной операции** |
| **62** | 46 | 4800  (9600\*50%) | Подписан акт, в котором зафиксирован факт увольнения сотрудника |
| **46** | 68, субсчет «Расчеты по НДС» | 800  (4800\*20%/120%) | Сторнированная сумма НДС в части, приходящейся на возвращенную сумму |
| **20** | 67 | 100  ((4800-800)\*2,5%) | Уменьшена начисленная в бюджет сумма налога на пользователей автодорог |
| **46** | 20 | 100 | Сторнировано списание на реализацию налога на пользователей автодорог |
| **46** | 80 | 3900  (4800-800-100) | Уменьшен финансовый результат от реализации услуг по подбору персонала |
| **80** | 68 | 60  ((4800-800)\*1,5%) | Уменьшен начисленный в бюджет налог на содержание жилищного фонда и социально-культурной сферы |
| **62** | 51 | 4800 | Возвращены заказчику 50% полученных средств |

На практике рассмотрим такой способ сотрудничества кадровых агентств и специализированных газет и журналов, как обмен услугами. Печатные издания публикуют информационные объявления агентств с предложениями о трудоустройстве, материалы рекламного характера. А кадровые агентства подбирают персонал для этих организаций.

### Пример 4

Цифры примера условные.

Кадровое агентство заключило договор с еженедельным специализированным журналом. Согласно заключенному договору агентство подобрало для издания сотрудника на должность менеджера по рекламе. Стоимость услуг кадрового агентства составила 30 000 руб. (в т.ч. НДС 5000 руб.).

Журнал оплатил услуги по подбору персонала тем, что разместил информационное объявление агентства.

Кадровое агентство определяет выручку в целях налогообложения «по оплате».

В целях упрощения примера другие факторы хозяйственной деятельности кадрового агентства не рассматриваются.

В бухгалтерском учете кадрового агентства должны быть сделаны следующие проводки:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Дебет** | **Кредит** | **Сумма, руб.** | **Содержание хозяйственной операции** |
| **62** | 46 | 30 000 | Подписан акт выполненных работ по подбору сотрудника на должность менеджера по рекламе |
| **46** | 76, субсчет «Расчеты по неоплаченному НДС» | 5 000 | Учтен НДС |

Стоимость услуг по размещению объявлений в изданиях нерекламного характера НДС не облагаются. Поэтому кадровое агентство относит на издержки производства и обращения всю сумму договора. В бухгалтерском учете делаются проводки:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Дебет** | **Кредит** | **Сумма, руб.** | **Содержание хозяйственной операции** |
| **20** | 60 | 30 000 | Подписан акт выполненных работ, которым подтвержден факт публикации, которым подтвержден акт публикации информационных объявлений |
|  |  |  |  |

Примечание: журнал разместил объявления о поиске специалистов, которых агентство подбирает для своих заказчиков. Стоимость размещения этих объявлений учитывается по дебету счета 20 «Основное производство» и списывается на реализацию по мере того, как агентство подписывает с заказчиками акты выполненных работ.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Дебет** | **Кредит** | **Сумма, руб.** | **Содержание хозяйственной операции** |
| **60** | 62 | 30 000 | Произведен зачет взаимных задолженностей с журналом |
| **76, субсчет «Расчеты по неоплаченном НДС»** | 68, субсчет «Расчеты по НДС» | 5 000 | Начислен НДС к уплате в бюджет |
| **20** | 67 | 625  ((30000-5000)\*2,5%) | Начислен налог на пользователей автодорог |
| **46** | 20 | 625 | Списан на реализацию налог на пользователей автодорог |
| **46** | 80 | 24375  (30000-5000-625) | Сформирован финансовый результат |
| **80** | 68 | 375  (30000-5000)\*1,5% | Начислен налог на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы |
|  |  |  |  |

Метод определения выручки в целях налогообложения утверждается приказом по учетной политике предприятия.

## Аутплейсмент (трудоустройство сокращаемого персонала)

Спрос на эту услугу появился в России сравнительно недавно. После кризиса 1998 г. многие крупные предприятия, вынужденные сокращать персонал, обращались в кадровые агентства с просьбой помочь трудоустроить своих сотрудников. В настоящее время многие кадровые агентства в своих рекламных объявлениях обязательно указывают аутплейсмент как один из видов предоставляемых услуг.

Стоимость этой услуги на порядок ниже, чем плата за подбор персонала, ведь аутплейсмент не предполагают, что специалист должен быть обязательно устроен. Обычно кадровое агентство берет на себя обязательства проконсультировать сотрудника, составить резюме и направить н собеседование на несколько предприятий, нуждающихся в специалистах данного профиля. Иногда по желанию заказчика в договоре указываются конкретные сроки проведения аутплейсмента. Например, агентство обязуется в течение 2-х месяцев предложить сотруднику 3 вакантных места с определенным уровнем оплаты труда.

Услуги по аутплейсменту обычно оплачиваются предварительно, денежные средства, проступившие на расчетный счет агентства, должны учитываться как авансы до того момента, как будет подписан акт выполненных работ. Естественно, что с поступивших сумм должен быть начислен НДС. После того, как агентство выполнило обязательство, взятые на себя по условиям договора на аутплейсмент, должен быть подписан акт выполненных работ и начислены прочие налоги.

## Расчеты с физическими лицами

Кадровое агентство оказывает платные услуги и физическим лицам. Эти услуги можно разделить на две основные группы:

1. Трудоустройство граждан.
2. Вспомогательные услуги: составление резюме, консультация, психологическое тестирование и т.п.

С гражданином, обратившимся в кадровое агентство с просьбой о трудоустройстве, заключается договор о возмездном оказании услуг. В договоре указываются основные требования клиента к месту предполагаемой работы. На предприятии какой отрасли он хотел бы работать, на какой должности, какой уровень оплаты труда его устраивает и т.д. Затем клиента направляют на предприятие, где имеются вакансии, соответствующие его требованиям. Если собеседование проходит успешно и данное физическое лицо принимают на работу, оно выплачивает агентству определенную договором сумму вознаграждения.

*Отношения сторон по договору возмездного оказания услуг регулируются положениями гл. 39 ГК РФ.*

Очень часто кадровые агентства требуют, чтобы клиент внес какую-то сумму в виде залога прежде, чем попадет на собеседование с работодателем. Как правило, сумма залог составляет 50 – 70 % от суммы вознаграждения. Но денежные средства не могут быть предметом залога. Такое решение вынес Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ в своем постановлении от 2 июля 1996 г. №7965/96. Если же с клиента все-таки были удержаны какие-то деньги до его трудоустройства, то бухгалтерия агентства должна отразить в учете эту сумму как аванс и начислить НДС.

Стоимость услуг по трудоустройству населения облагается налогом с продаж. Но действующее законодательство не требует начислять налог с продаж с сумм поступившей предоплаты, поэтому с сумм аванса кадровые агентства начислять налог с продаж не должны.

*Перечень товаров (работ, услуг и т.д.), облагаемых налогом с продаж, устанавливается законодательными актами субъектов федерации.*

### Пример 5

Кадровое агентство трудоустроило своего клиента. Стоимость услуг агентства составила 14 000 руб. (без учета налога с продаж).

Перед тем, как пойти на собеседование, клиент внес в кассу агентства аванс в размере 50% от суммы договора. Оставшуюся часть средств клиент внес в соответствии у условиями договора через месяц после выхода на работу.

Предположим, что в регионе введен налог с продаж, ставка которого составляет 4 %.

Согласно принятой учетной политике, кадровое агентство определяет выручку в целях налогообложения «по отгрузке».

В целях упрощения примера другие факторы хозяйственной деятельности кадрового агентства не рассматриваются.

В бухгалтерском учете кадрового агентства будут сделаны следующие проводки:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Дебет** | **Кредит** | **Сумма, руб.** | **Содержание хозяйственной операции** |
| **50** | 64 | 7280 (7000+7000\*4%) | Внесен авансовый платеж в кассу агентства с учетом налога с продаж. |
| **64** | 68 субсчет «Расчеты по НДС» | 1167  (7000\* 16,67%) | Начислен НДС с суммы полученного аванса |
| **62** | 46 | 14560 (14000+ 14000\*4%) | Подписан акт выполненных работ с клиентом |
| **64** | 62 | 7280 | Зачтена сумма полученного ранее аванса |
| 68, субсчет «Расчеты по НДС» | 64 | 1167 | Восстановлен НДС с суммы полученного ранее аванса |
| 46 | 68 субсчет «Расчеты по НДС» | 2334  (14000\* 16,67%) | Начислен НДС к уплате в бюджет |
| 46 | 68 субсчет «Расчеты по налогу с продаж» | 560  (14000\*4%) | Начислен налог с продаж |
| 20 | 67 | 291,65  ((14560-560-2334)\*2,5%) | Начислен налог на пользователей автодорог |
| 46 | 20 | 291,65 | Списан на реализацию налог на пользователей автодорог |
| 46 | 80 | 11374,35  (14560-560-2334-291,65) | Сформирован финансовый результат |
| 80 | 68 | 175  ((14560-560-2334)\*1,5) | Начислен налог на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы |
| 50 | 62 | 7280  (7000 + 7000\*4%) | Клиент внес в кассу агентства оставшуюся часть средств с учетом налога с продаж |

Если услуга оказывается физическому лицу, то, согласно ст. 783 ГК РФ, к отношениям по такому договору применяются законы о защите прав потребителей и изданные в соответствии с этими законами иные правовые акты. Следовательно, при оказании услуг населению кадровое агентство обязано выполнять требования законодательства о защите прав потребителей.

Следует особо сказать о применение ККМ. Не многие кадровые агентства, получая денежные средства от граждан, используют ККМ. Между тем, согласно ст.1. Закона РФ от 18 июня 1993 г. №5215-01 «О применении контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением», при расчетах с физическими лицами наличными деньгами организации обязаны применять ККМ.

Постановлением Правительства РФ от 30 июля 1993 г. №745 установлен перечень предприятий, которые могут осуществлять расчеты с населением без применения ККМ. Но кадровые агентства в этот перечень не входят.

Не использовать ККМ предприятия могут в том случае, если они используют бланки строгой отчетности установленной формы. Но для услуг по трудоустройству граждан форма бланка строгой отчетности Минфином РФ не разработана (!). Таким образом, оказывая платные услуги физическим лицам, кадровые агентства должны использовать ККМ.

Наличная выручка может расходоваться на нужды агентства, если это разрешено его обслуживающим банком. При этом бухгалтерия предприятия должна соблюдать установленный банком лимит остатка наличных денег в кассе. Если же предприятие не получило такого разрешения, выручка в тот же день должна быть сдана в банк.

# Бухгалтерский учёт и налогообложение рекламных агентств.

Сегодня уже никто не сомневается в том, что одним из самых действенных инструментов по продвижению товаров (работ, услуг) на рынке является реклама. Поэтому расходы на неё предприятия планируют заранее и, как правило, включают в свой бизнес-план. Провести рекламные мероприятия предприятия могут самостоятельно, силами своих специалистов. Но чаще всего для этого привлекаются рекламные агентства.

## Внешнеэкономическая деятельность рекламных агентств

Согласно закону РФ от 6 декабря 1991 года №1995-1 «О налоге на добавленную стоимость» (далее – Закон № 1992-1), НДС облагаются только те товары (работы, услуги), местом реализации которых является территория Российской Федерации. Если рекламное агентство оказало услуги за пределами Российской Федерации, начислять и уплачивать в бюджет НДС со стоимости этих услуг не нужно.

Как определить место реализации рекламных услуг, установлено статьёй 4 Закона № 1992-1. Если агентство оказывает услуги иностранному предприятию, не зарегистрированному в России в качестве налогоплательщика, местом оказания этих услуг является место экономической деятельности данного предприятия.

В Законе №1992-1 не говорится, что следует понимать под местом экономической деятельности предприятия. Тем не менее налоговые органы часто требуют от рекламных агентств исчислять НДС со стоимости услуг, оказанных иностранным клиентам. Это требование они обосновывают тем, что, рекламируя свою продукцию, иностранная фирма стремится увеличить обороты по её реализации в России, а, следовательно, преследует определённые экономические цели на территории нашей страны.

С многих точек зрения такая позиция не совсем верна. Утверждать, что зарубежное предприятие ведёт экономическую деятельность в России, можно лишь в том случае, если это предприятие занимается реализацией рекламируемых товаров на таможенной территории Российской Федерации. Если же право собственности на товары перешло от рекламодателя к его дилерам (или иным сторонним организациям) за пределами России, то местом его экономической деятельности является территория иностранного государства. Следовательно, услуги по рекламе этих товаров облагаться НДС не должны.

Реализацией товаров признается переход права собственности на эти товары от одного лица к другому.

### Пример 1

Цифры примера условные

Рекламное агентство получило заказ от иностранного предприятия на проведение в России рекламной компании. Согласно заключенному договору, агентство организовало показ роликов, рекламирующих йогурты, в 5-ти регионах России на местных телевизионных каналах.

Иностранное предприятие – заказчик - не зарегистрировано в России как налогоплательщик и не занимается на территории России реализацией рекламируемых сортов йогурта.

Стоимость услуг рекламного агентства составила 10 тыс.$.

Установленный Центральным банком РФ курс $ США составлял:

* на дату поступления средств от иностранного партнера на транзитный счет и их перевода на текущий валютный счет – 29,00 руб.;
* на дату подписания акта выполненных работ – 30,00 руб.

Рекламное агентство определяет выручку в целях налогообложения «по отгрузке».

В целях упрощения примера прочие факты хозяйственной деятельности рекламного агентства не рассматриваются.

Зачисление выручки от экспорта услуг на иной счет, чем транзитный валютный счет экспортера в уполномоченном банке, допускается только с разрешения Центрального банка РФ.

В бухгалтерском учете агентства были сделаны следующие проводки:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Дебет** | **Кредит** | **Содержание хозяйственной операции** |
| **52 субсчет «Транзитный счет»** | 64 | 290 000 руб. (10000 USDx29/USD) – получено 100- процентная предоплата услуг по размещению рекламы от иностранного заказчика; |
| **57** | 52 субсчет «Транзитный счет» | 217500 руб. (7500 USDx29руб./US)- направленно на продажу 75 процентов поступивших валютных средств. |

Предположим, что валюта была продана по биржевому курсу, который составил 27 руб./USD. В бухгалтерском учете рекламного агентства будут сделаны следующие проводки:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Дебет** | **Кредит** | **Содержание хозяйственной операции** |
| **51** | 48 | 202500 руб. (7500 USD x 27руб./USD) – денежные средства от продажи валюты зачислены на расчетный счет; |
| **48** | 57 | 217500 руб. – списана проданная валюта; |
| **80** | 48 | 15000 руб. (217500-202500)- отражен убыток от продажи валюты (указанная сумма налогооблагаемую прибыль рекламного агентства не уменьшает); |
| **62** | 46 | 300000 руб. (10000 USD x 30 руб./USD)- подписан акт выполненных работ с иностранным партнером. |

Согласно Инструкции Госналогслужбы России от 15 мая 1995г. №30 «О порядке исчисления и уплаты налогов, поступающих в дорожные фонды», выручка от реализации услуг, полученная в иностранной валюте, для целей исчисления налога на пользователей автодорог пересчитывается в рубли по курсу, установленному Центральным банком РФ на дату оплаты таких услуг.

В бухгалтерском учете рекламного агентства делаются следующие проводки:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Дебет** | **Кредит** | **Содержание хозяйственной операции** |
| **20 (26)** | 67 | 7250 руб. (290000руб. x2,5%)- начислен налог на пользователей автодорог; |
| **46** | 20(26) | 7250 руб. – списан на реализацию налог на пользователей автодорог; |
| **46** | 80 | 292750 руб. (300000- 7250)- сформирован финансовый результат от реализации рекламных услуг; |
| **80** | 68 | 4350 руб. (290000 руб. х 1,5%) – начислен налог на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы; |
| **64** | 62 | 290000руб. – зачтен полученный раннее аванс. |

За время, прошедшее с момента получения денежных средств до даты подписания акта выполненных работ, курс доллара США изменился. Поэтому у рекламного агентства образовалась курсовая разница. В соответствии с требованием Положения по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2000) организация должна учесть курсовую разницу по дебету счета 80 «Прибыли и убытки»:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Дебет** | **Кредит** | **Содержание хозяйственной операции** |
| **80** | 62 | 10000 руб. (10000 USD x (30руб./USD-29руб./USD)) – отражена отрицательная курсовая разница. |

Рекламные агентства оказывают услуги и тем российским предприятиям, которые нуждаются в рекламе своих товаров за рубежом. При этом российское агентство часто выступает как посредник между предприятием-рекламодателем и зарубежным рекламным агентством. Имеет ли право российское рекламное агентство получать от своего клиента валютные денежные средства для оплаты услуг зарубежной фирмы? Ведь и агентство, и рекламодатель – российские предприятия, а расчёты в иностранной валюте между российскими предприятиями запрещены.

Приказом Центрального банка РФ от 29 июня 1992 г. № 02-104А утверждена Инструкция «О порядке обязательной продажи предприятиями, объединениями, организациями части валютной выручки через уполномоченные банки и проведения операций на внутреннем валютном рынке Российской Федерации».

Согласно этой Инструкции, посреднические организации имеют право принимать от российских предприятий суммы в иностранной валюте для оплаты внешнеторговых договоров. При этом под посредническими организациями понимаются российские юридические лица, действующие на основании заключенных ими договоров комиссии (агентских договоров с элементами договора комиссии).

*Отношения сторон по договору комиссии регулируются положениями главы 51 Гражданского кодекса РФ.*

Покупателем рекламных услуг в описанной ситуации является российское предприятие. Следовательно, стоимость услуг иностранной фирмы (которая непосредственно оказывает рекламные услуги за рубежом) облагается налогом на добавленную стоимость. Если иностранная фирма не зарегистрирована на территории Российской Федерации в качестве налогоплательщика, её российский партнёр выступает по отношению к ней в качестве налогового агента. Кто должен удержать НДС из дохода иностранной организации и перечислить в бюджет – рекламодатель или рекламное агентство?

В данной ситуации обязанности налогового агента должны быть возложены на комиссионера (рекламное агентство). Согласно статье 24 Налогового кодекса РФ, налоговые агенты удерживают налоги из средств, выплачиваемых налогоплательщикам. Поскольку денежные средства налогоплательщику (иностранной организации) перечисляет рекламное агентство, то именно оно и должно удерживать и перечислить в бюджет НДС. Российскому предприятию- рекламодателю агентство должно предоставить счет-фактуру и копию платёжного поручения об уплате НДС в бюджет с пометкой банка. На основании этих документов рекламодатель может принять налог на добавленную стоимость к зачету. НДС принимается к зачету только по тем услугам, стоимость которых относится на издержки производства и обращения.

Закон РФ от 27 декабря 1991г. № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций» особого порядка для определения места рекламных услуг не устанавливается. Поэтому, определяя, на территории, какой страны иностранное предприятие реализовало рекламные услуги, необходимо учитывать место фактического предоставления этих услуг. Так как услуги оказываются за пределами Российской Федерации, то их стоимость налогом на доход не облагается.

### Пример 2

Цифры примера условные.

Рекламное агентство заключило договор комиссии с российским предприятием. Согласно заключенному договору, агентство (комиссионер) обязалось организовать в Испании рекламную компанию продукции, выпускаемой российским предприятием (комитентом). Сумма комиссионного вознаграждения составила 24000 руб. (в том числе НДС – 4000 руб.).

Исполняя свои обязанности, комиссионер заключил договор с испанским рекламным агентством, которое взяло на себя обязательство организовать рекламную компанию в соответствии с требованиями предприятия – производителя. Стоимость услуг испанской фирмы составила 12000 долларов США.

Для простоты примера предположим, что курс доллара США, установленный Центральным банком РФ, не менялся и составляет 30 руб.

Сумма НДС в стоимости услуг иностранной фирмы составит:

12000 USD x 20%: 120% = 2000 USD

Сумма, причитающаяся испанской фирме после удержания НДС, составит:

12000 USD – 2000 USD = 10000 USD.

В бухгалтерском учете рекламного агентства будут сделаны следующие проводки:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Дебет** | **Кредит** | **Содержание хозяйственной операции** |
| **76 субсчет «расчеты с комитентом»** | 60 | 300000 руб. (10000 USD x 30 руб./USD) – подписан акт выполненных работ с испанским агентством; |
| **76 субсчет «Расчеты с комитентом»** | 60 | 60000 руб. (2000 USD x 30 руб./ USD) – учтен НДС в стоимости услуг испанского агентства; |
| **52** | 76 субсчет «Расчеты с комитентом» | 360000 руб. (12000 USD x 30руб./ USD) – получены денежные средства для оплаты услуг испанской фирмы; |
| **60** | 68 субсчет «Расчеты по НДС» | 60000 руб. (2000 USD x 30 руб. / USD) – удержан налог на добавленную стоимость из выручки испанской фирмы; |
| 60 | 52 | 300000 руб. (10000 USD x 30 руб./ USD) – перечислены денежные средства испанской фирме; |
| **68 субсчет «Расчеты по НДС»** | 51 | 60000 руб. (2000 USD x 30 руб. / USD) – перечислен налог на добавленную стоимость в бюджет; |
| **76 субсчет «Расчеты с комитентом»** | 46 | 24000 руб.- начислено комиссионное вознаграждение; |
| **46** | 68 субсчет «Расчеты по НДС» | 4000 руб. – начислен налог на добавленную стоимость с суммы комиссионного вознаграждения; |
| **26 (20)** | 67 | 500 руб. (20000 руб. х 2,5%) – начислен налог на пользователей автодорог; |
| **46** | 26 (20) | 500 руб. – списан на реализацию налог на пользователей автодорог; |
| 46 | 80 | 19500 руб. (24000 – 4000 - 500) – сформирован финансовый результат от реализации посреднических услуг; |
| 80 | 68 | 300 руб. (20000 руб. х 1,5 % ) – начислен налог на содержание жилищного фонда и объектов социально- культурной сферы. |

## Налог на рекламу

Согласно Закону РФ от 27 декабря 1991г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (далее - Закон № 2118-1), плательщиком налога на рекламу являются предприятия, рекламирующие свою продукцию. Однако в ряде регионов законодательными актами местных органов власти обязанность по уплате налога на рекламу возложена на рекламные агентства, которые должны удержать сумму налога у рекламодателя и перечислить её в бюджет. И хотя данное требование противоречит Закону № 2118-1, чтобы осуществлять свою деятельность, рекламные агентства вынуждены выполнять требования властей. Публиковать рекламные объявления до того, как налог на рекламу уплачен, запрещено во многих регионах.

Рассмотрим на условном примере, как отразить в бухгалтерском учете агентства удержание и уплату налога на рекламу.

### Пример 3

Рекламное агентство заключило договор комиссии с газетой. Согласно договору, агентство (комиссионер) обязуется искать и привлекать заказы на размещение рекламных объявлений в этой газете. Стоимость услуг агентства определена в размере 10 % от средств, полученных от рекламодателей.

Газета имеет право на льготу по налогу на добавленную стоимость.

Стоимость услуг средств массовой информации (за исключением изданий рекламного и эротического характера) освобождена от налога на добавленную стоимость.

В агентство обратилось предприятие с просьбой разместить его рекламу в данной газете. Стоимость размещения рекламного объявления 17000 руб.

В целях упрощения примера прочие факторы хозяйственной деятельности рекламного агентства не рассматриваются.

Предположим, что законодательным актом местного органа власти обязанность по уплате налога на рекламу возложено на рекламное агентство. Ставка налога на рекламу составляет 4 %. Определим сумму налога на рекламу, которую агентство должно уплатить в бюджет:

**17000 руб. х 4 % =680 руб.**

К счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами » рекламное агентство открыло следующие субсчета:

76-1 «Расчеты с газетой»;

76-2 «Расчеты с рекламодателем».

Указанные хозяйственные операции были отражены в бухгалтерском учете рекламного агентства следующими проводками:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Дебет** | **Кредит** | **Содержание хозяйственной операции** |
| **51** | 76-2 | 17680 руб. – получены денежные средства от предприятия - заказчика; |
| **76-2** | 64 | 17000 руб. – отражен аванс в сумме поступивших денежных средств; |
| **64** | 76-1 | 17000 руб. – отражена задолженность газеты перед рекламодателем; |
| **76-2** | 68 субсчет «Расчеты по налогу на рекламу за рекламодателей» | 680 руб. (17000 руб. х 4 %) – начислен налог на рекламу; |
| **68 субсчет «Расчеты по налогу на рекламу»** | 51 | 680 руб. – перечислен налог на рекламу в бюджет; |
| **76- 1** | 46 | 1700 руб. – начислено комиссионное вознаграждение; |
| **46** | 68 субсчет «Расчеты по НДС» | 283 руб. 33 коп. (1700 руб. х 20 % : 120 %) – начислен налог на добавленную стоимость с суммы комиссионного вознаграждения; |
| **26 (20)** | 67 | 35 руб. 42 коп. ((1700 руб. – 283,33 руб.) х 2,5 %) – начислен налог на пользователей автодорог; |
| **46** | 26 (20) | 35 руб. 42 коп. – списан на реализацию налог на пользователей автодорог; |
| **46** | 80 | 1381 руб. 25 коп. (1700- 283,33 – 35,42) – сформирован финансовый результат от реализации посреднических услуг; |
| **80** | 68 | 21 руб. 25 коп. ((1700 руб. – 283,33 руб.)х 1,5 %) – начислен налог на содержание жилищного фонда и объектов социально- культурной сферы; |
| **76-1** | 51 | 15300 руб. – перечислены денежные средства газеты (за вычетом налога на рекламу и комиссионного вознаграждения). |
|  |  |  |

Примечание:

*Максимальная ставка налога на рекламу составляет 5 процентов.*

В бухгалтерском учете рекламодателя налога на рекламу будет отражено следующими проводками:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Дебет** | **Кредит** | **Содержание хозяйственной операции** |
| **80** | 76 субсчет «Расчеты с рекламным агентством по налогу на рекламу» | 680 руб. – начислен налог на рекламу; |
| **76 субсчет «Расчеты с рекламным агентством по налогу на рекламу»** | 51 | 680 руб. – перечислен налог на рекламу. |

## 

## Наружная реклама

Многие агентства специализируются на наружной рекламе. Этот вид услуг особенно популярен в крупных городах – на специальных стендах, установленных в оживленных местах, размещаются щиты с рекламой предприятий.

Чтобы устанавливать стенды, рекламные агентства заключают договор с органами местного самоуправления о праве пользования земельным участком.

Такое право является нематериальным активом, и рекламные агентства отражают его стоимость на счете 04 «Нематериальные активы». При этом в бухгалтерском учете рекламного агентства делаются следующие проводки:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Дебет** | **Кредит** | **Содержание хозяйственной операции** |
| **08** | 76 | Учтены в составе капитальных вложений расходы на приобретение права пользования земельным участком; |
| **19** | 76 | Учтен налог на добавленную стоимость; |
| **04** | 08 | Оприходовано право пользования земельным участком как нематериальный актив; |
| **76** | 51 | Оплачено право пользования земельным участком; |
| **68 субсчет «Расчеты по НДС»** | 19 | Принят к зачету налог на добавленную стоимость по оплаченному и оприходованному праву пользования. |

Начисление амортизации оприходованного нематериального актива отражается в бухгалтерском учете рекламного агентства следующей проводкой:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Дебет** | **Кредит** | **Содержание хозяйственной операции** |
| **20 (26)** | 05 | произведены амортизационные отчисления за отчетный месяц. |

Получив в пользование земельный участок и взяв разрешение у органа местного самоуправления на размещение наружной рекламы, агентство может устанавливать стенд. Если стоимость превышает 100 минимальных размеров оплаты труда, он учитывается в составе основных средств. Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/97), расходы на транспортировку и установку основного средства увеличивают его первоначальную стоимость.

Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/97) утверждено приказом Минфина России от 3 сентября 1997 года № 65н.

Рассмотрим на условном примере, как отражаются в бухгалтерском учете агентства расходы по приобретению и установке рекламных стендов.

### Пример 4

Рекламное агентство заключило с предприятием договор подряда на изготовление рекламного стенда. Стоимость работ составила 9600 руб. (в том числе НДС – 1600 руб.). Расходы по транспортировке и установке стенда составили 1200 руб. (в том числе НДС – 200 руб.).

В целях упрощения примера прочие факты хозяйственной деятельности рекламного агентства не рассматриваются.

Общая стоимость расходов (без НДС) по изготовлению, транспортировке и установке стенда составит:

**8000 руб. + 1000 руб. = 9000 руб.;**

**9000 руб. > 8349 руб.**

Следовательно, агентство должно учесть рекламный стенд в составе основных средств.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Дебет** | **Кредит** | **Содержание хозяйственной операции** |
| **08** | 60 | 8000 руб. (9600 - 1600) – отражены расходы по изготовлению рекламного стенда; |
| **19** | 60 | 1600 руб. – учтен НДС в стоимости работ по изготовлению стенда; |
| **08** | 60 | 1000 руб. – отражены расходы по транспортировке и установке рекламного стенда; |
| **19** | 60 | 200 руб. – учтен НДС в стоимости услуг по транспортировке и установке рекламного стенда; |
| **01** | 08 | 9000 руб. (8000 + 1000) – оприходован рекламный стенд в состав основных средств; |
| **60** | 51 | 10800 руб. (9600 +1200) – оплачена стоимость работ по изготовлению, транспортировке и установке рекламного стенда; |
| **68 субсчет «Расчеты по НДС»** | 19 | 1800 руб. (1600 + 200) – принят к зачету НДС по оплаченным и оприходованным работам. |

Согласно ПБУ 6/97, предприятия могут выбрать любой из следующих способов начисления амортизации:

* линейный;
* уменьшаемого остатка;
* списание стоимости по сумме лет срока полезного использования;
* списание стоимости пропорционально объёму продукции.

Способ начисления амортизации должен быть утвержден приказом по учетной политике предприятия.

Однако, согласно Положению о составе затрат, в целях исчисления налога на прибыль предприятие должно начислять амортизацию только линейным способом по нормам, утвержденным постановлением Совмина СССР от 22 октября 1992 года № 1072.

В тех случаях, когда предприятие применяет иной способ, налоговые органы требуют корректировать налогооблагаемую прибыль.

Порядок корректировке налогооблагаемой прибыли рассмотрим на условном примере.

### Пример 5

Используем данные примера 4

Предположим, что рекламное агентство применяет способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования. Исходя из технических условий установки стенда, агентство определило срок его полезного использования – 5 лет.

Чтобы определить размер амортизационных отчислений, необходимо рассчитать сумму чисел лет срока полезного использования данного рекламного стенда.

Так как срок полезного использования стенда равен 5 годам, сумма чисел лет полезного использования составит:

5 лет + 4 года + 3 года + 2 года + 1 год = 15 лет.

В первый год эксплуатации стенда число лет полезного использования было рано 5 годам.

Допустим, стенд был принят в эксплуатацию в феврале 2000 года.

Годовая сумма амортизации рекламного стенда с марта 2000 года по февраль 2001 года составит:

9000 руб. х 5 лет : 15 лет = 3000 руб.

Ежемесячная сумма амортизации в этот же период амортизации составит:

3000 руб. : 12 мес. = 250 руб.

В течение первого года эксплуатации стенда (с марта 2000 года по февраль 2001 года) в бухгалтерском учете рекламного агентства ежемесячно делалась следующая проводка:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Дебет | Кредит | Содержание хозяйственной операции |
| 20 (26) | 02 | 50 руб. – начислена амортизация за отчетный месяц. |

Согласно постановлению № 1072, норма амортизационных отчислений стендов (код 20335) – 12,5 процента в год.

Ежемесячная сумма амортизационных отчислений, рассчитанная по этим нормам, составит:

9000 руб. х 12,5 % = 93 руб. 75 коп.

Определим разницу между величиной амортизационных отчислений за март 2000 года, рассчитанных разными способами:

250 руб. – 93 руб. 75 коп. = 156 руб. 25 коп.

Следовательно, налогооблагаемая прибыль рекламного агентства за I квартал 2000 года должна быть увеличена на 156 руб. 25 коп. эта сумма указывается по строке 4.23 Справки о порядке определения данных, отражаемых по строке 1 «Расчета налога от фактической прибыли», за I квартал 2000 года.

# Список литературы

1. Бухгалтерские формы отчетности: №3-Г, 5, 8-Г, 12-Г.
2. ГОСТ Р 50645-94.
3. Гражданский кодекс РФ (части 1, 2).
4. Закон РФ от 19 апреля 1991 г. №1032-1 «О занятости населения» (ст. 18).
5. Закон РФ от 6 декабря 1991 г. №1992-1 «О налоге на добавленную стоимость» (ст. 4).
6. Закон РФ от 27 декабря 1991 г. №2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций».
7. Закон РФ от 27 декабря 1991г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации».
8. Закон РФ от 7 февраля 1992 г. №2300-1 «О защите прав потребителей» (ст. 43).
9. Закон РФ от 18 июня 1993 г. №5215-01 «О применении контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением» (ст. 1).
10. Инструкции Госналогслужбы России от 15 мая 1996 г. №42 (п. 59).
11. Инструкция «О порядке обязательной продажи предприятиями, объединениями, организациями части валютной выручки через уполномоченные банки и проведения операций на внутреннем валютном рынке Российской Федерации» (утверждена Приказом Центрального банка РФ от 29 июня 1992 г. № 02-104А).
12. Инструкция Госналогслужбы России от 15 мая 1995г. №30 «О порядке исчисления и уплаты налогов, поступающих в дорожные фонды».
13. Кодекс законов о труде РФ.
14. Налоговый кодекс РФ.
15. Письмо Госстроя РФ №ВВ-20-8/12.
16. Положение о составе затрат (п.15).
17. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/97) (утверждено приказом Минфина России от 3 сентября 1997 года № 65н).
18. Положение по введению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (утверждено приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. №34н).
19. Постановление Правительства РФ от 30 июля 1993 г. №745.
20. Постановление Госстандарта России от 10 апреля 1994 г. №23.
21. Постановление Правительства РФ от 28 октября 1995 г. №1046.
22. Постановление Правительства РФ от 5 ноября 1995 г. №1095.
23. Постановление Правительства РФ от 25 апреля 1997 г. №490 (утверждены Правила предоставления гостиничных услуг в РФ).
24. Постановление Правительства РФ от 13 августа 1998 г. №1013.
25. Постановление Совмина СССР от 22 октября 1992 года № 1072 (утвержден линейный способ амортизации).
26. Приказ Минфина России от 13 декабря 1993 г. №121.
27. Приказ Минфина РФ от12.11.96 г.№96 «О порядке отражения в БУ отдельных операций связанных с НДС и акцизом» (п. 11).
28. Приказ ФМС РФ от 15 июля 1996 г. №57 (утверждена Инструкция «О порядке осуществления контроля...»; зарегистрирована в Минюсте РФ 23 июля 1996 г., рег. №1131).
29. Решение Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ (Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 2 июля 1996 г. №7965/96).
30. Федеральный закон от 25 сентября 1998 г. №158-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности».
31. Федеральный закон от 24 ноября 1996 г. №132-ФЗ «Об основах туристической деятельности в РФ».
32. Федеральный закон РФ от 18 июля 1995 г. №108-ФЗ «О рекламе».
33. Федеральный закон РФ от 5 августа 1992 г №5151-1 «О сертификации продукции и услуг» (ст. 16).