

ПРАКТИКУМ
БУХГАЛТЕРА

С учетом всех
последних
изменений

Ф.К. Фелица

ДЕБИТОРСКАЯ И КРЕДИТОРСКАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ:

ОСТРЫЕ ВОПРОСЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

- Выявление дебиторской задолженности
- Оценка качества дебиторской и кредиторской задолженности
- Аккумуляция дебиторской задолженности
- Консервация и ликвидация дебиторской и кредиторской задолженности
- Резерв на сомнительные долги
- Риск НДС при выявлении задолженности

Информационный партнер
Российский бухгалтер



ДЕБИТОРСКАЯ И КРЕДИТОРСКАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ: ОСТРЫЕ ВОПРОСЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Ф.Н.Филина

Глава 1. ПОНЯТИЕ И ВИДЫ ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ

Дебиторская задолженность - сумма долгов, причитающихся предприятию, от юридических или физических лиц в итоге хозяйственных взаимоотношений с ними. Обычно долги образуются от продаж в кредит.

В бухгалтерском учете под дебиторской задолженностью, как правило, понимаются имущественные права, представляющие собой один из объектов гражданских прав.

Согласно ст. 128 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ):

"К объектам гражданских прав относятся вещи, включая деньги и ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные права; работы и услуги; информация; результаты интеллектуальной деятельности, в том числе исключительные права на них (интеллектуальная собственность); нематериальные блага".

Следовательно, право на получение дебиторской задолженности является имущественным правом, а сама дебиторская задолженность является частью имущества организации.

Заметим, что сегодня практически ни один субъект хозяйственной деятельности не существует без дебиторской задолженности, так как ее образование и существование объясняется простыми объективными причинами:

- для организации-должника - это возможность использования дополнительных, причем бесплатных, оборотных средств;

- для организации-кредитора - это расширение рынка сбыта товаров, работ, услуг.

К образованию дебиторской задолженности ведет наличие договорных отношений между контрагентами, когда момент перехода права собственности на товары (работы, услуги) и их оплата не совпадают по времени.

Средства, составляющие дебиторскую задолженность организации, отвлекаются из участия в хозяйственном обороте, что, конечно же, не является плюсом для финансового состояния организации. Рост дебиторской задолженности может привести к финансовому краху хозяйствующего субъекта, поэтому бухгалтерская служба организации должна организовать надлежащий контроль над состоянием дебиторской задолженности, что позволит обеспечить своевременное взыскание средств, составляющих дебиторскую задолженность.

1.1. Основные понятия

Условием обеспечения финансовой устойчивости организации является превышение суммы дебиторской задолженности над суммой кредиторской задолженности.

Дебиторская задолженность представляет собой имущественные требования организации к юридическим и физическим лицам, которые являются ее должниками.

Дебиторскую задолженность можно рассматривать в трех смыслах: во-первых, как средство погашения кредиторской задолженности, во-вторых, как часть продукции, проданной покупателям, но еще не оплаченной и, в-третьих, как один из элементов оборотных активов, финансируемых за счет собственных либо заемных средств.

Оборотный капитал компании складывается из следующих составляющих:

- денежных средств;
- дебиторской задолженности;
- материально-производственных запасов;
- незавершенного производства;
- расходов будущих периодов.

Следовательно, дебиторская задолженность - это часть оборотного капитала организации.

Как мы уже отметили, дебиторская задолженность может возникнуть вследствие невыполнения договорных обязательств, излишне уплаченных налогов, взысканных сборов, пеней, выданных денежных сумм под отчет.

Дебиторскую задолженность условно можно подразделить на нормальную и просроченную дебиторскую задолженность.

Задолженность за отгруженные товары, работы, услуги, срок оплаты которых не наступил, но право собственности уже перешло к покупателю; либо поставщику (подрядчику, исполнителю) перечислен аванс за поставку товаров (выполнение работ, оказание услуг) - это нормальная дебиторская задолженность.

Задолженность за товары, работы, услуги, не оплаченные в установленный договором срок, представляет собой просроченную дебиторскую задолженность.

Просроченная дебиторская задолженность, в свою очередь, может быть сомнительной и безнадежной.

В соответствии с п. 1 ст. 266 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ):

"сомнительным долгом признается любая задолженность перед налогоплательщиком, возникшая в связи с реализацией товаров, выполнением работ, оказанием услуг, в случае если эта задолженность не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией".

По истечении срока исковой давности сомнительная дебиторская задолженность переходит в категорию безнадежной задолженности (нереальной ко взысканию).

Согласно п. 2 ст. 266 НК РФ:

"безнадежными долгами (долгами, нереальными ко взысканию) признаются те долги перед налогоплательщиком, по которым истек установленный срок исковой давности, а также те долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения, на основании акта государственного органа или ликвидации организации".

Дебиторская задолженность, нереальная ко взысканию, может образоваться вследствие:

- ликвидации должника;
- банкротства должника;
- истечения срока исковой давности без подтверждения задолженности со стороны должника;
- наличия денежных средств на счетах в "проблемном" банке. Здесь возможны два варианта:
 - во-первых, если после вынесения арбитражным судом постановления о ликвидации банка денежных средств для погашения дебиторской задолженности не хватает, то такая дебиторская задолженность признается нереальной ко взысканию и соответственно подлежит списанию на финансовые результаты;
 - во-вторых, если вместо ликвидации банка предусматривается его реструктуризация, то организация может создать резерв по сомнительным долгам и ждать восстановления банком платежеспособности;
- невозможности взыскания судебным приставом-исполнителем по решению суда суммы долга (например, имущество организации находится на праве оперативного управления).

В зависимости от предполагаемых сроков погашения дебиторская задолженность подразделяется на:

- краткосрочную (погашение которой ожидается в течение года после отчетной даты);
- долгосрочную (погашение которой ожидается не ранее чем через год после отчетной даты).

Следует отметить, что в отношении просроченной дебиторской задолженности целесообразно использовать отсрочку (рассрочку) платежа, производить расчеты акциями, векселями, применять бартер.

При предоставлении отсрочки (рассрочки) платежа необходимо учитывать платежеспособность и деловую репутацию контрагента.

1.2. Списание дебиторской задолженности

Для всех организаций независимо от их организационно-правовой формы списание просроченной дебиторской задолженности в случаях, которые будут описаны далее, является обязательной процедурой.

В целях недопущения искажения данных бухгалтерского баланса и обеспечения финансовой устойчивости организации дебиторская задолженность должна быть истребована. Вначале истребование дебиторской задолженности осуществляется в претензионном порядке, далее взыскание дебиторской задолженности проходит в судебном порядке.

Каждая организация должна осуществлять контроль над состоянием дебиторской задолженности, производить ее учет, а также сверку взаиморасчетов. При выявлении суммы дебиторской задолженности ее нужно предъявить должнику и истребовать ее. Если в течение срока исковой давности сумма дебиторской задолженности не взыскана или должник ликвидирован, то организация производит списание дебиторской задолженности.

Организация может создать резерв по сомнительным долгам, ожидая восстановления платежеспособности дебитором. Понятие сомнительного долга и порядок формирования резерва приведены в ст. 266 НК РФ. Так, сомнительным долгом признается любая задолженность перед налогоплательщиком, возникшая в связи с реализацией товаров, выполнением работ, оказанием услуг, в случае если эта задолженность не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией.

Согласно п. 77 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. N 34н "Об

утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации":

"дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, другие долги, нереальные для взыскания, списываются по каждому обязательству на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа (распоряжения) руководителя организации и относятся соответственно на счет средств резерва сомнительных долгов либо на финансовые результаты у коммерческой организации, если в период, предшествующий отчетному, суммы этих долгов не резервировались в порядке, предусмотренном пунктом 70 настоящего Положения, или на увеличение расходов у некоммерческой организации".

Вместе с тем при применении данной правовой нормы на практике необходимо принимать во внимание следующий вывод Федерального арбитражного суда кассационной инстанции. Действующее законодательство не содержит обязанности налогоплательщика списать дебиторскую задолженность в момент, когда истек трехгодичный срок исковой давности. Истечение срока исковой давности является не единственным условием списания дебиторской задолженности. Такая задолженность подлежит списанию также в случае признания ее нереальной для взыскания. Нереальность взыскания определяется самостоятельно хозяйствующим субъектом, который руководствуется совокупностью объективных обстоятельств, сложившихся в процессе его деятельности (Постановление Федерального арбитражного суда (далее - ФАС) Волго-Вятского округа от 9 марта 2006 г. N А43-20240/2005-30-656).

В соответствии с п. 77 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. N 34н "Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации":

"списание долга в убыток вследствие неплатежеспособности должника не является аннулированием задолженности. Эта задолженность должна отражаться за бухгалтерским балансом в течение пяти лет с момента списания для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должника".

Согласно ст. 12 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка. В этой связи существуют Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные Приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. N 49 "Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств" (далее - Методические указания).

В соответствии с п. 1.2 Методических указаний:

"под имуществом организации понимаются основные средства, нематериальные активы, финансовые вложения, производственные запасы, готовая продукция, товары, прочие запасы, денежные средства и прочие финансовые активы, а под финансовыми обязательствами - кредиторская задолженность, кредиты банков, займы и резервы".

Согласно п. 1.3 Методических указаний инвентаризации подлежит все имущество организации независимо от его местонахождения.

Таким образом, дебиторская задолженность относится к имуществу организации и подлежит обязательной инвентаризации.

Результаты инвентаризации в части расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами должны быть оформлены Актом инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами по форме N ИНВ-17, утвержденной Постановлением Госкомстата России от 18 августа 1998 г. N 88 "Об утверждении Унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации".

По результатам проведенной инвентаризации выявляется сомнительная дебиторская задолженность и дебиторская задолженность нереальная для взыскания, просроченная дебиторская задолженность, сроки исковой давности по каждому обязательству.

По результатам инвентаризации в части расчетов с дебиторами составляется бухгалтерская справка, в которой указываются:

- наименование, адрес, ИНН организации-должника;
- сумма задолженности;
- основание, по которому образовалась дебиторская задолженность;
- дата образования задолженности;
- первичные документы, подтверждающие факт возникновения задолженности, их реквизиты;
- документы, свидетельствующие об истребовании задолженности, их реквизиты.

В акте по форме N ИНВ-17 отдельно отражаются суммы дебиторской задолженности, которые были подтверждены или не подтверждены организациями-дебиторами.

Далее на основании бухгалтерской справки руководитель организации в случае необходимости издает приказ о списании просроченной и (или) нереальной ко взысканию суммы дебиторской задолженности. Если организация не создавала резерв по сомнительным долгам, то списанная дебиторская задолженность, причем в сумме, в которой она отражена в бухгалтерском учете (с НДС), относится на финансовые результаты. В соответствии с п. п. 12 и 14.3 ПБУ 10/99 "Расходы организации", утвержденного Приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. N 33н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99" (далее - ПБУ 10/99), списанная задолженность включается в состав прочих расходов.

Прочими расходами являются суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания.

Судебная практика исходит из того, что для целей налогообложения по налогу на прибыль в состав внереализационных расходов включаются убытки от списания дебиторской задолженности, по которой срок исковой давности истек, и других долгов, нереальных для взыскания, при наличии документального их подтверждения. Данное положение подтверждается Постановлениями ФАС Московского округа от 22 сентября 2005 г., от 15 сентября 2005 г. N КА-А40/8894-05, от 16 февраля 2004 г. N КА-А40/469-04, от 18 марта 2003 г. N КА-А40/1128-03, от 7 августа 2000 г. N КА-А41/3289-00, Постановлениями ФАС Уральского округа от 4 мая 2005 г. N Ф09-1748/05-С7 и от 1 августа 2005 г. N Ф09-3190/05-С2, Постановлениями ФАС Волго-Вятского округа от 15 сентября 2004 г. N А31-673/19, от 3 июля 2003 г. N А28-2208/03-102/23, Постановлением ФАС Центрального округа от 12 октября 2004 г. N А09-6738/04-13ДСП и Постановлением ФАС Северо-Кавказского округа от 22 июня 2005 г. N Ф08-2677/2005-1084А.

Вместе с тем хотелось бы обратить внимание читателя на вывод суда, изложенный в Постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 10 ноября 2004 г. N А82-2756/2004-14, согласно которому в резерв по сомнительным долгам может быть включена дебиторская задолженность за товар, не оплаченный в срок, и при отсутствии договора в письменной форме.

"Дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, другие долги, нереальные для взыскания, включаются в расходы организации в сумме, в которой задолженность была отражена в бухгалтерском учете организации" (п. 14.3 ПБУ 10/99).

Причем право списания на убытки дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, возникает при наличии обстоятельств, свидетельствующих о нереальности ее взыскания, что подтверждается Постановлением ФАС Волго-Вятского округа от 18 мая 2004 г. N А29-6853/2003А.

Итак, подведем итог. Для признания операции по списанию дебиторской задолженности правомерной необходимы следующие документы:

- договор с организацией-дебитором.

В случае отсутствия договора с должником организации-налогоплательщику необходимо быть готовой отстаивать правомерность своей позиции в судебных органах. Позитивным является тот факт, что суды в аналогичной ситуации встают на сторону налогоплательщика, смотрите, к примеру, приведенное выше Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 10 ноября 2004 г. N А82-2756/2004-14;

- первичные документы, подтверждающие факт задолженности (например, накладные);
- акт по форме N ИНВ-17;
- приказ руководителя о списании суммы дебиторской задолженности.

Невозможность погашения суммы дебиторской задолженности может быть подтверждена:

- во-первых, выпиской из Единого государственного реестра юридических лиц (ЕГРЮЛ), справкой налогового органа о ликвидации организации-должника;

- во-вторых, решением суда, уведомлением конкурсного управляющего (ликвидационной комиссии) об отказе в удовлетворении требований по взысканию соответствующей задолженности из-за недостаточности имущества ликвидированной организации-должника;

- в-третьих, актом судебного пристава-исполнителя о невозможности взыскания задолженности с организации-должника.

В случае наличия вышеназванных документов и при отсутствии резерва по сомнительным долгам дебиторская задолженность подлежит списанию на финансовые результаты как нереальная ко взысканию (безнадежная).

Глава 2. ВЫЯВЛЕНИЕ ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ

Одной из основных задач бухгалтерского учета является формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении.

Согласно п. 3 ст. 1 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закон N 129-ФЗ) основными задачами бухгалтерского учета являются:

"Формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности - руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним - инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности;

обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости".

В рамках решения данной задачи немаловажное значение имеет своевременное и полное выявление должников организации, достоверное и обоснованное отражение дебиторской задолженности на счетах бухгалтерского учета, контроль ее погашения. Необходимо учитывать, что четкое знание и соблюдение правил списания дебиторской задолженности обезопасит организацию от привлечения к ответственности за нарушение налогового законодательства, при исчислении налога на прибыль, налога на добавленную стоимость.

На практике нередко возникают ситуации, когда по тем или иным причинам организация не имеет возможности взыскать долги с контрагентов. В этом случае дебиторская задолженность "зависает" на долгие месяцы и годы. Как правило, подобные ситуации возникают вследствие неплатежеспособности должника либо недобросовестности организаций, стремящихся таким способом вывести довольно значительные денежные средства из-под налогообложения.

О состоянии расчетов организации с другими хозяйствующими субъектами можно судить на основании данных аналитического учета по счетам учета расчетов. Выявленное по каждому контрагенту дебетовое сальдо составляет дебиторскую задолженность.

Дебиторская задолженность представляет собой задолженность других лиц (организаций, предпринимателей, работников, физических лиц) перед данной организацией, отражение которой в бухгалтерском учете выражено как имущество организации.

Право организации на получение определенной денежной суммы, товара или услуги с должника является имущественным правом, а в соответствии со ст. 128 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ) имущественные права являются одним из видов имущества, следовательно, дебиторская задолженность является частью имущества организации.

Дебиторская задолженность возникает при совершении организацией финансово-хозяйственных операций, которые связаны с движением товарно-материальных ценностей, денежных средств или принятием на себя определенных обязательств. Кроме того, дебиторская задолженность возникает при отражении в учете сумм задолженности по взносам учредителей и участников, а также по суммам, подлежащим получению в рамках финансирования различных мероприятий.

В бухгалтерском учете дебиторская задолженность, как правило, формируется на счете 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами". Кроме того, дебиторская задолженность многолетней давности числится также на счетах 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 71 "Расчеты с подотчетными лицами", 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям".

В ряде случаев возникает вопрос о включении в объем требований кредитора не только сумм основного долга, но и иных денежных обязательств, возникших в рамках существующих гражданско-правовых отношений. Предположим, кредитор на основании договора начислил должнику финансовые санкции. Будут ли финансовые санкции учитываться при определении размера дебиторской задолженности?

При формировании задолженности по денежному обязательству необходимо исходить из того, что в соответствии с ГК РФ требования кредитора не ограничиваются только суммой основного долга. В составе денежного обязательства учитываются также финансовые санкции, подлежащие уплате по договору, и расходы кредитора по получению исполнения обязательства.

Статья 319 ГК РФ:

"Сумма произведенного платежа, недостаточная для исполнения денежного обязательства полностью, при отсутствии иного соглашения погашает прежде всего издержки кредитора по получению исполнения, затем - проценты, а в оставшейся части - основную сумму долга".

Выявление непогашенной своевременно дебиторской задолженности осуществляется обычно в ходе инвентаризации имущества и финансовых обязательств организации. Инвентаризация расчетов с дебиторами непосредственно заключается в проверке правильности и обоснованности числящихся на счетах бухгалтерского учета сумм дебиторской задолженности.

По итогам проведенного анализа выявляют две группы обязательств:

- задолженности, которые будут погашены;
- долги, нереальные для взыскания.

Существует довольно много случаев образования дебиторской задолженности. Например, товар отгружен покупателю (работы выполнены, услуги оказаны), а деньги за него не поступили; поставщику перечислен аванс, а товары в счет этого аванса так и не получены; подотчетное лицо не отчиталось за выданные под отчет средства, бюджетом (внебюджетным фондом) не возвращены (не зачтены) излишне уплаченные суммы налогов.

Согласно п. 1 ст. 266 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) любая задолженность перед налогоплательщиком в случае если эта задолженность не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией, признается сомнительным долгом.

По истечении срока исковой давности сомнительный долг переходит в категорию долгов, нереальных для взыскания. Нереальными ко взысканию долгами (безнадежными) в соответствии с п. 2 ст. 266 НК РФ признаются долги перед налогоплательщиком, по которым истек установленный срок исковой давности, а также те долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения, на основании акта государственного органа или ликвидации организации.

Статья 195 ГК РФ:

"Исковой давностью признается срок для защиты права по иску лица, право которого нарушено".

Иными словами, по истечении данного срока потерпевшая сторона лишается возможности требовать в суде защиты нарушенного права и соответственно принудительно заставить должника исполнить свое обязательство.

Вместе с тем истечение срока исковой давности не означает, что лицо, чье право нарушено, не может обратиться в суд с требованиями о его защите. Однако истечение срока является основанием к вынесению судом решений об отказе в иске. При этом следует учитывать, что исковая давность применяется только по заявлению стороны в споре до вынесения судом решения.

Статья 199 ГК РФ:

"1. Требование о защите нарушенного права принимается к рассмотрению судом независимо от истечения срока исковой давности.

2. Исковая давность применяется судом только по заявлению стороны в споре, сделанному до вынесения судом решения.

Истечение срока исковой давности, о применении которой заявлено стороной в споре, является основанием к вынесению судом решения об отказе в иске".

Долги, нереальные для взыскания, выявляют по итогам анализа результатов инвентаризации расчетов с дебиторами.

Как мы уже отметили, безнадежными долгами признаются долги, по которым истек срок исковой давности, либо долги, которые невозможно взыскать по причине отсутствия должника, но это должно быть подтверждено актом государственного органа или ликвидационной комиссии. Однако сотрудники налоговых органов посчитали такие меры недостаточными. По мнению налоговых работников, акты судебных приставов о невозможности взыскания долгов не являются основанием для списания сумм на расходы. Об этом говорится в Письме МНС России от 15 сентября 2004 г. N 02-5-10/53 "О порядке списания безнадежных долгов, по которым истек срок исковой давности, в целях налогообложения прибыли".

Организации, пожелавшие вернуть свои деньги, обращались в суд. После чего судебный пристав разыскивал должника. В случае если поиск не давал результатов, пристав возвращал исполнительный лист организации-кредитору и оформлял постановление об окончании исполнительного производства (ст. 27 Федерального закона от 21 июля 1997 г. N 119-ФЗ "Об исполнительном производстве"). Организация считала, что этот документ служит основанием для списания безнадежного долга на расходы. Однако ФНС России отметила, что пристав всего лишь констатирует факт (например, того, что найти должника или его имущество невозможно). То есть, по мнению ФНС России, есть вероятность того, что долг можно вернуть, а следовательно, нельзя говорить о безнадежности долга и соответственно списать его сумму на расходы в налоговом учете нельзя. Как утверждают налоговики, ссылаясь на Федеральный закон "Об исполнительном производстве", сделать это организация сможет, когда в ее распоряжении появятся решение арбитражного суда о банкротстве должника и документы, подтверждающие факт его исключения из Единого государственного реестра юридических лиц (далее - ЕГРЮЛ). В ст. 26 Федерального

закона от 21 июля 1997 г. N 119-ФЗ "Об исполнительном производстве" сказано, что "возвращение исполнительного документа взыскателю не является препятствием для нового предъявления указанного документа к исполнению". То есть, если организации вернули исполнительный лист, она должна направить его должнику еще раз. Но повторно подавать исполнительный лист можно сколько угодно.

Статья 327 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации предусматривает, что исполнительное производство прекращается судом по заявлению взыскателя, должника или судебного пристава. То есть получается, что, получив нужное постановление от судебного исполнителя, организация все-таки может списать безнадежный долг?

Но в этой же статье указано, что определение арбитражного суда о прекращении исполнительного производства может быть обжаловано. Исполнительное производство по заявлению взыскателя, должника, судебного пристава-исполнителя может быть возобновлено.

Кроме того, п. 2 ст. 266 НК РФ прямо отсылает к гражданскому законодательству, которое, в частности ст. ст. 416 и 417 ГК РФ, не связывает невозможность исполнения обязательства с прекращением исполнительного производства. Так, в силу ст. 416 ГК РФ обязательство прекращается невозможностью исполнения, если она вызвана обстоятельством, за которое ни одна из сторон не отвечает. А ст. 417 ГК РФ установлено: если в результате издания акта государственного органа исполнение обязательства становится невозможным полностью или частично, обязательство прекращается полностью или в части. Но акт государственного органа и акт пристава не являются равнозначными документами.

Поэтому организациям, решившим списать безнадежный долг на основании актов судебных исполнителей, нужно быть готовыми отстаивать свою позицию в суде.

При этом отметим, что, например, в Постановлении ФАС Центрального округа от 24 мая 2004 г. по делу N А54-4418/03-С18 арбитры указали, что свидетельством безнадежности долга могут являться акты приставов о нереальности его взыскания. Такой же позиции придерживаются и судьи Северо-Западного округа в Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 12 мая 2004 г. по делу N А42-5773/03-23.

Глава 3. СРОКИ СПИСАНИЯ ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ

Отметим, что организациям необходимо следить за состоянием расчетов с дебиторами, проводить с ними сверку взаиморасчетов. В случае выявления суммы задолженности ее нужно предъявить должнику, попытаться эту сумму истребовать с него. Если все же в течение срока исковой давности долг с дебитора взыскать не удалось или должник ликвидирован, сумма дебиторской задолженности списывается с баланса.

В соответствии с п. 77 Положения по ведению бухгалтерского учета, утвержденного Приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. N 34н "Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации" (далее - Положение по ведению бухгалтерского учета), дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, а также другие долги, нереальные для взыскания, списываются по каждому обязательству на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа (распоряжения) руководителя организации.

По результатам инвентаризации выявляют сомнительную дебиторскую задолженность и долги, нереальные для взыскания.

Как уже было сказано, согласно п. 2 ст. 266 НК РФ долгами, нереальными ко взысканию, признаются те долги, по которым на основании акта государственного органа обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения.

В случае ликвидации организации-должника при наличии выписки из Единого государственного реестра либо справки налогового органа о ликвидации должника руководитель организации принимает решение по признанию задолженности безнадежной и издает приказ по ее списанию.

В случае если организация-должник не ликвидирована, по истечении срока исковой давности сомнительный долг переходит в категорию долгов, нереальных для взыскания, и после проведенной инвентаризации расчетов списывается в общеустановленном порядке.

По общему правилу дебиторская задолженность списывается по истечении срока исковой давности, то есть по истечении трех лет после образования задолженности. Сроки исковой давности и правила их исчисления установлены гл. 12 ГК РФ.

В соответствии со ст. 198 ГК РФ сроки исковой давности и порядок их исчисления не могут быть изменены соглашением сторон.

Кроме того, сроки исковой давности распространяются не на все виды гражданско-правовых требований. Так, например, ст. 208 ГК РФ определены виды обязательств бессрочного характера. Исковая давность не распространяется на следующие требования:

- о защите личных неимущественных прав;
- о защите других нематериальных благ;
- вкладчиков к банку о выдаче вкладов;
- о возмещении вреда, причиненного жизни или здоровью гражданина;
- собственника или иного владельца об устранении всяких нарушений его права, хотя бы эти нарушения не были соединены с лишением владения (ст. 304 ГК РФ);
- другие требования в случаях, установленных законом.

Однако требования, предъявленные по истечении трех лет с момента возникновения права на возмещение вреда, причиненного жизни и здоровью гражданина, удовлетворяются за прошлое время не более чем за три года, предшествовавшие предъявлению иска.

Необходимо отметить, что применительно к большинству гражданско-правовых обязательств сроки защиты прав ограничены.

Существуют общий и специальный сроки исковой давности. Согласно ст. 196 ГК РФ общий срок исковой давности составляет три года. Согласно ст. 197 ГК РФ специальные (сокращенные или более длительные по сравнению с общим) сроки устанавливаются законодательством применительно к отдельным видам обязательств:

- иск о применении последствий недействительности ничтожной сделки может быть предъявлен в течение десяти лет со дня, когда началось ее исполнение (п. 1 ст. 181 ГК РФ);
- иск о признании оспоримой сделки недействительной и о применении последствий ее недействительности может быть предъявлен в течение года со дня прекращения насилия или угрозы, под влиянием которых была совершена сделка (п. 1 ст. 179), либо со дня, когда истец узнал или должен был узнать об иных обстоятельствах, являющихся основанием для признания сделки недействительной (п. 2 ст. 181 ГК РФ);
- срок исковой давности для требований, предъявляемых в связи с ненадлежащим качеством работы, выполненной по договору подряда, составляет один год согласно п. 1 ст. 725 ГК РФ, а в отношении зданий и сооружений определяется по правилам ст. 196 ГК РФ.

Существенное практическое значение, в данном случае для обоснованного установления факта истечения срока исковой давности по просроченной дебиторской задолженности, имеет правильное исчисление сроков исковой давности.

По общему правилу в соответствии со ст. 200 ГК РФ срок исковой давности исходит со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своего права, то есть со дня, следующего за днем, когда закончился срок исполнения обязательства. Так, например, если обязательство по оплате товаров должно было быть исполнено покупателем 1 декабря, то срок исковой давности начинает исчисляться со 2 декабря. По обязательствам с определенным сроком исполнения течение исковой давности начинается по окончании срока исполнения (п. 2 ст. 200 ГК РФ). По обязательствам, срок исполнения которых не определен либо определен моментом востребования, течение исковой давности начинается с момента, когда у кредитора возникает право предъявить требование об исполнении обязательства, а если должнику предоставляется льготный срок для исполнения такого требования, исчисление исковой давности начинается по окончании указанного срока. По регрессным обязательствам согласно п. 3 ст. 200 ГК РФ течение исковой давности начинается с момента исполнения основного обязательства.

Организациям, у которых возникновение дебиторской задолженности связано с переменой лиц в обязательстве (совершение сделок по уступке прав требования и переводу долга), следует иметь в виду, что если срок исковой давности к моменту перемены уже начался, то его течение продолжается в общеустановленном порядке. То есть перемена лиц в обязательстве не влияет на течение срока исковой давности.

Статья 201 ГК РФ:

"Перемена лиц в обязательстве не влечет изменения срока исковой давности и порядка его исчисления".

Между тем в ряде исключительных случаев гражданское законодательство предусматривает приостановление и перерыв течения срока исковой давности.

Приостановление срока исковой давности предполагает, что при наступлении определенных законом обстоятельств, вызывающих для потерпевшей стороны значительные трудности по защите своего права, срок исковой давности не исчисляется, а по мере их прекращения течение срока продолжается.

Исчерпывающий перечень обстоятельств, с наступлением которых связано приостановление срока исковой давности, содержится в ст. 202 ГК РФ.

Течение срока исковой давности может быть приостановлено в случаях:

- если предъявлению иска препятствовало чрезвычайное и непредотвратимое при данных условиях обстоятельство (непреодолимая сила);

- если истец или ответчик находится в составе Вооруженных Сил, переведенных на военное положение;

- в силу установленной на основании закона Правительством Российской Федерации отсрочки исполнения обязательств (моратория);

- в силу приостановления действия закона или иного правового акта, регулирующего соответствующее отношение.

Если указанные обстоятельства возникли или продолжали существовать в последние шесть месяцев срока давности, а срок исковой давности равен шести месяцам или менее шести месяцев, то течение срока исковой давности приостанавливается - в течение срока давности. Согласно п. 3 ст. 202 ГК РФ со дня прекращения обстоятельства, послужившего основанием приостановления давности, течение ее срока продолжается. Оставшаяся часть срока удлиняется до шести месяцев, а если срок исковой давности равен шести месяцам или менее шести месяцев - до срока давности.

Приостановление следует отличать от перерыва течения срока исковой давности. В случае предъявления иска в установленном порядке, а также в случае совершения обязательным лицом действий, свидетельствующих о признании долга, течение срока исковой давности прерывается на основании ст. 203 ГК РФ. После перерыва течение срока исковой давности начинается заново, а время, истекшее до перерыва, не засчитывается в новый срок. Перерыв же возможен в двух случаях:

- должник признал долг (погасил задолженность или уплатил проценты за просрочку платежа);

- должник подписал акт сверки взаимных расчетов (написал заявление о зачете взаимных требований и тому подобное).

Рассмотрим пример исчисления срока исковой давности.

Пример. ЗАО "Вирип" продало ООО "Диадема" коллекцию зимней женской одежды 21 октября 2004 г. В договоре указано, что ее необходимо оплатить в течение месяца с момента отгрузки, то есть до 21 ноября. Однако к этому времени денежные средства так и не поступили.

В этом случае срок исковой давности начинается 22 ноября 2004 г., а заканчивается 22 ноября 2007 г.

Допустим, что ООО "Диадема" 14 февраля 2005 г. подписало акт сверки взаимных расчетов, полученный от ЗАО "Вирип". Тем самым ООО "Диадема" признало свою задолженность. Срок

исковой давности в данном случае прерывается. Отсчет нового срока начнется с 15 февраля 2005 г. Следовательно, он закончится 15 февраля 2008 г.

Но согласно ст. 204 ГК РФ в случае оставления судом иска без рассмотрения начавшееся до предъявления иска течение срока исковой давности продолжается в общем порядке.

Суд признает уважительной причину пропуска срока исковой давности по обстоятельствам, связанным с личностью истца:

- 1) тяжелая болезнь;
- 2) беспомощное состояние;
- 3) неграмотность и тому подобное.

Причины пропуска срока исковой давности могут признаваться уважительными лишь в случаях:

- если они имели место в последние шесть месяцев срока давности;
- в течение срока давности - если этот срок равен шести месяцам или менее шести месяцев.

В таких исключительных случаях нарушенное право гражданина подлежит защите (ст. 205 ГК РФ).

С истечением срока исковой давности по главному требованию истекает срок исковой давности и по дополнительным требованиям, к которым относятся, например, неустойка, залог, поручительство и тому подобное (ст. 207 ГК РФ).

Исчислив с учетом приведенных в ст. 203 ГК РФ общеобязательных требований законодательства срок исковой давности применительно к конкретным обстоятельствам, кредитор определяет, истек ли срок исковой давности на принудительное взыскание задолженности. Выявив факт окончания этого срока, организация-кредитор вправе списать числящуюся у нее задолженность на финансовые результаты деятельности и учесть их при налогообложении прибыли.

Истечение срока исковой давности на принудительную защиту нарушенного права следует отличать от прекращения самого обязательства. На практике возникают ситуации, когда должник, несмотря на истечение срока исковой давности, все-таки исполняет свое обязательство, - ведь принадлежащее кредитору право и соответствующая обязанность должника продолжают существовать. В этом случае полученные кредитором денежные средства (товары, работы, услуги) подлежат включению в состав прочих доходов с последующим их включением в налогооблагаемую базу при исчислении налога на прибыль.

Глава 4. СРОКИ И ПОРЯДОК ПРОВЕДЕНИЯ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ, ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ

Одним из условий, обеспечивающих достоверность данных бухгалтерского учета и отчетности, является инвентаризация.

Статьей 12 Закона N 129-ФЗ установлено, что порядок и сроки проведения инвентаризации определяются руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно.

Случаи обязательного проведения инвентаризации установлены в п. 2 ст. 12 указанного Закона. В частности, инвентаризация расчетов обязательна перед составлением годовой бухгалтерской отчетности.

В Методических указаниях по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденных Приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. N 49 "Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств" (далее - Методические указания), определен порядок проведения инвентаризации. В частности, порядок проведения инвентаризации расчетов регламентируется п. п. 3.44 - 3.48 Методических указаний.

Для проведения инвентаризации расчетов согласно п. 2.2 Методических указаний создается инвентаризационная комиссия, состав которой согласно п. 2.3 Методических указаний утверждает руководитель организации. О проведении инвентаризации расчетов с дебиторами и кредиторами издается приказ. Унифицированная форма такого приказа N ИНВ-22 утверждена Постановлением Госкомстата России от 18 августа 1998 г. N 88 "Об утверждении Унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации".

Инвентаризация расчетов проводится с целью документального подтверждения наличия дебиторской задолженности и обязательств, установления сроков их возникновения и погашения, уточнения оценки. При инвентаризации проверяется правильность осуществления расчетов с другими хозяйствующими субъектами, кредитными организациями, органами государственной и законодательной власти, с физическими лицами, а также обоснованность сумм, числящихся на соответствующих счетах бухгалтерского учета.

В соответствии с п. 3.48 Методических указаний инвентаризационная комиссия путем документальной проверки должна установить:

"а) правильность расчетов с банками, финансовыми, налоговыми органами, внебюджетными фондами, другими организациями, а также со структурными подразделениями организации, выделенными на отдельные балансы;

б) правильность и обоснованность числящейся в бухгалтерском учете суммы задолженности по недостачам и хищениям;

в) правильность и обоснованность сумм дебиторской, кредиторской и депонентской задолженности, включая суммы дебиторской и кредиторской задолженности, по которым истекли сроки исковой давности".

Итак, при инвентаризации проверяются расчеты:

- с кредиторами по кредитам;
- с бюджетом по налогам и сборам и с внебюджетными фондами по взносам;
- с покупателями и поставщиками;
- с работниками, в том числе с подотчетными лицами;
- с другими дебиторами и кредиторами.

Для проведения такой проверки необходимы регистры бухгалтерского учета по счетам расчетов, первичные документы, оформляющие хозяйственные операции по счетам расчетов, акты сверки.

"При инвентаризации подотчетных сумм проверяются отчеты подотчетных лиц по выданным авансам с учетом их целевого использования, а также суммы выданных авансов по каждому подотчетному лицу (даты выдачи, целевое назначение)". (Пункт 3.47 Методических указаний.)

Прежде всего проверяется, представило ли подотчетное лицо в бухгалтерию авансовый отчет об израсходованных суммах по истечении срока, на который аванс был выдан. При проверке отчетов комиссия проверяет наличие первичных документов, подтверждающих расходы, произведенные подотчетным лицом.

"По задолженности работникам организации выявляются не выплаченные суммы по оплате труда, подлежащие перечислению на счет депонентов, а также суммы и причины возникновения переплат работникам". (Пункт 3.46 Методических указаний.)

"Инвентаризация расчетов с банками и другими кредитными учреждениями по ссудам, с бюджетом, покупателями, поставщиками, подотчетными лицами, работниками, депонентами, другими дебиторами и кредиторами заключается в проверке обоснованности сумм, числящихся на счетах бухгалтерского учета". (Пункт 3.44 Методических указаний.)

Перед началом инвентаризации расчетов с дебиторами необходимо оформить акт сверки. Акт сверки оформляется по каждому дебитору и каждому кредитору в двух экземплярах. Первый экземпляр остается в бухгалтерии, а второй направляется дебитору (кредитору), с которым производилась сверка.

На конец года осуществляется сверка остатков на расчетном счете в банке. Банк представляет организации акт сверки остатков денежных средств на 1 января следующего года. Акт сверки составляется в двух экземплярах. В подтверждение указанного остатка денежных средств руководитель и главный бухгалтер организации подписывают оба экземпляра акта и заверяют печатью организации. Один экземпляр акта сверки возвращается в банк, а второй подшивается с инвентаризационными документами.

Инвентаризация расчетов с кредиторами заключается в проверке данных учета, числящихся на счетах 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" и 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам". По полученным кредитам проверяются наличие и содержание договоров банковского кредита, их целевое использование, своевременность и правильность отражения в учете получения и погашения, правильность отражения процентов за пользование заемными средствами.

При инвентаризации расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами происходит сверка данных бухгалтерского учета по счетам 68 "Расчеты по налогам и сборам" и 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" с суммами налогов, исчисленных в декларациях, а также с суммами, перечисленными в оплату налогов и сборов. Кроме того, по не уплаченным в срок налогам необходимо проверить исчисление пеней и их уплату.

Для проведения сверки расчетов с бюджетом по налогам, сборам и взносам Приказом ФНС России от 4 апреля 2005 г. N САЭ-3-01/138@ "Об утверждении форм по сверке расчетов по налогам, сборам, взносам, информированию налогоплательщиков о состоянии расчетов по налогам, сборам, взносам и Методических указаний по их заполнению" утверждены формы документов, которыми оформляется результат сверки, и Методические указания по заполнению этих форм. Налоговый инспектор формирует в двух экземплярах акт сверки расчетов налогоплательщика с бюджетом по формам N 23 (полная), N 23-а (краткая), а также справку о состоянии расчетов налогоплательщика с бюджетом по федеральным, региональным и местным налогам по форме N 39-1, N 39-1ф на основе данных налогового органа. В случае отсутствия расхождений в форме N 23-а (краткая) данных налогового органа с данными налогоплательщика документ подписывается налогоплательщиком и должностным лицом отдела работы с налогоплательщиками, оформившим его. Кроме того, оба экземпляра документа визирует начальник отдела работы с налогоплательщиками. Первый экземпляр акта сверки вручается налогоплательщику или передается для отправки заказным отправлением с уведомлением. При наличии расхождений между данными налогоплательщика и налогового органа инспектор осуществляет сверку расчетов налогоплательщика с бюджетом по данным налогового органа с данными первичных документов налогоплательщика для устранения причины возникновения разногласий. Для выявления и фиксирования причин расхождения оформляется акт сверки по форме N 23 (полная). После исправления ошибок формируется акт сверки расчетов с бюджетом в двух экземплярах по форме N 23-а (краткая) с учетом внесенных изменений, затем один из экземпляров с подписями налогоплательщика и инспектора передается налогоплательщику.

В случае снятия налогоплательщика с учета и постановки его на учет в другом налоговом органе акт сверки по форме 23-а (краткая) составляется в трех экземплярах:

- 1) передается налогоплательщику;
- 2) хранится в налоговом органе по месту проведения сверки расчетов;
- 3) направляется в налоговый орган по новому месту постановки на учет.

До начала инвентаризации расчетов с покупателями, заказчиками, поставщиками и с прочими дебиторами и кредиторами стороны в двух экземплярах подписывают акт сверки задолженности между организациями.

"Проверке должен быть подвергнут счет "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" по товарам, оплаченным, но находящимся в пути, и расчетам с поставщиками по неотфактурованным поставкам. Он проверяется по документам в согласовании с корреспондирующими счетами". (Пункт 3.45 Методических указаний.)

При проверке расчетов с покупателями и заказчиками необходимо проверить, не числятся ли в составе полученных авансов суммы, которые следует зачесть в счет уже отгруженной продукции.

В ходе инвентаризации расчетов с персоналом по прочим операциям проверяется полнота отражения в бухгалтерском учете сумм займов, предоставленных работникам, а также выявление задолженности по оплате процентов и погашению займов. Также проверяются расчеты по возмещению материального ущерба, причиненного работниками в результате брака, недостач и хищений денежных и материальных ценностей.

Выявленные результаты инвентаризации расчетов отражаются в Акте инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами (форма ИНВ-17).

Данная форма утверждена Постановлением Госкомстата России от 18 августа 1998 г. N 88 "Об утверждении Унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации". Акт составляется в двух экземплярах и подписывается ответственными лицами инвентаризационной комиссии.

В акте указываются:

- 1) наименование организации дебитора (кредитора);
- 2) счета бухгалтерского учета, на которых числится задолженность;
- 3) суммы задолженности, согласованные и не согласованные с дебиторами (кредиторами);
- 4) суммы задолженности, по которым истек срок исковой давности.

К акту инвентаризации расчетов по указанным видам задолженности должна быть приложена справка (Приложение к форме N ИНВ-17). Справка составляется в одном экземпляре в разрезе синтетических счетов бухгалтерского учета и является основанием для составления акта.

В справке указывают:

- реквизиты каждого дебитора или кредитора организации;
- дату и причину возникновения задолженности;
- сумму задолженности.

Глава 5. УЧЕТ ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ

5.1. Бухгалтерский учет

В бухгалтерском учете дебиторская задолженность отражается по дебету счетов:

- 1) 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (организацией выдан аванс в счет поставки товара);
- 2) 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" (поставка товаров, работ, услуг в счет последующей оплаты);
- 3) 68 "Расчеты по налогам и сборам" (переплата в бюджет налогов, сборов);
- 4) 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" (переплата при расчетах по социальному страхованию, пенсионному обеспечению, обязательному медицинскому страхованию работников организации);
- 5) 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" (при удержании с работника в пользу организации определенных сумм);
- 6) 71 "Расчеты с подотчетными лицами" (подотчетное лицо не возвратило выданные ему денежные средства);
- 7) 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" (возникновение задолженности работников по предоставленным займам, возмещению материального ущерба и тому подобное);
- 8) 75 "Расчеты с учредителями" (возникновение задолженности учредителей по вкладам в уставный, складочный капитал);
- 9) 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (в случае наличия задолженностей по возмещению ущерба по страховому случаю; расчетов по претензиям в пользу организации; расчетов по причитающимся дивидендам).

Согласно п. 12 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. N 33н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99" (далее - ПБУ 10/99), в бухгалтерском учете суммы долгов, нереальных для взыскания, признаются прочими расходами. Для учета таких сумм Инструкцией по применению Плана счетов предназначен счет 91, субсчет 91-2 "Прочие расходы". В бухгалтерском учете прочие расходы в виде суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, отражаются по дебету счета 91, субсчет 91-2 "Прочие расходы", в корреспонденции с кредитом счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" и др.

Если должник погасил задолженность, в бухгалтерском учете данные операции отражаются следующими записями:

Дебет 51 "Расчетные счета" и др., Кредит 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" и др.

5.2. Отражение дебиторской задолженности в бухгалтерской отчетности

Организация, которая использует коммерческое кредитование в своей деятельности, должна отражать операции, связанные с возникновением, движением и погашением задолженности в бухгалтерском учете и отчетности.

Коммерческое кредитование на практике существует в двух формах:

- в форме предварительной оплаты;
- отсрочки платежа.

В первом случае организация, осуществляющая реализацию товара, выступает как заемщик и ее задолженность в структуре балансового отчета является кредиторской.

Во втором случае эта же организация выступает как кредитор, и в бухгалтерском балансе отражается дебиторская задолженность.

Займы и кредиты в бухгалтерском учете и отчетности классифицируются как долгосрочные и краткосрочные обязательства и отделены от кредиторской задолженности. В качестве задолженности кредиторам учитывают суммы по неоплаченным счетам поставщиков и подрядчиков, предъявленным к уплате векселям, задолженность перед дочерними и зависимыми обществами, перед персоналом организации, полученные авансы, задолженность перед бюджетом и внебюджетными фондами, перед участниками (учредителями) по выплате доходов.

Дебиторская задолженность отражается в бухгалтерской отчетности в составе активов организации, поскольку представляет собой часть имущества организации, принадлежащую ей по праву, но находящуюся у других хозяйствующих субъектов. Со временем эта задолженность должна быть оплачена организации денежными средствами или поставкой товаров (оказанием услуг, выполнением работ).

Порядок составления и представления бухгалтерской отчетности регулируется Законом N 129-ФЗ, Положением по ведению бухгалтерского учета и ПБУ 4/99 "Бухгалтерская отчетность

организации", утвержденным Приказом Минфина России от 6 июля 1999 г. N 43н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" ПБУ 4/99".

В настоящее время Указания об объеме форм бухгалтерской отчетности и о порядке составления бухгалтерской отчетности утверждены Приказом Минфина России от 22 июля 2003 г. N 67н "О формах бухгалтерской отчетности организации".

В состав годовой бухгалтерской отчетности включаются следующие формы:

- Бухгалтерский баланс (форма N 1);
- Отчет о прибылях и убытках (форма N 2);
- Отчет об изменениях капитала (форма N 3);
- Отчет о движении денежных средств (форма N 4);
- Приложение к Бухгалтерскому балансу (форма N 5).

Кроме того, в состав отчетности включаются Пояснительная записка и аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности организации.

В существующих формах отчетности организаций отражаются:

- информация о дебиторской и кредиторской задолженности - в Бухгалтерском балансе (форма N 1);

- сведения о движении дебиторской и кредиторской задолженности (то есть остаток на начало и конец года) - в разделе "Дебиторская и кредиторская задолженность" Приложения к Бухгалтерскому балансу (форма N 5).

При составлении бухгалтерской отчетности необходимо сгруппировать дебиторскую задолженность по срокам образования. При краткосрочной задолженности платежи ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты. При долгосрочной - более чем через 12 месяцев после отчетной даты.

Дебиторская задолженность, платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты (строка 230), и дебиторская задолженность, платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты (строка 240), отражаются в разд. II "Оборотные активы" актива баланса. В балансе отдельно указывается дебиторская задолженность покупателей и заказчиков за отгруженные товары и выполненные работы по строке "в том числе покупатели и заказчики". Указанная задолженность отражается по дебету счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками". В балансе дебиторская задолженность отражается за вычетом резерва по сомнительным долгам. При заполнении строк 230 и 240 необходимо помнить, что сальдо расчетов с поставщиками, покупателями и другими лицами показывается в балансе развернуто: дебетовое сальдо показывается в активе баланса, кредитовое - в пассиве.

В течение пяти лет с момента списания сумма списанной задолженности учитывается за балансом на счете 007 "Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов", предназначенном в соответствии с Приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. N 94н "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению" для обобщения информации о состоянии дебиторской задолженности, списанной вследствие неплатежеспособности должников. Это установлено п. 77 Положения по ведению бухгалтерского учета.

Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов отражается по строке 940.

По строке 620 "Кредиторская задолженность" разд. V "Краткосрочные обязательства" пассива баланса отражается общая сумма кредиторской задолженности организации и отдельными строками приводится ее расшифровка. По строке 620 в том числе указываются:

- по строке "поставщики и подрядчики" - задолженность перед поставщиками и подрядчиками за поступившие, но не оплаченные материальные ценности, выполненные работы и оказанные услуги. Указанная задолженность учитывается по кредиту счетов 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" и 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами". Кроме того, по данной строке показывается сумма кредиторской задолженности перед поставщиком в случае, если с ним организация расплатилась собственным векселем, поскольку вексель выдается только для отсрочки платежа. Разница между номинальной стоимостью векселя и суммой задолженности перед поставщиком является процентом по векселю за отсрочку платежа. Эту разницу необходимо включить в фактическую цену приобретенных материальных ценностей и увеличить на нее кредиторскую задолженность перед поставщиком. После того как вексель будет оплачен, можно принять к вычету входной НДС по товарам (работам, услугам), в счет оплаты которых был выдан вексель. Также по вышеуказанной строке пассива баланса отражаются суммы авансов, полученных организацией в счет предстоящей поставки товаров (выполнения работ, оказания услуг), за вычетом НДС, начисленного с данных авансов. Суммы авансов указываются на основании данных, отраженных по кредиту счета 62, субсчет "Расчеты по авансам полученным". Здесь же указывается сумма задолженности перед поставщиками и подрядчиками, которая образовалась по претензиям, выставленным в адрес организации.

- по строке "задолженность перед персоналом организации" - кредитовое сальдо по счету 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", то есть задолженность перед сотрудниками по оплате труда;

- по строке "задолженность перед государственными внебюджетными фондами" - кредитовое сальдо по счету 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению", то есть задолженность по начисленным взносам на обязательное пенсионное страхование и на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний;

- по строке "задолженность по налогам и сборам" - величина задолженности по налогам, сборам и платежам в бюджет, отраженная по кредиту счета 68 "Расчеты по налогам и сборам". По данной строке отражается сумма начисленных, но не оплаченных на дату составления бухгалтерской отчетности налогов и сборов (кроме взносов во внебюджетные фонды). Следует отметить, что в том числе по данной строке отражается сумма ЕСН, но без учета сумм взносов на обязательное пенсионное страхование, то есть за минусом налогового вычета.

Обратите внимание! Суммы начисленных штрафов и пеней по взносам на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве отражаются по строке "задолженность перед государственными внебюджетными фондами", а суммы начисленных штрафов и пеней по налогам (сборам) следует отражать по строке "задолженность по налогам и сборам".

Кроме того, если у организации есть переплата по взносам, налогам, дебетовое сальдо по соответствующим субсчетам отражается в разд. II "Оборотные активы" актива баланса.

По строке "прочие кредиторы" - сумма задолженности по расчетам, не нашедшим отражения по вышеуказанным строкам раздела пассива баланса. В частности, по данной строке отражаются: задолженность перед страховыми организациями по страхованию имущества и работников организации; задолженность перед подотчетными лицами; задолженность перед персоналом по прочим операциям.

По строке 630 "Задолженность перед участниками (учредителями) по выплате доходов" отражается кредитовое сальдо по счету 75 "Расчеты с учредителями": задолженность организации перед учредителями по начисленным, но не выплаченным дивидендам; задолженность по процентам по выпущенным организацией ценным бумагам, не погашенная по состоянию на отчетную дату.

Российские организации в обязательном порядке должны заполнять форму N 5 "Приложение к бухгалтерскому балансу", в которой отражается информация по задолженности. Форма N 5 содержит раздел "Дебиторская и кредиторская задолженность", в рамках которого подлежит раскрытию следующая информация о дебиторской и кредиторской задолженности за отчетный период:

- сальдо дебиторской и кредиторской задолженности с расшифровкой по видам и сроку возникновения;

- данные по движению видов задолженности.

Задолженность в указанном разделе показывается также по видам расчетов, по которым числятся указанные суммы задолженности.

Обратите внимание! Поскольку в активе баланса дебиторская задолженность показывается за минусом созданного резерва по сомнительным долгам, то и расшифровка ее приводится за минусом созданного резерва.

5.3. Налоговый учет

Налоговый учет - это особый порядок учета доходов (расходов) и момента их признания для исчисления облагаемой прибыли (ст. ст. 313 - 333 НК РФ).

Систему налогового учета организации выбирают самостоятельно и отражают в учетной политике организаций для целей налогообложения.

Согласно пп. 2 п. 2 ст. 265 НК РФ для целей налогообложения убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде в виде суммы безнадежных долгов, а в случае создания налогоплательщиком резерва по сомнительным долгам - суммы безнадежных долгов, не покрытых за счет средств резерва, приравниваются к внереализационным расходам. Такие расходы, согласно п. 1 ст. 274 НК РФ и ст. 247 НК РФ, уменьшают налоговую базу при расчете налога на прибыль.

То есть в целях налогового учета суммы дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, а также те долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения, на основании акта

государственного органа или ликвидации организации признаются внереализационными расходами.

Как изложено в Письме МНС России от 15 сентября 2004 г. N 02-5-10/53 "О порядке списания безнадежных долгов, по которым истек срок исковой давности, в целях налогообложения прибыли", не взысканная в связи с пропуском срока обращения к судебному приставу за исполнением судебного решения дебиторская задолженность не может в целях налогообложения быть учтена в уменьшение налоговой базы, поскольку данное основание не содержится в перечне условий признания задолженности безнадежной, установленном п. 2 ст. 266 НК РФ.

Глава 6. РЕЗЕРВ ПО СОМНИТЕЛЬНЫМ ДОЛГАМ

Прежде всего отметим, что формирование резерва по сомнительным долгам является правом организации, а не обязанностью.

6.1. Формирование резерва в бухгалтерском учете

Резерв по сомнительным долгам представляет собой один из видов так называемых оценочных резервов. Действующее бухгалтерское законодательство предусматривает начисление организациями трех видов оценочных резервов:

- резервы под снижение стоимости материальных ценностей;
- резервы под обесценение вложений в ценные бумаги;
- резервы по сомнительным долгам.

Создание таких оценочных резервов в бухгалтерском учете вытекает из требования осмотрительности, предъявляемого к учетной политике организации, составляемой в целях ведения бухгалтерского учета. Согласно п. 7 Положения по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" ПБУ 1/98, утвержденного Приказом Минфина России от 9 декабря 1998 г. N 60н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" ПБУ 1/98", принимаемая организацией учетная политика в целях ведения бухгалтерского учета должна обеспечивать большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов, учитывая требование осмотрительности.

Иначе говоря, составляя приказ об учетной политике в целях бухгалтерского учета, налогоплательщик должен предусмотреть методику расчета сумм оценочных резервов.

В Положении по ведению бухгалтерского учета, являющемся бухгалтерским нормативным документом, в п. 70 сказано, что организация может создавать резервы сомнительных долгов по расчетам с другими организациями и гражданами за продукцию, товары, работы и услуги с отнесением сумм резервов на финансовые результаты организации.

В Письме Минфина России от 15 октября 2003 г. N 16-00-14/316 "О сомнительном долге организации" указано, что у организации-покупателя, перечислившей в соответствии с договором предварительную оплату за товар, обязательства поставщика по отгрузке продукции не могут рассматриваться задолженностью, по которой образуется резерв по сомнительным долгам. То есть, по мнению Минфина России, задолженность, возникшая в результате выплаты аванса поставщику, не может участвовать в создании резерва, иными словами, резерв создается в бухгалтерском учете только под задолженность покупателей.

Что касается бухгалтерского учета, то здесь законодательство четко не определяет, как часто нужно создавать этот резерв и каким образом рассчитывать его сумму.

В соответствии с п. 70 Положения по ведению бухгалтерского учета величина резерва определяется отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния (платежеспособности) должника и оценки вероятности погашения долга полностью или частично.

На основании п. 11 ПБУ 10/99 отчисления в резервы по сомнительным долгам, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета, являются для организации прочими расходами.

На наш взгляд, удобнее всего в бухгалтерском учете делать все так же, как и в налоговом учете.

Особенностью резерва по сомнительным долгам является то, что в отличие от остальных видов создаваемых резервов для обобщения информации по данному виду резерва Приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. N 94н "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению" предусмотрен специальный счет 63 "Резервы по сомнительным долгам".

В бухгалтерском учете сумма резерва по сомнительным долгам, исчисленная на последний день отчетного (налогового) периода, отражается по кредиту счета 63:

Корреспонденция счетов		Содержание операции
Дебет	Кредит	
91-2	63	Сформирован резерв по сомнительным долгам

Списание суммы резерва по сомнительным долгам на дату погашения покупателем задолженности, ранее признанной организацией сомнительной, отражается следующими проводками.

Корреспонденция счетов		Содержание операции
Дебет	Кредит	
51	62	Получены денежные средства
63	91-1	Отражено списание суммы резерва по сомнительным долгам

В соответствии с п. 70 Положения по ведению бухгалтерского учета если до конца отчетного года, следующего за годом создания резерва по сомнительным долгам, этот резерв в какой-либо части не будет использован, то неизрасходованные суммы присоединяются при составлении бухгалтерского баланса на конец отчетного года к финансовым результатам.

В бухгалтерском учете присоединение неиспользованных сумм резервов по сомнительным долгам к прибыли отчетного периода, следующего за периодом их создания, отражается следующей проводкой.

Корреспонденция счетов		Содержание операции
Дебет	Кредит	
63	91-1	Списаны неиспользованные суммы

6.2. Формирование резерва в налоговом учете

Порядок формирования резервов по сомнительным долгам установлен ст. 266 "Расходы на формирование резервов по сомнительным долгам" гл. 25 НК РФ.

Резерв по сомнительным долгам для целей налогообложения могут создавать те организации, которые определяют доходы и расходы по методу начисления (пп. 7 п. 1 ст. 265 НК РФ).

На основании п. 3 ст. 266 НК РФ налогоплательщик вправе создавать резервы по сомнительным долгам.

Сумма резерва по сомнительным долгам определяется по результатам проведенной на последний день отчетного (налогового) периода инвентаризации дебиторской задолженности и исчисляется следующим образом:

1) по сомнительной задолженности со сроком возникновения свыше 90 дней - в сумму создаваемого резерва включается полная сумма выявленной на основании инвентаризации задолженности;

2) по сомнительной задолженности со сроком возникновения от 45 до 90 дней (включительно) - в сумму резерва включается 50 процентов от суммы выявленной на основании инвентаризации задолженности;

3) по сомнительной задолженности со сроком возникновения до 45 дней - не увеличивает сумму создаваемого резерва.

При этом сумма создаваемого резерва по сомнительным долгам не может превышать 10 процентов от выручки отчетного (налогового) периода, определяемой в соответствии со ст. 249 НК РФ.

На основании этой статьи выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары, работы, услуги или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах.

В зависимости от выбранного налогоплательщиком метода признания доходов и расходов поступления, связанные с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, признаются для целей налогообложения в соответствии с методом начисления (ст. 271 НК РФ) или кассовым методом (ст. 273 НК РФ).

Указанное ограничение резерва в размере 10% от выручки отчетного (налогового) периода распространяется только на сумму вновь создаваемого резерва по сомнительным долгам на данный отчетный (налоговый) период. Об этом говорится в Письме Минфина России от 6 октября 2004 г. N 03-03-01-04/1/67.

Резерв по сомнительным долгам начисляется в конце отчетного (налогового) периода, что подтверждено п. 3 ст. 266 НК РФ, согласно которому суммы отчислений в эти резервы включаются в состав внереализационных расходов на последний день отчетного (налогового) периода и уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль.

Например, организация, отчитывающаяся поквартально, вправе зарезервировать сумму на создание этого резерва 30 сентября 2005 г. А организация, отчитывающаяся ежемесячно, - и на 31 августа независимо от того, предусмотрена возможность создания резерва в налоговой учетной политике или нет, так как в НК РФ не содержится требования о том, что создание резерва по сомнительным долгам должно быть предусмотрено в налоговой учетной политике организации.

Резерв по сомнительным долгам, согласно п. 4 ст. 266 НК РФ, может быть использован организацией лишь на покрытие убытков от безнадежных долгов, признанных таковыми в порядке, установленном Налоговым кодексом. Иначе говоря, если налогоплательщик создает резерв по сомнительным долгам, то расходы по списанию безнадежных долгов осуществляются только за счет суммы созданного резерва.

В случае если сумма созданного резерва меньше суммы безнадежных долгов, подлежащих списанию, разница (убыток) подлежит включению в состав внереализационных расходов.

Сумма резерва по сомнительным долгам, не полностью использованная налогоплательщиком в отчетном периоде, может быть перенесена им на следующий отчетный (налоговый) период. При этом сумма вновь создаваемого по результатам инвентаризации резерва должна быть скорректирована на сумму остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода. Минфином России в Письме от 12 июля 2004 г. N 03-03-05/3/55 указано, что неизрасходованная сумма резерва сомнительных долгов не приводит к образованию прибыли в организации за отчетный год.

В случае если сумма вновь создаваемого по результатам инвентаризации резерва меньше, чем сумма остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода, разница подлежит включению в состав внереализационных доходов налогоплательщика в текущем отчетном (налоговом) периоде.

В случае если сумма вновь создаваемого по результатам инвентаризации резерва больше, чем сумма остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода, разница подлежит включению во внереализационные расходы в текущем отчетном (налоговом) периоде.

Пример. ООО "Меха-Л" отгрузило ООО "РИТ" продукцию 14 апреля 2007 г. Продукции отгружено на 210 000 руб. (в том числе НДС - 32 034 руб.). По условиям договора продукция должна быть оплачена в течение месяца с момента отгрузки (до 14 мая 2007 г.). Однако денежные средства не поступили.

Предположим, ООО "Меха-Л" рассчитывает налог на прибыль, используя данные бухгалтерского учета. Учетной политикой ООО "Меха-Л" установлено:

- по сомнительной задолженности создается резерв, порядок его расчета для целей бухгалтерского учета определяется в соответствии со ст. 266 НК РФ;
- выручка для целей исчисления НДС исчисляется "по отгрузке";
- доходы и расходы определяются методом начисления.

С 15 мая 2007 г. дебиторская задолженность ООО "РИТ" считается сомнительной.

В последний день квартала 30 июня 2007 г. ООО "Меха-Л" провело инвентаризацию дебиторской задолженности. В результате была выявлена сомнительная дебиторская задолженность ООО "РИТ" на сумму 210 000 руб., срок ее погашения истек 14 мая 2005 г. (45 дней до конца II квартала 2007 г.).

Дебиторская задолженность ООО "РИТ" попадает во вторую группу. Следовательно, в резерв сомнительных долгов во II квартале 2007 г. можно включить 50 процентов от этой суммы. Сумма резерва равна 105 000 руб. (210 000 руб. x 50%).

Предположим, что за полугодие 2007 г. выручка ООО "Меха-Л" составила 7 000 000 руб.

10% от этой суммы составляет 700 000 руб.

Следовательно, сумма резерва может быть полностью включена в налоговые внереализационные расходы во II квартале 2007 г.

Предусмотрено использование следующих субсчетов:

- к счету 68 "Расчеты по налогам и сборам": 68-1 "НДС".

Отражение операций в бухгалтерском учете ООО "Меха-Л":

апрель 2007 г.:

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операции
Дебет	Кредит		
62	90-1	210 000	Отгружена продукция ООО "РИТ"
90-3	68-1	32 034	Начислен НДС

30 июня 2007 г.:

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операции
Дебет	Кредит		
91-2	63	105 000	Сформирован резерв сомнительных долгов по результатам проведенной инвентаризации

Пример. ООО "Элада" применяет метод начисления. По состоянию на 30 сентября ООО "Элада" формирует резерв по сомнительным долгам. В ходе инвентаризации расчетов за 9 месяцев выявлено сомнительных долгов:

- со сроком возникновения свыше 90 дней - на сумму 215 000 руб.;
- со сроком возникновения от 45 до 90 дней - на сумму 200 000 руб.;
- со сроком возникновения до 45 дней - на сумму 160 000 руб.

Выручка от реализации за полугодие составила 2,3 млн руб. (без учета НДС).

Неиспользованный остаток резерва по сомнительным долгам на 30.09.2007 равен 60 000 руб.

Произведем расчет суммы отчислений в резерв по сомнительным долгам (организация вправе учесть ее при расчете налоговой базы за 9 месяцев):

1. Сумма создаваемого резерва равна $(215\ 000\ \text{руб.} + 200\ 000\ \text{руб.} \times 50\%) = 315\ 000\ \text{руб.}$

Сумма, составляющая 10% выручки, равна 230 000 руб. $(2\ 300\ 000\ \text{руб.} \times 10\%)$.

Согласно п. 4 ст. 266 НК РФ сумма создаваемого резерва не может превышать 10% от выручки отчетного периода, следовательно, максимальная сумма резерва в данном случае равна 230 000 руб.

2. Сумму 230 000 руб. необходимо уменьшить на 60 000 руб. - сумму неиспользованного остатка прошлого отчетного периода. Получаем в результате таких вычислений сумму отчислений в резерв в размере 170 000 руб. $(230\ 000\ \text{руб.} - 60\ 000\ \text{руб.})$.

В налоговом учете организация 30 сентября включает в состав налоговых внереализационных расходов сумму 170 000 руб.

Если налогоплательщиком принято решение не создавать резерв по сомнительным долгам с начала нового налогового периода, в учетную политику должны быть внесены соответствующие изменения. Вся сумма резерва, не использованная в налоговом (отчетном) периоде на покрытие убытков по безнадежным долгам, полностью подлежит включению в состав внереализационных доходов налогоплательщика в соответствии с п. 7 ст. 250 НК РФ. Об этом сказано в Письме Минфина России от 12 июля 2004 г. N 03-03-05/3/55.

Обратите внимание, что при создании резерва по сомнительным долгам дебиторская задолженность учитывается в размерах, предъявленных продавцом покупателю, в том числе с учетом налога на добавленную стоимость. В Письме МНС России от 5 сентября 2003 г. N ВГ-6-02/945@ "По вопросам, связанным с применением главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации" сказано: в целях налогообложения прибыли при создании организациями резерва по сомнительным долгам дебиторская задолженность принимается по отгруженным товарам (работам, услугам) в размерах, предъявленных организацией-поставщиком покупателю, то есть с учетом НДС. Почти год спустя с этой точкой зрения согласился и Минфин России в Письме от 9 июля 2004 г. N 03-03-05/2/47 "О списании дебиторской задолженности". Кстати, Минфин России ссылается на Письмо МНС России. Так что теперь организациям уже ничто не мешает увеличивать свои расходы на полную сумму безнадежного долга.

Поскольку формирование резервов по сомнительным долгам для целей налогового учета и целей бухгалтерского учета осуществляется независимо друг от друга, поэтому резервы могут быть образованы, например, только в налоговом учете, что не противоречит действующему законодательству.

Глава 7. СПИСАНИЕ ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ

Прежде всего отметим, что убыток от списания безнадежной дебиторской задолженности признается не только в бухгалтерском, но и в налоговом учете (пп. 2 п. 2 ст. 265 НК РФ). Поэтому сам кредитор заинтересован в списании дебиторской задолженности с баланса.

7.1. Списание дебиторской задолженности в бухгалтерском учете

Итак, организации должны списывать дебиторскую задолженность, которая признана нереальной для взыскания (п. 77 Положения по ведению бухгалтерского учета).

Отражение в учете списания дебиторской задолженности зависит от того, создается резерв по сомнительным долгам или нет.

В соответствии с п. 77 Положения по ведению бухгалтерского учета дебиторская задолженность списывается по каждому обязательству на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа (распоряжения) руководителя организации.

Если резерв по сомнительным долгам не создается, списанная задолженность, причем в сумме, в которой она была отражена в бухгалтерском учете (с учетом НДС), относится на финансовые результаты. В соответствии с п. п. 12 и 14.3 ПБУ 10/99 списанная задолженность включается в состав прочих расходов.

Причем в соответствии с п. 77 Положения по ведению бухгалтерского учета списание долга в убыток вследствие неплатежеспособности должника не является аннулированием задолженности. В течение пяти лет с момента списания сумма списанной задолженности учитывается за балансом на счете 007 "Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов", предназначенном для обобщения информации о состоянии дебиторской задолженности, списанной вследствие неплатежеспособности должников.

В бухгалтерском учете эта операция отражается следующими проводками.

Корреспонденция счетов		Содержание операции
Дебет	Кредит	
91-2	62 (60, 76)	Списана на убытки сумма дебиторской задолженности (с НДС)
007		Учтена за балансом сумма списанной дебиторской задолженности

Если организация резерв по сомнительным долгам создает, суммы дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности списываются за счет средств резерва. Одновременно за балансом учитывается сумма списанной задолженности.

В бухгалтерском учете эта операция отражается проводками:

Корреспонденция счетов		Содержание операции
Дебет	Кредит	
63	62 (60, 76)	Списана за счет резерва сумма дебиторской задолженности
007		Учтена за балансом сумма списанной дебиторской задолженности

При поступлении от покупателя суммы ранее списанной задолженности сумма задолженности списывается с забалансового учета и отражается в составе прочих доходов организации на основании п. 8 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. N 32н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99" (далее - ПБУ 9/99). При этом в бухгалтерском учете появятся записи:

Корреспонденция счетов		Содержание операции
Дебет	Кредит	
51 (50)	91-1	Отражена в составе прочих доходов сумма списанного долга, возвращенного должником
	007	Списана с забалансового счета сумма возвращенного долга

Если организация задолженность не успела списать, но резерв создала, а должник погасил долг, сумму резерва надо восстановить. При этом составляется проводка:

Корреспонденция счетов		Содержание операции
Дебет	Кредит	
63	91-1	При погашении должником не списанной задолженности восстановлена сумма созданного резерва

Рассмотрим на примере порядок списания дебиторской задолженности.

Пример. В июле организация реализовала товар покупателю на сумму 59 000 руб., в том числе НДС - 9000 руб. Покупная стоимость товара - 33 000 руб., издержки обращения - 11 500 руб. Выручку для целей налогообложения организация определяет "по оплате". В августе между покупателем и кредитором подписано соглашение о прощении долга.

Отражение операций в июле в бухгалтерском учете организации:

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операции
Дебет	Кредит		
62	90-1	59 000	Предъявлен счет покупателю на продажную стоимость товара, отражена выручка от реализации товара
90-3	76	9 000	Начислена сумма НДС по отгруженным, но не оплаченным покупателем товарам
90-2	41	33 000	Списана покупная стоимость реализованного товара
90-2	44	11 500	Списаны издержки обращения по реализованным товарам
90-9	99	5 500	Отражен финансовый результат от реализации товаров

Отражение операций в августе в бухгалтерском учете организации:

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операции
Дебет	Кредит		
91-2	62	59 000	Списана сумма дебиторской задолженности в результате прощения долга, которая включается в состав прочих расходов
76	68	9 000	Исполнено налоговое обязательство по уплате в бюджет НДС с суммы дебиторской задолженности

Пример. Воспользуемся условиями одного из предыдущих примеров. И предположим, что ООО "Меха-Л" вновь провело инвентаризацию дебиторской задолженности 30 сентября 2007 г. В результате выяснилось, что ООО "РИТ" так и не погасило свою задолженность.

Следовательно, дебиторская задолженность ООО "РИТ", равная 210 000 руб., попадает в первую группу (более 90 дней до конца квартала). По ней создается резерв, равный 100% от суммы задолженности.

Сумма резерва на III квартал 2007 г. равна 210 000 руб.

Предположим, что за 9 месяцев 2007 г. выручка ООО "Меха-Л" составила 13 000 000 руб. А 10% от этой суммы составляет 1 300 000 руб.

Вся сумма резерва по сомнительным долгам может быть включена в налоговые внереализационные расходы III квартала (в бухучете - в прочие).

Остаток резерва, созданного во II квартале 2007 г., равен 105 000 руб. Поэтому 30 сентября 2007 г. ООО "Меха-Л" включит в состав прочих расходов 105 000 руб. (210 000 - 105 000).

Отражение операций в бухгалтерском учете:

Корреспонденция счетов	Сумма, руб.	Содержание операции
------------------------	-------------	---------------------

Дебет	Кредит		
91-2	63	105 000	Сформирован резерв сомнительных долгов по результатам инвентаризации

21 сентября 2007 г. ООО "РИТ" было ликвидировано. Его дебиторская задолженность была признана безнадежной и списана с баланса за счет созданного резерва.

Отражение операций в бухгалтерском учете ООО "Мега-Л":

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операции
Дебет	Кредит		
63	62	210 000	Списана за счет созданного резерва задолженность ООО "РИТ"

В целях налогообложения за счет созданного резерва будет списана эта же сумма в сентябре 2007 г.

7.2. Списание дебиторской задолженности в налоговом учете

В налоговом учете суммы дебиторской задолженности списываются аналогичным образом.

В случае если организация создает резерв по сомнительным долгам - задолженность списывается за счет резерва, в противном случае - суммы задолженности приравниваются к внереализационным расходам налогоплательщика как убыток, полученный налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде (пп. 2 п. 2 ст. 265 НК РФ). То есть по истечении срока исковой давности либо в случае ликвидации должника налогоплательщик вправе списать сумму дебиторской задолженности и уменьшить налоговую базу по налогу на прибыль.

При этом в составе внереализационных расходов признается вся сумма дебиторской задолженности с учетом НДС. В Письме Минфина России от 7 октября 2004 г. N 03-03-01-04/1/68 сказано, что при определении налоговой базы по налогу на прибыль (резерв по сомнительным долгам не создается) налогоплательщик вправе списать на затраты сумму дебиторской задолженности полностью, включая НДС.

Если организация на сумму той или иной дебиторской задолженности (долга) не создавала резерва по сомнительным долгам, то списание этой задолженности при истечении сроков исковой давности или ликвидации организации-поставщика и тому подобное за счет ранее начисленного резерва по другим долгам не допускается. В таком случае списание безнадежной задолженности будет произведено путем увеличения текущих внереализационных расходов. Убытки от списания указанной задолженности уменьшают налогооблагаемую прибыль того отчетного периода, в котором истек срок исковой давности.

В случае превышения суммы списываемых безнадежных долгов над суммой созданного резерва согласно п. 5 ст. 266 НК РФ разница подлежит включению в состав внереализационных расходов.

Глава 8. УЧЕТ НДС ПРИ СПИСАНИИ ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ

8.1. Учет НДС при списании дебиторской задолженности, возникшей в результате того, что покупатель не оплатил реализацию товара (работ, услуг)

Списав с баланса организации дебиторскую задолженность, по которой истек срок исковой давности или которую невозможно взыскать, необходимо начислить налог на добавленную стоимость. Порядок уплаты НДС в бюджет зависит от принятой организацией учетной политики для целей обложения НДС.

1. Учетной политикой организации предусмотрено, что выручка для целей налогообложения определяется "по отгрузке".

В этом случае НДС подлежит уплате в бюджет по итогам того отчетного (налогового) периода, в котором товары (работы, услуги) отгружены покупателю. То есть перечислил покупатель денежные средства или нет, значения не имеет, заплатить налог нужно сразу, как только отгружена продукция, оказаны услуги, выполнены работы.

2. Организации, которые используют метод "по оплате", обязаны уплатить НДС в бюджет в момент оплаты товаров (работ, услуг). В случае если от покупателя так и не поступили денежные средства, НДС тоже нужно начислять. Из п. 5 ст. 167 НК РФ следует, что это необходимо сделать в день, когда заканчивается срок исковой давности или списывается дебиторская задолженность. Об этом упоминается и в Письме Минфина России от 30 марта 2004 г. N 04-03-11/49 "О порядке начисления НДС при списании дебиторской задолженности". При этом необходимо учитывать, что уплата налога в этом случае производится за счет собственных средств налогоплательщика.

Таким образом, обязанность уплатить НДС в бюджет при списании дебиторской задолженности возникает только при наличии следующих условий:

- задолженность возникла в результате отгрузки покупателю товаров (выполнения работ, оказания услуг), облагаемых НДС;
- на дату отгрузки товаров (работ, услуг) организация определяла налоговую базу в целях исчисления НДС "по оплате".

Пример. ЗАО "Туфли Плюс" отгрузило ООО "Верена" партию женской обуви стоимостью 600 000 руб. (в том числе НДС - 91 525 руб.). Обувь была отгружена 1 июня 2004 г. Договором предусмотрено, что продукция должна быть оплачена в течение трех месяцев с момента отгрузки, то есть 21 сентября 2004 г. ЗАО "Туфли Плюс" для целей исчисления НДС определяет выручку "по оплате".

Предусмотрено использование следующих субсчетов:

- к счету 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами": 76-5 "Расчеты по неоплаченному НДС";
- к счету 68 "Расчеты по налогам и сборам": 68-1 "НДС".

Реализация женской обуви отражается в бухгалтерском учете ЗАО "Туфли Плюс" следующим образом.

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операции
Дебет	Кредит		
62	90-1	600 000	Продана партия женской обуви
90-3	76-5	91 525	Учен НДС

В течение трех месяцев, указанных в договоре, ООО "Верена" продукцию не оплатило, но акт сверки взаимных расчетов, датированный 21 сентября 2004 г., подписало, тем самым признав свой долг.

Однако в дальнейшем ЗАО "Туфли Плюс" не удалось взыскать долг с ООО "Верена".

21 сентября 2007 г. по задолженности истек срок исковой давности. Долг, равный 600 000 руб. (в том числе НДС - 91 525 руб.), был списан с баланса ЗАО "Туфли Плюс".

Отражение операций при начислении НДС:

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операции
Дебет	Кредит		

91-2	62	600 000	Списана дебиторская задолженность ООО "Верена", по которой истек срок исковой давности
76-5	68-1	91 525	Начислен к уплате в бюджет НДС по списанной задолженности
007		600 000	Учтена списанная с баланса дебиторская задолженность ООО "Верена"

В случае если должник все же заплатит деньги, они согласно п. 8 ПБУ 9/99 учитываются в составе прочих доходов, а НДС повторно эти суммы не облагаются. Об этом сказано в Письме МНС России от 28 января 2002 г. N 03-1-09/161/14-B601 "О налоге на добавленную стоимость".

Допустим, ООО "Верена" все же расплатилось с ЗАО "Туфли Плюс" за полученную партию женской обуви в октябре 2007 г.

Отражение операций в ЗАО "Туфли Плюс":

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операции
Дебет	Кредит		
	007	600 000	Списана дебиторская задолженность ООО "Верена"
51	91-1	600 000	Получены от ООО "Верена" денежные средства в погашение дебиторской задолженности

8.2. Учет НДС при списании дебиторской задолженности, возникшей в результате того, что был уплачен аванс

При списании дебиторской задолженности, возникшей в результате перечисления аванса, поставщику платить НДС в бюджет не нужно.

Списание дебиторской задолженности для целей обложения НДС приравнивается к оплате реализованных товаров (работ, услуг). А в данном случае реализация товара отсутствует. Кроме того, товар в счет аванса так и не получен, и у организации нет права на налоговый вычет.

Таким образом, в налоговом учете задолженность списывается на расходы в сумме, числящейся в учете (с учетом НДС), при условии, что она соответствует понятию безнадежного долга.

В бухгалтерском учете будут сделаны проводки:

Корреспонденция счетов		Содержание операции
Дебет	Кредит	
60	51	Уплачен аванс в счет будущей поставки товара
91-2	60	Списывается дебиторская задолженность по истечении срока исковой давности на прочие расходы

Глава 9. ИСПОЛНЕНИЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА КАК СПОСОБ ПОГАШЕНИЯ ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ

9.1. Исполнение обязательства лично должником

Возникшая дебиторская задолженность может быть прекращена исполнением обязательства, причем как лично должником, так и сторонней организацией по его поручению. Рассмотрим на примерах, как погашение дебиторской задолженности лично должником отражается в бухгалтерском учете.

Пример. ООО "Среда" осуществляет предпринимательскую деятельность, облагаемую НДС, и определяет выручку от реализации продукции для целей налогообложения "по отгрузке". ООО "Среда" отгрузило ЗАО "Кампари" продукцию на сумму 236 000 руб., в том числе НДС - 36 000 руб. Себестоимость отгруженной продукции равна 160 000 руб.

По условиям договора ЗАО "Кампари" обязано было оплатить товар в течение пяти дней с момента отгрузки. В установленный договором срок оплата от ЗАО "Кампари" не поступила. Все же через 10 дней от ЗАО "Кампари" поступили денежные средства на счет ООО "Среда".

Отражение операций в бухгалтерском учете:

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операции
Дебет	Кредит		
62	90-1	236 000	Отражена выручка от продажи продукции
90-2	43	160 000	Списана фактическая себестоимость реализованной продукции
90-3	68	36 000	Начислен НДС с выручки от продажи продукции
90-9	99	40 000	Отражен финансовый результат от продажи продукции за отчетный месяц (236 000 - 36 000 - 160 000)
51	62	236 000	Отражено получение денежных средств от должника в счет погашения дебиторской задолженности

На практике встречаются случаи, когда обязательства по договорам поставки товаров (работ, услуг) погашаются проведением зачета взаимных требований, являющегося одним из способов прекращения встречных обязательств.

Законодательством не установлено специальных требований к оформлению зачета. В ст. 410 ГК РФ указано лишь, что для зачета достаточно заявления одной из сторон, причем заявление может быть сделано как в устной, так и в письменной форме. Но во избежание возможных конфликтов и с контрагентами, и с контролирующими органами лучше составить документ в письменной форме. Стороны имеют право составить документ, подтверждающий проведение зачета взаимных требований, в любой форме с соблюдением положений, предъявляемых к первичным учетным документам согласно п. 2 ст. 9 Закона N 129-ФЗ. На практике проведение взаимозачета чаще всего оформляется дополнительным соглашением о проведении зачета к основному договору.

Если к должнику был предъявлен иск, прекращение обязательства зачетом встречного однородного требования в порядке, предусмотренном ст. 410 ГК РФ, не допускается. Зачет в таком случае может быть произведен только в судебном порядке путем предъявления встречного иска.

Проведение взаимозачета отражается в бухгалтерском учете проводкой:

Корреспонденция счетов		Содержание операции
Дебет	Кредит	
60 (76)	62 (76)	Отражено погашение взаимных задолженностей на сумму проведенного зачета

Для целей исчисления НДС погашение задолженности покупателя за поставленные в его адрес товары (выполненные работы, оказанные услуги) путем проведения зачета взаимных требований считается оплатой этих товаров (работ, услуг).

У продавца, который определяет выручку для целей исчисления НДС "по оплате", обязанность по уплате НДС в бюджет со стоимости реализованных товаров (работ, услуг) возникает в том налоговом периоде, когда между ним и покупателем был произведен взаимозачет.

Для покупателя, погашающего свою задолженность перед поставщиком товаров (работ, услуг) путем проведения взаимозачета, приобретенные товары (работы, услуги) надо считать оплаченными в том отчетном периоде, когда был произведен взаимозачет.

Пример. ООО "Среда" осуществляет предпринимательскую деятельность, облагаемую НДС, и определяет выручку от реализации продукции для целей налогообложения "по отгрузке". Согласно договору купли-продажи ООО "Среда" отгрузило покупателю - ЗАО "Кампари" продукцию на сумму 236 000 руб., в том числе НДС - 36 000 руб. Себестоимость отгруженной продукции равна 160 000 руб.

По условиям договора ЗАО "Кампари" обязано оплатить товар в течение пяти дней с момента отгрузки, однако в установленный договором срок оплата от покупателя не поступила.

ЗАО "Кампари" по другому договору купли-продажи отгрузило ООО "Среда" материалы на сумму 236 000 руб., в том числе НДС - 36 000 руб. По условиям договора ООО "Среда" обязано оплатить материалы в течение пяти дней с момента отгрузки. В установленный договором срок оплата от ООО "Среда" не поступила.

Обязательства по самостоятельным договорам были погашены проведением зачета взаимных требований.

Отражение операций в бухгалтерском учете:

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операции
Дебет	Кредит		
62	90-1	236 000	Отражена выручка от продажи продукции
90-2	43	160 000	Списана фактическая себестоимость реализованной продукции
90-3	68	36 000	Начислен НДС с выручки от продажи продукции
90-9	99	40 000	Отражен финансовый результат от продажи продукции за отчетный месяц (236 000 - 36 000 - 160 000)
10	60	200 000	Оприходованы поступившие материалы
19	60	36 000	Отражена сумма НДС по приобретенным материалам
60	62	236 000	Подписано соглашение о взаимозачете
68	19	36 000	Принята к вычету сумма НДС по приобретенным материалам

Одним из условий предъявления сумм НДС к вычету является их уплата поставщикам при приобретении товаров (работ, услуг).

При этом в соответствии с п. 2 ст. 167 НК РФ оплатой услуг, в частности, признается поступление денежных средств на счета налогоплательщика (кредитора), причем в НК РФ не указано, что денежные средства должны поступить именно от дебитора. Отсюда следует, что вычетам подлежат не только суммы НДС, уплаченные лично организацией-должником, но и суммы НДС, уплаченные по поручению должника третьими лицами в составе погашенного долга.

Пример. ЗАО "Грация" осуществляет предпринимательскую деятельность, облагаемую НДС, и определяет выручку от реализации продукции для целей налогообложения "по отгрузке". Согласно договору купли-продажи ЗАО "Грация" отгрузило покупателю - ОАО "Эффект" продукцию на сумму 236 000 руб., в том числе НДС - 36 000 руб. Себестоимость отгруженной продукции составила 160 000 руб.

По условиям договора ОАО "Эффект" обязано оплатить товар в течение пяти дней с момента отгрузки. Однако оплата от покупателя в установленный договором срок не поступила.

ЗАО "Экспресс" по договору купли-продажи отгрузило ЗАО "Грация" материалы на сумму 236 000 руб., в том числе НДС - 36 000 руб. По условиям договора ЗАО "Грация" обязано оплатить материалы в течение пяти дней с момента отгрузки. В установленный договором срок оплата не поступила от ЗАО "Грация".

ОАО "Эффект", согласно письму ЗАО "Грация", перечислило задолженность в сумме 236 000 руб., в том числе НДС - 36 000 руб., на расчетный счет ЗАО "Экспресс", в счет взаиморасчетов за ЗАО "Грация". При этом ЗАО "Грация" и ОАО "Эффект" был составлен акт о том, что долг ОАО "Эффект" на сумму 236 000 руб., в том числе НДС - 36 000 руб., погашен путем перечисления суммы (236 000 руб.) на счет ЗАО "Экспресс". С ЗАО "Экспресс" ЗАО "Грация" был составлен акт о погашении долга ЗАО "Грация" на сумму 236 000 руб., в том числе НДС - 36 000 руб., за счет средств, полученных в счет взаиморасчетов от ОАО "Эффект".

Таким образом, обязательства по договорам были прекращены.
В бухгалтерском учете ЗАО "Грация" сделаны следующие проводки.

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операции
Дебет	Кредит		
62	90-1	236 000	Отражена выручка от продажи продукции
90-2	43	160 000	Списана фактическая себестоимость реализованной продукции
90-3	68	36 000	Начислен НДС с выручки от продажи продукции
90-9	99	40 000	Заключительными оборотами отражен финансовый результат от продажи продукции за отчетный месяц (236 000 - 36 000 - 160 000)
10	60	200 000	Оприходованы поступившие материалы
19	60	36 000	Отражена сумма НДС по приобретенным материалам
60	62	236 000	Отражено погашение дебиторской и кредиторской задолженности
68	19	36 000	Сумма НДС по приобретенным материалам принята к вычету

9.2. Уступка права требования

Иногда на практике у организаций складывается ситуация, когда им необходимо продать свою дебиторскую задолженность. Это может быть связано с различными причинами. Такая операция оформляется специальным договором, называемым договором цессии. Договор уступки права требования является одним из самых распространенных способов продажи дебиторской задолженности.

Договор уступки права требования (цессия) - соглашение о замене прежнего кредитора, который выбывает из обязательства, на другого субъекта, к которому переходят все права прежнего кредитора.

Обратите внимание! Если передача имущественного права третьему лицу произошла на безвозмездной основе, то она, согласно ст. 572 ГК РФ, признается договором дарения.

Первоначального кредитора, который переуступает право требования долга новому кредитору, называют цедентом, а организацию, которая приобретает право требования, - цессионарием.

Согласно ст. 384 ГК РФ право первоначального кредитора переходит к новому кредитору в том объеме и на тех условиях, которые существовали к моменту перехода права, если иное не предусмотрено законом или договором.

Особенностью договора цессии является то, что, как правило, цедент продает дебиторскую задолженность по цене меньшей, чем ее учетная стоимость.

Вопросы, связанные с операциями по приобретению права требования организаций, регулируются параграфом 1 "Переход прав кредитора к другому лицу" гл. 24 ГК РФ.

Дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования, относится к финансовым вложениям организации (п. 3 Положения по бухгалтерскому учету "Учет финансовых вложений" ПБУ 19/02, утвержденного Приказом Минфина России от 10 декабря 2002 г. N 126н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет финансовых вложений" ПБУ 19/02" (далее - ПБУ 19/02)).

Согласно Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденному Приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. N 94н "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению", для обобщения информации о финансовых вложениях организации, приобретающей право требования, предназначен счет 58 "Финансовые вложения". Финансовые вложения, осуществленные организацией, отражаются по дебету счета 58 и кредиту счетов, на которых учитываются ценности, подлежащие передаче в счет этих вложений. При погашении обязательства должником делается запись по дебету счета 51 и кредиту счета 58.

Обратите внимание! Если получаемая сумма превосходит цену приобретения права требования, запись по дебету счета 51 и кредиту счета 58 делается на сумму первоначальной

оценки погашаемого долга. При этом разница между суммой погашаемого обязательства и его первоначальной стоимостью отражается на счете 91 "Прочие доходы и расходы".

Если сумма, получаемая от дебитора, меньше первоначальной стоимости долга, разница между полученной суммой и первоначальной стоимостью права требования списывается со счета 58 в дебет счета 91.

В соответствии с п. 2 ст. 382 ГК РФ для перехода прав кредитора к третьему лицу согласия должника не требуется, за исключением случаев, когда получение такого согласия предусмотрено законом или договором сторон. Стороны договора цессии обязаны лишь уведомить должника о состоявшейся уступке, поскольку должник может ошибочно исполнить обязательства в пользу прежнего кредитора. Если же должник не был письменно уведомлен о состоявшемся переходе прав кредитора к другому лицу и исполнил свои обязательства перед первоначальным кредитором, то такое исполнение обязательства признается исполнением надлежащему кредитору.

Финансовые вложения, в соответствии с п. 8 ПБУ 19/02, принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости. Первоначальной стоимостью финансовых вложений, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на их приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов.

Исходя из вышесказанного первоначальной оценкой приобретенной дебиторской задолженности должна служить сумма, уплачиваемая за нее правопробретателем.

Обратите внимание! При продаже собственной дебиторской задолженности организациями обложение таких операций НДС осуществляется в порядке, предусмотренном ст. 155 НК РФ.

Если же в основе договора цессии лежат операции, облагаемые НДС, то НДС уплачивается организацией-продавцом как с суммы самой дебиторской задолженности, так и с суммы ее превышения. Причем, если дебиторская задолженность реализована по меньшей стоимости, НДС с выручки от продажи товаров (работ, услуг) все равно уплачивается в полном объеме исходя из суммы дебиторской задолженности.

Пример. По договору поставки оптовая фирма ООО "Весна" поставила покупателю ООО "Лето" товары на сумму 11 800 руб. (в том числе НДС - 1800 руб.). Несвоевременное исполнение организацией ООО "Лето" своих обязательств по оплате полученных товаров привело к образованию у организации ООО "Весна" просроченной дебиторской задолженности. Для того чтобы ликвидировать эту задолженность, ООО "Весна" заключило договор цессии с ООО "Осень", в соответствии с которым за приобретенное право требования ООО "Осень" должно уплатить ООО "Весна" 9600 руб.

Учет у ООО "Весна":

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операции
Дебет	Кредит		
62	90-1	11 800	Отгружен товар покупателю (ООО "Лето")
90-3	76	1 800	Отражен НДС, подлежащий уплате в бюджет, до момента оплаты товара
76	91-1	9 600	Заключен договор об уступке права требования с ООО "Осень"
91-2	62	11 800	Списана с баланса реализованная дебиторская задолженность (ООО "Лето")
99	91-9	2 200	Определен финансовый результат от реализации дебиторской задолженности
76	68	1 800	Начислен НДС в бюджет (ООО "Лето") (в момент вступления в силу договора цессии числящаяся по балансу cedenta дебиторская задолженность по отгруженным товарам подлежит налогообложению в объеме и на условиях, предусмотренных начальным договором)
51	76	9 600	Получены денежные средства по договору цессии (ООО "Осень")

Учет у организации ООО "Осень":

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операции
Дебет	Кредит		
58	76	9 600	Приобретено право требования по договору цессии (ООО "Весна")
76	51	9 600	Перечислены денежные средства по договору (ООО "Весна")
62	91-1	11 800	Реализовано право требования (передано извещение организации ООО "Лето" о перемене кредитора в обязательстве)
91-2	58	2 200	Списана на расходы разница между первоначальной стоимостью права требования и приобретенной стоимостью права требования
91-2	68	400	Начислен НДС с разницы между суммой денежных средств, уплаченных cedentu, и суммой средств, полученных от должника
91-9	99	1 800	Определен финансовый результат от реализации
51	62	11 800	Получены денежные средства от ООО "Лето"

Учет у организации ООО "Лето":

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операции
Дебет	Кредит		
60 ООО "Весна"	60 ООО "Осень"	11 800	Отражение смены кредитора после получения уведомления о перемене кредитора

Но может произойти и ситуация, когда дебиторская задолженность будет реализована по цене выше, чем ее учетная стоимость (то есть за большую сумму денег, чем та, которую должен был заплатить покупатель). В этом случае с разницы между ценой реализации дебиторской задолженности и ее учетной ценой нужно также заплатить НДС в бюджет. При этом расчет суммы НДС будет таким:

если товары (работы, услуги), которые являются предметом договора, подлежат обложению налогом по ставке 18%, сумма НДС будет равна:

$(\text{Сумма реализации дебиторской задолженности} - \text{Учетная стоимость дебиторской задолженности}) \times 18\% / 118\% = \text{НДС}$, подлежащий уплате в бюджет;

если товары (работы, услуги), которые являются предметом договора, подлежат обложению налогом по ставке 10%, сумма НДС будет равна:

$(\text{Сумма реализации дебиторской задолженности} - \text{Учетная стоимость дебиторской задолженности}) \times 10\% / 110\% = \text{НДС}$, подлежащий уплате в бюджет.

Обратите внимание! При уступке требования, вытекающего из договора реализации товаров, операции по реализации которых не подлежат обложению НДС, у организации-продавца облагаемым оборотом является только сумма, превышающая дебиторскую задолженность.

Пример. Согласно договору купли-продажи ООО "Вирип" отгрузило покупателю ОАО "Техник" продукцию, не облагаемую НДС, на сумму 100 000 руб. Себестоимость отгруженной продукции составила 60 000 руб. ООО "Вирип" определяет выручку от реализации продукции для целей налогообложения "по оплате".

В установленный договором срок оплата от покупателя не поступила. ООО "Вирип" заключило с ООО "Осень" договор уступки права требования дебиторской задолженности ОАО "Техник" на сумму 112 000 руб. В этот же день ООО "Осень" перечислило на расчетный счет ООО "Вирип" сумму, равную 112 000 руб.

Отражение операций в бухгалтерском учете:

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операции
Дебет	Кредит		
62	90-1	100 000	Отражена выручка от продажи продукции
90-2	43	60 000	Списана фактическая себестоимость реализованной продукции

90-9	99	40 000	Отражен финансовый результат от продажи продукции за отчетный месяц (100 000 - 60 000)
51	76	112 000	Получены денежные средства по договору уступки права требования
76	91-1	112 000	Отражена продажа дебиторской задолженности
91-2	62	100 000	Списана дебиторская задолженность покупателя продукции
91-2	68	1 830	Начислена сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет (112 000 - 100 000) x 18 / 118
91-9	99	10 170	Отражена прибыль от реализации дебиторской задолженности (112 000 - 1830 - 100 000)

Убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде по сделке уступки права требования, приравниваются к внереализационным расходам согласно пп. 7 п. 2 ст. 265 НК РФ и учитываются при налогообложении прибыли по правилам, установленным ст. 279 НК РФ.

При уступке продавцом товара (использующего метод начисления) права требования долга третьему лицу до наступления предусмотренного договором о реализации товаров срока платежа отрицательная разница между доходом от реализации права требования долга и стоимостью реализованного товара признается убытком налогоплательщика. При этом размер такого убытка для целей налогообложения не может превышать размера суммы процентов, которые заплатил бы продавец товара, если бы взял кредит на указанный период времени.

При уступке налогоплательщиком - продавцом товара (использующим метод начисления) права требования долга третьему лицу после наступления предусмотренного договором о реализации товаров срока платежа отрицательная разница между доходом от реализации права требования долга и стоимостью реализованного товара также признается убытком налогоплательщика. При этом такой убыток принимается в целях налогообложения таким образом:

- 50% от суммы убытка подлежат включению в состав внереализационных расходов на дату уступки права требования;
- 50% от суммы убытка подлежат включению в состав внереализационных расходов по истечении 45 дней с даты уступки права требования.

Обратите внимание! Правила, установленные п. п. 1 и 2 ст. 279 НК РФ, также применяются к налогоплательщикам-кредиторам и по долговым обязательствам (по товарным и коммерческим кредитам, займам, банковским вкладам, банковским счетам и иным заимствованиям независимо от формы их оформления).

Глава 10. КРЕДИТОРСКАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ

Кредиторская задолженность представляет собой вид обязательств, характеризующих сумму долгов, причитающихся к уплате в пользу других лиц.

Кредиторская задолженность - задолженность организации другим организациям, индивидуальным предпринимателям, физическим лицам, в том числе собственным работникам, образовавшаяся при расчетах за приобретаемые материально-производственные запасы, работы и услуги, при расчетах с бюджетом, а также при расчетах по оплате труда.

Наиболее распространенный вид кредиторской задолженности - задолженность перед поставщиками и подрядчиками за поставленные МПЗ, оказанные услуги и не оплаченные в срок работы.

Кредиторская задолженность может быть прекращена исполнением обязательства (в том числе зачетом), а также списана как не востребовавшаяся.

В составе кредиторской задолженности выделяется задолженность организации:

- перед поставщиками и подрядчиками (остатки по состоянию на отчетную дату по кредиту счетов 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" и 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами");

- перед персоналом организации (остаток по кредиту счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда");

- перед бюджетом (остаток по кредиту счета 68 "Расчеты по налогам и сборам");

- перед государственными внебюджетными фондами (кредитовый остаток по счету 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению");

- по полученным займам и кредитам (остатки по кредиту счетов 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" и 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам");

- перед прочими кредиторами (кредитовые остатки по счетам: 71 "Расчеты с подотчетными лицами", 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" и др.).

10.1. Списание кредиторской задолженности в связи с истечением срока исковой давности

Суммы кредиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, являются внереализационными доходами организации согласно п. 18 ст. 250 НК РФ и подлежат отнесению на финансовые результаты. Это подтверждается и арбитражной практикой: Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 9 июня 2003 г. по делу N А43-10507/02-32-466, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 2 июля 2001 г. по делу N А44-46/01-С15.

Поэтому списание кредиторской задолженности должно производиться своевременно, поскольку несвоевременное списание кредиторской задолженности может быть расценено налоговыми органами как сокрытие или неучет внереализационных доходов организации. Хотя, как показывает судебная практика, налоговые органы должны еще доказать наличие списанной кредиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, что влечет занижение организацией налогооблагаемой прибыли. В противном случае налоговым органам будет отказано судом в привлечении организации к ответственности по данному факту (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 8 сентября 2004 г. по делу N А13-1120/04-21).

Списание сумм не востребовавшейся кредиторской и депонентской задолженности, по которой истек срок исковой давности, производится в соответствии с п. 78 Положения по ведению бухгалтерского учета:

"78. Суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым срок исковой давности истек, списываются по каждому обязательству на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа (распоряжения) руководителя организации и относятся на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение доходов у некоммерческой организации".

Проведение инвентаризации обязательно перед составлением годовой бухгалтерской отчетности. Порядок проведения инвентаризации рассмотрен в гл. 4 настоящей книги. При инвентаризации дебиторской и кредиторской задолженности инвентаризационная комиссия путем документальной проверки должна установить правильность и обоснованность сумм кредиторской задолженности, включая суммы задолженности, по которым истек срок исковой давности. Порядок исчисления срока исковой давности рассмотрен в гл. 3 настоящей книги.

Списанные суммы кредиторской задолженности (с учетом НДС), согласно п. 8 ПБУ 9/99, включаются в состав прочих доходов. Такой прочий доход признается в том отчетном (налоговом) периоде, в котором истек срок исковой давности.

При этом в бухгалтерском учете составляется проводка:

Корреспонденция счетов		Содержание операции
Дебет	Кредит	
60 (76)	91	Включены в состав прочих доходов суммы кредиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности

10.2. Прекращение исполнением обязательства

Как мы уже отметили, на основании ГК РФ в некоторых случаях срок исковой давности может прерываться. Затем, после перерыва, срок исковой давности начинается заново:

"Статья 203. Перерыв течения срока исковой давности

Течение срока исковой давности прерывается предъявлением иска в установленном порядке, а также совершением обязанным лицом действий, свидетельствующих о признании долга.

После перерыва течение срока исковой давности начинается заново; время, истекшее до перерыва, не засчитывается в новый срок".

Происходит это следующим образом, когда:

- кредитор обращается с иском в суд. Однако если суд решит иск не рассматривать, то срок исковой давности не прерывается;
- должник признает свой долг.

Организация должна показать кредитору, что она признала свой долг. В соответствии с п. 20 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 12 ноября 2001 г. N 15 и Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 15 ноября 2001 г. N 18 "О некоторых вопросах, связанных с применением норм Гражданского кодекса Российской Федерации об исковой давности" к действиям, свидетельствующим о признании долга в целях перерыва течения срока исковой давности, исходя из конкретных обстоятельств могут относиться:

- признание претензии;
- частичная уплата должником или с его согласия другим лицом основного долга и (или) сумм санкций, а также частичное признание претензии об уплате основного долга, если последний имеет под собой только одно основание, а не складывается из различных оснований;
- уплата процентов по основному долгу;
- изменение договора уполномоченным лицом, из которого следует, что должник признает наличие долга, а также просьба должника о таком изменении договора (об отсрочке или рассрочке платежа);
- акцепт инкассового поручения.

Внимание! Если организация раз в три года будет письменно признавать свою задолженность, то срок исковой давности будет все время продлеваться и задолженность списывать не нужно.

Придерживаются данной позиции и арбитражные суды, рассматривая споры налогоплательщиков с налоговыми органами о сроках списания кредиторской задолженности (Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 2 июля 2001 г. по делу N А44-46/01-С15).

Итак, если срок исковой давности был прерван, кредиторская задолженность не списывается и налогового внереализационного дохода у налогоплательщика не возникает.

Пример. ООО "Мук" приобрело у ЗАО "Лес" строительные материалы. Договором поставки определен срок оплаты за товар в течение трех месяцев после получения товаров. Строительные материалы были отгружены 22 октября 2004 г.

До 22 ноября 2004 г. ООО "Мук" необходимо погасить задолженность. Если задолженность не будет погашена, то с 22 ноября 2004 г. начнется отсчет срока исковой давности. Заканчивается срок исковой давности 22 ноября 2007 г.

Пример. Предположим, что 25 декабря 2005 г. ООО "Мук" обратилось к ЗАО "Лес" с просьбой об отсрочке платежа. Стороны подписали дополнительное соглашение к договору поставки, в котором указали, что расчет за строительные материалы будет произведен в срок до 1 апреля 2005 г.

В данном случае срок исковой давности прервется, а отсчет нового срока начнется со 2 апреля 2005 г. Закончится срок исковой давности 2 апреля 2008 г.

Возникшая кредиторская задолженность может быть прекращена исполнением обязательства, причем как лично должником, так и третьим лицом по его поручению.

Пример. Согласно договору купли-продажи ООО "Ола" получило от ОАО "Зевс" материалы на сумму 59 000 руб., в том числе НДС - 9000 руб. По условиям договора ООО "Ола" обязано оплатить материалы в течение семи дней с момента их поставки. В установленный договором срок оплата от ООО "Ола" не поступила. Через 20 дней ООО "Ола" исполнило свои обязательства: перечислило денежные средства на расчетный счет ОАО "Зевс". Материалы оприходованы и будут использоваться ООО "Ола" в деятельности, облагаемой НДС.

Отражение операций в бухгалтерском учете:

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операции
Дебет	Кредит		
10	60	50 000	Оприходованы поступившие материалы
19	60	9 000	Отражена сумма НДС по приобретенным материалам
60	51	59 000	Погашена кредиторская задолженность за материалы
68	19	9 000	Принята к вычету сумма НДС по приобретенным материалам

Таким образом, возникшая кредиторская задолженность за поставленные материалы была прекращена исполнением обязательства, причем лично должником ООО "Ола".

Пример. Согласно договору купли-продажи ЗАО "Технодом" отгрузило ООО "Услуги" материалы на сумму 59 000 руб., в том числе НДС - 9000 руб. По условиям договора ООО "Услуги" обязано оплатить материалы в течение семи дней с момента отгрузки. В установленный договором срок оплата от ООО "Услуги" не поступила.

Согласно договору купли-продажи ООО "Услуги" отгрузило покупателю - ЗАО "Опус" продукцию на сумму 59 000 руб., в том числе НДС - 9000 руб. Себестоимость отгруженной продукции составила 40 000 руб. ООО "Услуги" определяет выручку от реализации продукции для целей налогообложения "по отгрузке". По условиям договора ЗАО "Опус" обязано оплатить товар в течение семи дней с момента отгрузки. В установленный договором срок оплата не поступила.

ЗАО "Опус", согласно письму ООО "Услуги", перечислило задолженность в сумме 59 000 руб., в том числе НДС - 9000 руб., на расчетный счет ЗАО "Технодом" в счет взаиморасчетов за ООО "Услуги".

ООО "Услуги" и ЗАО "Опус" был составлен акт о том, что долг ЗАО "Опус" в сумме 59 000 руб., в том числе НДС - 9000 руб., был погашен путем перечисления суммы (59 000 руб.) на счет ЗАО "Технодом".

ЗАО "Технодом" и ООО "Услуги" также был составлен акт о погашении долга ООО "Услуги" на сумму 59 000 руб., в том числе НДС - 9000 руб., за счет средств, полученных в счет взаиморасчетов от ЗАО "Опус".

В бухгалтерском учете ООО "Услуги" указанные операции отражены следующим образом.

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операции
Дебет	Кредит		
10	60	50 000	Оприходованы поступившие материалы
19	60	9 000	Отражена сумма НДС по приобретенным материалам
62	90-1	59 000	Отражена выручка от продажи продукции
90-2	43	40 000	Списана фактическая себестоимость реализованной продукции
90-3	68	9 000	Начислен НДС с выручки от продажи продукции
90-9	99	10 000	Отражен финансовый результат от продажи продукции за отчетный месяц (59 000 - 9000 - 40 000)
60	62	59 000	Отражено погашение кредиторской и дебиторской задолженности
68	19	9 000	Принята к вычету сумма НДС по приобретенным материалам

Таким образом, обязательства по указанным договорам были прекращены. Возникшая кредиторская задолженность у ООО "Услуги" за поставленные материалы была прекращена исполнением обязательства третьим лицом - ЗАО "Опус".

Глава 11. ОТРАЖЕНИЕ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ СПИСАНИЯ КРЕДИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ

Пунктами 8 и 10.4 ПБУ 9/99 предусмотрено, что суммы списанной кредиторской задолженности представляют собой прочий доход и подлежат включению в доход организации в сумме, в которой эта задолженность была отражена в бухгалтерском учете. Об этом свидетельствует и арбитражная практика: Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 9 июня 2003 г. по делу N А43-10507/02-32-466.

На основании ПБУ 9/99 суммы кредиторской задолженности, по которым срок исковой давности истек, признаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, в котором этот срок истек. Согласно п. 16 ПБУ 9/99 указанный прочий доход признается организацией в том периоде, в котором истек срок исковой давности:

"16. Прочие поступления признаются в бухгалтерском учете в следующем порядке:

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, а также возмещения причиненных организации убытков - в отчетном периоде, в котором судом вынесено решение об их взыскании или они признаны должником;

- суммы кредиторской и депонентской задолженностей, по которым срок исковой давности истек, - в отчетном периоде, в котором срок исковой давности истек;

- суммы дооценки активов - в отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую произведена переоценка;

- иные поступления - по мере образования (выявления)".

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов, утвержденной Приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. N 94н "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению", списываемые с баланса суммы кредиторской задолженности с истекшими сроками исковой давности отражаются по кредиту счета 91 "Прочие доходы и расходы" в корреспонденции с соответствующими счетами, на которых числится кредиторская задолженность.

В бухгалтерском учете составляется проводка:

Корреспонденция счетов		Содержание операции
Дебет	Кредит	
60 (66, 67, 71, 76)	91-1	Списана сумма кредиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности

Суммы НДС, учтенные по кредиту счета 60 (76), включенные в прочие доходы в составе списываемой кредиторской задолженности, одновременно включаются в прочие расходы (п. 12 ПБУ 10/99).

В бухгалтерском учете составляется проводка: Дебет 91-2 Кредит 19.

На счете 91 образуется доход, который должен соответствовать стоимости полученных материальных ценностей.

Пример. В ноябре 2004 г. организация получила от поставщика товары на сумму 45 000 руб. (в том числе НДС 18% - 6864 руб.). Товары так и не были оплачены. Срок исковой давности закончился 20 ноября 2007 г. В результате инвентаризации организация выявила кредиторскую задолженность с истекшим сроком исковой давности в сумме 45 000 руб.

В бухгалтерском учете должны быть сделаны следующие проводки.

Ноябрь 2004 г.:

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операции
Дебет	Кредит		
41	60	38 136	Оприходованы приобретенные товары
19	60	6 864	Отражен НДС по товарам

После проведения инвентаризации в 2007 г.:

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операции
Дебет	Кредит		
60	91-1	45 000	Списана кредиторская задолженность с истекшим сроком исковой давности
91-2	19	6 864	Списан НДС по товарам на прочие расходы

11.1. Налог на прибыль

В соответствии с НК РФ сумма кредиторской задолженности, списанная по истечении срока исковой давности, включается в состав внереализационных доходов:

"Статья 250. Внереализационные доходы

В целях настоящей главы внереализационными доходами признаются доходы, не указанные в статье 249 настоящего Кодекса.

Внереализационными доходами налогоплательщика признаются, в частности, доходы:

18) в виде сумм кредиторской задолженности (обязательства перед кредиторами), списанной в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям, за исключением случаев, предусмотренных подпунктом 21 пункта 1 статьи 251 настоящего Кодекса. Положения данного пункта не распространяются на списание ипотечным агентом кредиторской задолженности в виде обязательств перед владельцами облигаций с ипотечным покрытием".

Внимание! Если списываете кредиторскую задолженность перед бюджетом в соответствии с законодательством Российской Федерации или по решению Правительства Российской Федерации, то включать эту сумму в расчет налогооблагаемой прибыли не нужно.

Статья 251 НК РФ:

"1. При определении налоговой базы не учитываются следующие доходы:

21) в виде сумм кредиторской задолженности налогоплательщика по уплате налогов и сборов, пеней и штрафов перед бюджетами разных уровней, списанных и (или) уменьшенных иным образом в соответствии с законодательством Российской Федерации или по решению Правительства Российской Федерации".

Пример. ООО "Атлас" имеет задолженность по налогу на прибыль перед федеральным бюджетом в размере 50 000 руб. В настоящее время организация не ведет никакой деятельности и денежных средств на расчетном счете и в кассе организации нет.

Взыскать эту недоимку с ООО "Атлас" невозможно, налоговый орган признал задолженность безнадежной и списал в порядке, установленном Правительством Российской Федерации.

Предусмотрено использование следующих субсчетов:

- к счету 68 "Расчеты по налогам и сборам" субсчет 68-2 "Налог на прибыль".

Отражение операций в бухгалтерском учете ООО "Атлас":

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операции
Дебет	Кредит		
68-2	91-1	50 000	Списана безнадежная задолженность по налогам

Однако увеличивать налогооблагаемую прибыль на 50 000 руб. не нужно.

Внимание! Если списываете налоги, на сумму которых ранее была уменьшена налогооблагаемая прибыль (например, налог на имущество и другой), то списанную сумму нужно учесть при расчете налога на прибыль.

Статья 270 НК РФ:

"При определении налоговой базы не учитываются следующие расходы:

33) в виде сумм налогов, начисленных в бюджеты различных уровней, в случае если такие налоги ранее были включены налогоплательщиком в состав расходов, при списании кредиторской задолженности налогоплательщика по этим налогам в соответствии с подпунктом 21 пункта 1 статьи 251 настоящего Кодекса".

Итак, по общему правилу при списании безнадежной налоговой задолженности налогооблагаемая прибыль на эту сумму не увеличивается. Но если ранее на указанную сумму налоговых платежей налогооблагаемая прибыль была уменьшена, то списанная сумма, на основании п. 33 ст. 270 НК РФ, будет учитываться при расчете налога на прибыль.

Пример. По данным бухгалтерского учета в ЗАО "Колос" на 1 января 2008 г. числится просроченная задолженность по налогу на доходы физических лиц в размере 3000 руб. По решению Правительства Российской Федерации недоимка в сумме 3000 руб. списывается.

Предусмотрено использование следующих субсчетов:

- к счету 68 "Расчеты по налогам и сборам" субсчет 68-3 "Расчеты по налогу на доходы физических лиц".

Отражение операций в бухгалтерском учете ЗАО "Колос":

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операции
Дебет	Кредит		
68-3	91-1	3000	Списана кредиторская задолженность перед бюджетом

В расчет прибыли, подлежащей налогообложению, ЗАО "Колос" должно включить 3000 руб., так как ранее эта сумма была отнесена на финансовые результаты и уменьшала налогооблагаемую прибыль.

11.2. Налог на добавленную стоимость

Кредиторская задолженность чаще всего возникает при нарушении обязательств, связанных с куплей-продажей товаров (работ, услуг):

- у покупателя, который не оплатил товары,
- у поставщика, который их не отгрузил, но при этом получил аванс.

Разумеется, и в том и в другом случае сумма задолженности определяется с учетом налога на добавленную стоимость.

У покупателя, который списывает кредиторскую задолженность, может возникнуть вопрос: куда отнести НДС по неоплаченным товарам, учтенный на счете 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям"?

Списание НДС по неоплаченным товарам (работам, услугам)

В соответствии с НК РФ налог на добавленную стоимость по оприходованным, но не оплаченным товарам (работам, услугам) возместить из бюджета нельзя. Сумма налога в этом случае "зависает" на счете 19.

Статья 172 НК РФ:

"Налоговые вычеты, предусмотренные статьей 171 настоящего Кодекса, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав, документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, документов, подтверждающих уплату сумм налога, удержанного налоговыми агентами, либо на основании иных документов в случаях, предусмотренных пунктами 3, 6 - 8 статьи 171 настоящего Кодекса.

Вычеты подлежат, если иное не установлено настоящей статьей, только суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Российской Федерации, либо фактически уплаченные ими при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав с учетом особенностей, предусмотренных настоящей статьей, и при наличии соответствующих первичных документов.

Вычеты сумм налога, предъявленных продавцами налогоплательщику при приобретении либо уплаченных при ввозе на таможенную территорию Российской Федерации основных средств, оборудования к установке и (или) нематериальных активов, указанных в пунктах 2 и 4 статьи 171 настоящего Кодекса, производятся в полном объеме после принятия на учет данных основных средств, оборудования к установке и (или) нематериальных активов.

При приобретении за иностранную валюту товаров (работ, услуг), имущественных прав иностранная валюта пересчитывается в рубли по курсу Центрального банка Российской Федерации на дату принятия на учет товаров (работ, услуг), имущественных прав".

Если задолженность за неоплаченные товары (работы, услуги) списывается, то в данном случае нужно списать и соответствующую сумму НДС. Согласно ПБУ 10/99 НДС по неоплаченным товарам (работам, услугам) можно включить в состав прочих расходов.

Пункт 11 ПБУ 10/99:

"Прочими расходами являются:

расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации (с учетом положений пункта 5 настоящего Положения);

расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности (с учетом положений пункта 5 настоящего Положения);

расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (с учетом положений пункта 5 настоящего Положения);

расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;

проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);

расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;

отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета (резервы по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги и др.), а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности;

штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;

возмещение причиненных организацией убытков;

убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;

суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;

курсовые разницы;

сумма уценки активов;

перечисление средств (взносов, выплат и т.д.), связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий;

прочие расходы".

Отражение операций в бухгалтерском учете:

Корреспонденция счетов		Содержание операции
Дебет	Кредит	
91-2	19	Списан НДС, относящийся к кредиторской задолженности

Учитывается ли данная сумма налога на добавленную стоимость при расчете налога на прибыль?

НК РФ предусматривает включение в расчет налога на прибыль налогов, которые относятся к поставленным товарам (работам, услугам), если кредиторская задолженность по такой поставке списывается.

Статья 265 НК РФ:

"1. В состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и (или) реализацией. К таким расходам относятся, в частности:

14) расходы в виде сумм налогов, относящихся к поставленным материально-производственным запасам, работам, услугам, если кредиторская задолженность (обязательства перед кредиторами) по такой поставке списана в отчетном периоде в соответствии с пунктом 18 статьи 250 настоящего Кодекса".

В НК РФ допущена неточность, в данном случае речь должна идти о налогах, которые относятся к полученным товарам, а кредиторскую задолженность списывает покупатель.

Согласно п. 7 ст. 3 НК РФ все неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика.

Следовательно, списывая кредиторскую задолженность по неоплаченным товарам (работам, услугам), организация может уменьшить свою налогооблагаемую прибыль на сумму НДС, относящегося к этим товарам.

Пример. ООО "Вега" 26 января 2004 г. получило от поставщика материалы. Стоимость материалов - 210 000 руб. (в том числе НДС - 35 000 руб.).

Отражение операций в бухгалтерском учете:

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операции
Дебет	Кредит		
10	60	210 000	Оприходованы материалы
19	60	35 000	Учен налог на добавленную стоимость

Договором предусмотрен срок оплаты материалов ООО "Вега" до 1 марта 2004 г. включительно. Денежные средства в установленный срок перечислены не были. С просьбой к кредитору об отсрочке платежа ООО "Вега" не обращалось.

Срок исковой давности закончился 2 марта 2007 г. На основании приказа руководителя организация списывает сумму кредиторской задолженности.

Отражение операций в бухгалтерском учете:

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операции
Дебет	Кредит		
60	91-1	210 000	Списана сумма кредиторской задолженности
91-2	19	35 000	Списан налог на добавленную стоимость по неоплаченным материалам

Налогооблагаемую прибыль за март 2007 г. нужно увеличить на 175 000 руб. (210 000 - 35 000).

11.3. Нюансы отражения авансов

11.3.1. Авансы при взаиморасчетах с поставщиками и покупателями (заказчиками)

Аванс выданный, по своей сути, - это предоплата в счет будущей поставки товаров, выполнения работ либо оказания услуг.

В ситуации, когда на расчетный счет или в кассу организации поступают денежные средства от другой организации, либо от гражданина, необходимо решить, каким образом отражать данные средства в бухгалтерском учете.

Если это определить как аванс, в таком случае в учете делается следующая проводка:

Дебет 51 (50) Кредит 62, субсчет "Авансы полученные"

- поступил аванс.

Если происходит получение дохода, относящегося к будущим периодам, то в учете организации необходимо сделать следующую проводку:

Дебет 51 (50) Кредит 98, субсчет "Доходы, полученные в счет будущих периодов"

- получен доход будущих периодов.

Пункт 2 ПБУ 9/99 определяет доход как увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

Говоря иными словами, доход возникает только в том случае, если есть твердая уверенность в том, что, скорее всего, деньги, полученные от контрагентов, не придется возвращать, потому что в противном случае никакой выгоды не будет возникать.

Отдельные виды доходов будущих периодов приведены в Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета. На субсчете 98-1 "Доходы, полученные в счет будущих периодов" должно учитываться движение доходов, полученных в отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам. К ним относятся:

- арендная или квартирная плата;

- плата за коммунальные услуги;

- выручка за грузовые перевозки, за перевозки пассажиров по месячным и квартальным билетам;

- абонентная плата за пользование средствами связи и др.

Во всех этих случаях у организации нет необходимости возвращать деньги контрагенту, если, конечно, не будет каких-то непредвиденных либо чрезвычайных обстоятельств. Допустим, организация уже исполнила свои обязательства перед тем, кто уплатил ей деньги, позволив ему пользоваться своим помещением, бассейном или товарным знаком. В таком случае, когда наступит "будущий период", относящийся к нему доход необходимо списать следующей проводкой:

Дебет 98, субсчет "Доходы, полученные в счет будущих периодов" Кредит 90-1.

Пример. Организация владеет зданием на праве собственности. В феврале 2007 г. организация заключила с арендатором договор аренды сроком на два года. Плата по договору аренды составляет 2 400 000 руб. Деньги поступили на расчетный счет организации в феврале 2007 г.

Бухгалтер организации включает эту сумму в доходы будущих периодов и в учете делает следующую проводку:

Дебет 51 Кредит 98, субсчет "Доходы, полученные в счет будущих периодов"

- 2 400 000 руб. - получена арендная плата за два года вперед.

Авансы не могут приносить организации никакой экономической выгоды, поскольку фирме, получившей аванс, еще предстоит исполнить свои обязательства по договору - отгрузить товар, выполнить работу или оказать услугу. И только после того, как оговоренная поставка или услуга будут осуществлены, можно будет сказать, что доход получен. Если же организация откажется от взятых на себя обязательств, либо не исполнит их должным образом, как то оговорено в договоре, то аванс придется вернуть.

Аванс выданный является предоплатой в счет будущей поставки товаров или оказания услуги. Чаще всего у организации-продавца (поставщика) есть возможность передумать. В этом случае товар остается на месте (услуга не оказывается), а деньги возвращаются несостоявшемуся покупателю. Таким образом, к авансам необходимо относить суммы, поступившие за работу, которую организация еще не сделала.

Пример. Организация-продавец в феврале 2007 г. заключила договор поставки с покупателем. В соответствии с этим договором она обязуется отгрузить покупателю товар на сумму 1 014 000 руб. (в том числе НДС 18% - 216 000 руб.). В соответствии с договором покупатель перечислил на расчетный счет продавца 1 416 000 руб. еще до отгрузки товара. Эти деньги являются авансом в счет будущей поставки товара. При этом у продавца есть возможность отказаться от поставки и вернуть деньги покупателю. А тот, в свою очередь, аналогично может забронировать покупку и потребовать назад предоплату.

При получении аванса в учете продавца бухгалтером сделана следующая проводка:

Дебет 51 Кредит 62, субсчет "Авансы полученные" - 1 416 000 руб.

- поступил аванс в счет предстоящей поставки товара.

Исходя из всего вышесказанного можно сделать вывод, что если средства, поступившие от заказчика, принесут организации экономическую выгоду и деньги не нужно будет возвращать, то их можно относить к доходам будущих периодов. В случае же если есть сомнения, полученные суммы следует считать авансами, полученными под отгрузку товаров, выполнение работ либо оказание услуг. И соответствующим образом их учитывать.

Если говорить о Налоговом кодексе РФ, то в нем понятие "доходы будущих периодов" отсутствует. Поэтому все поступления, которые в бухгалтерском учете необходимо относить к данному виду доходов, для целей налогообложения будут считаться авансами.

Учет операций получения авансов и предоплат

Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета, утвержденная Приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. N 94н, для учета авансов полученных предусматривает использование специального субсчета к счету 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

В соответствии с п. 3 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. N 32н, поступления от других юридических и физических лиц в порядке предварительной оплаты продукции не будут признаваться доходами организации.

На основании положений п. 1 ст. 251 Налогового кодекса РФ при определении размера налоговой базы по налогу на прибыль не должны приниматься к расчету при установлении размера налоговой базы доходы в порядке предоплаты. В данном случае не имеет значения ни объем (100 процентов, половина суммы, подлежащей уплате, и т.п.), ни характер (аванс, задаток и т.п.) предоплаты.

Поступившую на расчетный счет организации сумму предварительной оплаты в счет предстоящей поставки товаров (работ, услуг) необходимо отражать в бухгалтерском учете следующей записью:

Дебет 51 Кредит 62, субсчет "Расчеты по авансам полученным"

- отражено поступление аванса в счет предстоящей поставки товаров (оказания услуг);

Дебет 62, субсчет "Расчеты по авансам полученным" Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- отражено начисление в бюджет НДС с аванса по ставке 18%.

В соответствии с п. 5 ПБУ 9/99 выручка от продажи продукции будет являться доходом от обычных видов деятельности. Выручка может признаваться в бухгалтерском учете при наличии условий, указанных в п. 12 ПБУ 9/99. В частности, принимается к учету в сумме, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности, определяемой исходя из цены, установленной договором между организацией и покупателем, что согласуется с нормами п. 6 ПБУ 9/99.

В бухгалтерском учете бухгалтером делаются следующие записи:

Дебет 62 Кредит 90-1

- отражена выручка от реализации товара;

Дебет 90-2 Кредит 41

- списана себестоимость проданного товара;

Дебет 90-3 Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- начислена сумма НДС с реализации, подлежащая уплате в бюджет.

После фактической реализации продукции или оказания услуг бухгалтер организации производит зачет ранее полученной предварительной оплаты в счет данной поставки продукции. Это отражается в бухгалтерском учете следующей записью:

Дебет 62, субсчет "Расчеты по авансам полученным" Кредит 62

- произведен зачет ранее полученного аванса.

Пример. Производственная фирма получила в счет реализации продукции собственного производства стопроцентную предоплату от покупателя в сумме 90 000 руб. Отгрузка произведена через 5 дней после получения аванса.

Себестоимость отгруженной продукции равна 40 000 руб.

В бухгалтерском учете бухгалтером сделаны следующие записи:

Дебет 51 Кредит 62, субсчет "Расчеты по авансам полученным" - 90 000 руб.

- отражено поступление аванса в счет предстоящей поставки продукции;

Дебет 62, субсчет "Расчеты по авансам полученным" Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 13 728 руб. (90 000 x 18/118) - отражено начисление в бюджет НДС с аванса;

Дебет 62 Кредит 90-1

- 90 000 руб. - отражено признание выручки от реализации продукции;

Дебет 90-3 Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 13 728 руб. - начислен НДС с выручки от реализации;

Дебет 90-2 Кредит 43

- 40 000 руб. - списана себестоимость проданной продукции;

Дебет 62, субсчет "Расчеты по авансам полученным" Кредит 62

- 90 000 руб. - зачтена сумма предоплаты за проданную продукцию;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС" Кредит 62, субсчет "Расчеты по авансам полученным"

- 13 728 руб. - принят к вычету НДС, исчисленный с полученной предоплаты и отраженный в налоговой декларации.

Получение авансов организациями, применяющими кассовый метод и упрощенную систему налогообложения

Организации, применяющие кассовый метод признания доходов и расходов и находящиеся на упрощенной системе налогообложения, обязаны включать в налоговую базу по налогу на прибыль, а также по единому налогу при упрощенной системе налогообложения суммы авансов и предоплат, полученных от покупателей в счет предстоящей отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг). При этом не имеет значения то, что факта реализации еще не было.

На организации, использующие кассовый метод признания доходов и расходов, возложена обязанность включать в состав налогооблагаемых доходов авансы и предоплаты. На это прямо указывается в пп. 1 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса РФ. В ней сказано, что при определении налоговой базы налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по кассовому методу, в доходах должны учитываться суммы авансов и предоплат, полученные в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг). Данное требование нашло свое подтверждение также в п. 4.1 Методических рекомендаций по применению главы 25 "Налог на прибыль организаций" части второй Налогового кодекса Российской Федерации, утвержденных Приказом МНС России от 20 декабря 2002 г. N БГ-3-02/729. В нем зафиксировано, что: "Имущество, имущественные права, работы или услуги, которые получены от других лиц в порядке предварительной оплаты, не являются налогооблагаемыми доходами только для налогоплательщиков, применяющих метод начисления. Налогоплательщики, применяющие кассовый метод, указанные средства отражают в составе доходов, подлежащих налогообложению в момент их получения".

Организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, применяют кассовый метод, а поэтому также обязаны полученные авансы включать в объект налогообложения.

В соответствии со ст. 346.15 Налогового кодекса РФ доходы от реализации товаров (работ, услуг), реализации имущества, имущественных прав и внереализационные доходы, которые учитываются при налогообложении, должны определяться в соответствии с нормами ст. ст. 249 и 250 Налогового кодекса РФ. Соответственно, в тех случаях, когда в этих статьях есть ссылки на другие статьи гл. 25 Налогового кодекса РФ, они должны применяться. Однако это действует только в том случае, если не противоречат другим положениям гл. 26.2 "Упрощенная система налогообложения" Налогового кодекса РФ. Примером тому может служить ссылка в п. 2 ст. 249

Налогового кодекса РФ. Она касается метода признания в целях налогообложения поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права налогоплательщиков, перешедших на упрощенную систему налогообложения, и применяется исключительно в отношении ст. 273 "Порядок определения доходов и расходов при кассовом методе" Налогового кодекса РФ. Учитывая положения ст. ст. 273 и 346.17 Налогового кодекса РФ, определено, что датой получения доходов признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав. Отсюда полученная предварительная оплата (авансы) в счет отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг) у организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения, будет являться объектом налогообложения в отчетном (налоговом) периоде ее получения.

Пример. Фирма применяет упрощенную систему налогообложения. Объект налогообложения - доходы. В I квартале для продажи своего товара фирма заключила договор купли-продажи и в том же квартале получила на расчетный счет от покупателя 100-процентную предоплату под поставку товара в сумме 400 000 руб. Товар был отгружен. Так как по правилам, установленным в ст. 346.17 Налогового кодекса РФ, датой получения дохода фирмой, применяющей упрощенную систему налогообложения, является день поступления денег на ее расчетный счет, фирма всю сумму аванса по договору купли-продажи включила в доход и по итогам I квартала заплатила единый налог в сумме 24 000 руб. (400 000 руб. x 6 процентов).

По итогам III квартала товар был отгружен покупателю. Таким образом, товар реализован, фирма дохода не имела и, соответственно, единый налог с этой реализации платить не должна.

Пример. ООО, применяющее упрощенную систему налогообложения и выбравшее в качестве объекта налогообложения доход, заключила в I квартале с ОАО два договора.

1. Договор купли-продажи, по которому ООО в качестве продавца обязуется отгрузить в пользу ОАО товар на сумму 400 000 руб. Товар был отгружен в адрес ОАО в III квартале.

2. Договор беспроцентного займа на сумму 400 000 руб., в котором организация - ООО выступает как заемщик, а так как поступление займа не является доходом, который облагается единым налогом при упрощенной системе налогообложения, ООО в I квартале единый налог не платило.

После отгрузки товара в конце III квартала ООО провело инвентаризацию дебиторской и кредиторской задолженности. По итогам этой инвентаризации был составлен акт зачета взаимных встречных однородных требований на сумму 400 000 руб. с организацией - ОАО.

Таким образом, в III квартале была ликвидирована задолженность обеих организаций (ООО и ОАО) друг перед другом: с одной стороны - по возврату займа, с другой стороны - по оплате товара.

В III квартале, как результат подписания акта взаимозачета, у ООО возник налогооблагаемый доход. По итогам III квартала оно обязано заплатить единый налог в сумме 24 000 руб. (400 000 руб. x 6 процентов).

Порядок ведения книги продаж, книги покупок
при получении авансовых платежей.
Отражение НДС по предоплате в налоговой декларации

На основании п. 18 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением Правительства Российской Федерации от 2 декабря 2000 г. N 914, продавцом должен составляться счет-фактура, который регистрируется в книге продаж, при получении денежных средств в виде авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) .

Пример.

27 29.09.2007

Счет-фактура N --- от ----- (1)

ООО "Альфа"

Поставщик ----- (2)

127322 г. Москва, Дмитровское шоссе, д. 21

Адрес ----- (2а)

000-00-00

Телефон ----- (2б)

Идентификационный номер поставщика

7700000000

(ИНН) ----- (2в)

Он же

Грузоотправитель и его адрес ----- (3)

ООО "Гамма"

Грузополучатель и его адрес ----- (4)

6 28.09.2007

К платежно-расчетному документу N ----- от ----- (5)

ООО "Гамма"

Покупатель ----- (6)

128215, г. Москва, ул. Вучетича, д. 52

Адрес ----- (6а)

000-00-00

Телефон ----- (6б)

Идентификационный номер покупателя

7700000001

(ИНН) ----- (6в)

Дополнение (условия оплаты по договору (контракту), способ отправления и т.п.)

Аванс в соответствии с условиями договора N 12 от 26.09.2007 за облагаемый и не облагаемый НДС товар (7)

Наименование товара	Страна происхождения	N грузовой тамож. декларации	Ед. изм.	Кол-во	Цена	В т.ч. акциз	Сумма	В т.ч. акциз	Ставка НДС	Сумма НДС	Всего НДС
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Аудио-диски			-	-	-	-	5 000 руб.	-	18%	900 руб.	5 900 руб.
Книги			-	-	-	-	12 000 руб.	-			12 000 руб.

Всего к оплате											17 900 руб.
-------------------	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	-------------

Руководитель организации (предприятия)
подпись (В.К. Рябцевский)

Гл. бухгалтер
подпись (Д.В. Пиотровская)

М.П.

Выдал
подпись (А.А. Куваева-Стрелец)
(подпись ответственного лица от поставщика)

В соответствии с нормами п. 1 ст. 162 Налогового кодекса РФ налоговая база увеличивается на суммы авансовых или иных платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ или оказания услуг, за исключением авансовых или иных платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ, оказания услуг, облагаемых по налоговой ставке 0% на основании пп. 1, 5 п. 1 ст. 164 Налогового кодекса РФ, длительность производственного цикла изготовления которых превышает шесть месяцев, по перечню и в порядке, установленным Правительством Российской Федерации.

Учитывая требования п. 8 ст. 171 Налогового кодекса РФ, суммы налога, исчисленные и уплаченные с авансов, являются налоговыми вычетами.

Что же касается операций по реализации товаров (работ, услуг), зафиксированных п. 1 ст. 164 Налогового кодекса РФ (экспортные операции), то вычетам на основании п. 3 ст. 172 Налогового кодекса РФ подлежат суммы налога, исчисленные и уплаченные налогоплательщиком с сумм авансовых или иных платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг). В случае если налогоплательщик, осуществляющий экспортные операции, в течение 180 дней со дня помещения товаров в режим экспорта представил в налоговые органы документы, которые предусмотрены ст. 165 Налогового кодекса РФ, а также отдельную налоговую декларацию, оговоренную в п. 6 ст. 164 Налогового кодекса РФ, то он имеет право на налоговый вычет по ранее исчисленному с авансов налогу в день подачи этих документов.

На сумму предоплаты требуется выписать счет-фактуру и исчислить НДС по ставке, которой товары облагаются на российском рынке.

Нередки случаи, когда организации при выписке счетов-фактур на суммы полученных авансов могут заполнять все графы, в том числе такие, как: "Количество единиц", "Цена", "Стоимость всего без налога" и "Налоговая ставка".

Учитывая нормы пп. 1 п. 1 ст. 162 Налогового кодекса РФ, суммы авансовых платежей, поступившие в счет предстоящих отгрузок товаров (выполнения работ, оказания услуг), должны быть включены в оборот, облагаемый НДС.

Сумму налога на добавленную стоимость, подлежащую уплате в бюджет при получении авансовых платежей, необходимо определять расчетным методом и исчислять по расчетной налоговой ставке 18/118. Таково требование, установленное п. 4 ст. 164 Налогового кодекса РФ.

Далее необходимо обратить внимание на порядок заполнения книги продаж и книги покупок при получении авансов в счет предстоящих поставок товаров.

Обратимся к заполнению строки 5 счета-фактуры. Порядок заполнения этой строки установлен Приложением 1 к Постановлению Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. N 914. В этой строке указываются реквизиты расчетного документа, к которому прилагается счет-фактура.

Учитывая текст п. 2 ст. 169 Налогового кодекса РФ, для вычета НДС на законных основаниях необходимо, чтобы счет-фактура был составлен в порядке, установленном п. 5 и 6 ст. 169 Налогового кодекса РФ. В соответствии же с требованиями, установленными пп. 4 п. 5 ст. 169 Налогового кодекса РФ, реквизиты расчетного документа по строке 5 счета-фактуры должны быть указаны исключительно при получении авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг).

Помимо этого, при совершении некоторых операций, включаемых в налоговую базу, отдельные строки и графы счета-фактуры не могут заполняться налогоплательщиком по причине отсутствия необходимой для этого информации. В этом случае в незаполненных строках и графах должны ставиться прочерки. К такому роду операций как раз таки и относятся полученные авансовые платежи.

На момент получения аванса организации необходимо выписать счет-фактуру в двух экземплярах. В графе 7 указывается ставка налога, равная 18/118, заполняется графа 8 (сумма НДС), а также графа 9 (стоимость работ всего с учетом НДС). Во всех остальных графах ставятся прочерки.

Особое внимание стоит обратить на порядок составления и регистрации в книге продаж счетов-фактур при получении авансовых платежей. При регистрации в книге продаж счета-фактуры, выписанного в момент получения аванса, необходимо проставить значения в графе 4 и графе 5б.

А вот графу 5а "Стоимость продаж без НДС" заполнять не нужно - достаточно поставить прочерк.

В момент отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг) в счет полученного аванса в обязательном порядке выписывается второй счет-фактура в двух экземплярах. Один экземпляр передается покупателю, а второй регистрируется в книге продаж. После регистрации в книге продаж второго счета-фактуры первый счет-фактура должен быть зарегистрирован в книге покупок. В это же время в графе 2 книги покупок отмечаются номер и дата первого счета-фактуры, а в графе 3 - дата оплаты. Кроме этого, в графах 5 и 5а - наименование. Если соблюдать такой порядок заполнения книги продаж, то не возникнет необходимости никаких корректировок, так как

все данные будут соответствовать, и останется только перенести их в соответствующие строки налоговой декларации по НДС.

Таким образом, счета-фактуры необходимо составлять в соответствии с требованиями Налогового кодекса РФ, а также с учетом норм, установленных Правилами ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденными Постановлением Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. N 914.

Получение аванса и отгрузка
произведены в одном налоговом периоде

Налоговая база по НДС изменяется (чаще всего увеличивается) на суммы авансовых или иных платежей, полученных в счет предстоящих поставок продукции, либо оказания услуг.

В случаях, когда получение предварительной оплаты и реализация продукции осуществляются в одном налоговом периоде, организации необходимо исчислить НДС с суммы поступившей предварительной оплаты.

В этом случае налоговая ставка по НДС должна определяться как процентное отношение налоговой ставки, предусмотренной в п. 2 или п. 3 ст. 164 Налогового кодекса РФ, к налоговой базе, принятой за 100 и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки, установленной п. 4 ст. 164 Налогового кодекса РФ, то есть - 18/118.

При отгрузке сразу же возникает объект обложения НДС. В соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 146 Налогового кодекса РФ операции по реализации продукции на территории Российской Федерации признаются объектом обложения НДС. Налоговая база при реализации продукции определяется как стоимость самой продукции, исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со ст. 40 Налогового кодекса РФ. В цену не включается НДС в соответствии с п. 1 ст. 154 Налогового кодекса РФ.

При реализации продукции организация-поставщик выставляет счет-фактуру организации-покупателю не позднее пяти дней, считая со дня отгрузки продукции, как это определено в п. 3 ст. 168 Налогового кодекса РФ, и регистрирует его в книге продаж. Регистрация счетов-фактур в книге продаж должна производиться в хронологическом порядке в том налоговом периоде, в котором возникает налоговое обязательство. Такой порядок определен п. 17 Правил, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. N 914.

После даты реализации оговоренных товаров либо выполнения работ, оказания услуг организация может принимать к вычету НДС, исчисленный с суммы полученной предварительной оплаты и отраженный в Декларации по налогу на добавленную стоимость. Такой порядок закреплен в п. 8 ст. 171 и в п. 6 ст. 172 Налогового кодекса РФ.

Выписанный и зарегистрированный организацией в книге продаж счет-фактура при получении предварительной оплаты в счет предстоящей поставки продукции регистрируется в книге покупок при отгрузке продукции в счет полученной предварительной оплаты с указанием соответствующей суммы НДС, как того требует п. 13 Правил, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. N 914.

Пример. Производственная фирма в сентябре 2007 г. в счет предстоящей поставки продукции договорной стоимостью 90 000 руб. (включая НДС - 13 728 руб.) получила от покупателя 100-процентную предварительную оплату. В этом же месяце на основании полученной предоплаты фирма отгрузила продукцию фактической себестоимостью 40 000 руб.

Налоговый период по НДС установлен как календарный месяц.

При получении денежных средств в виде предварительной оплаты в счет предстоящей поставки продукции фирма составила счет-фактуру N 1 и зарегистрировала его в книге продаж в полном соответствии с п. 18 Правил, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. N 914.

Сумма полученной предварительной оплаты в размере 90 000 руб., а также исчисленная с нее сумма НДС, равная 13 728 руб., будут отражаться в разд. 2.1 "Расчет общей суммы налога" декларации по налогу на добавленную стоимость за сентябрь 2007 г. по строкам 260 и 280 в графах 4 и 6 соответственно:

Фрагмент разд. 2.1 "Расчет общей суммы налога", руб.

N п/п	Налогооблагаемые объекты	Код строки	Налоговая база (А)	Ставка НДС	Сумма НДС
1	2	3	4	5	6
5.	Суммы, связанные с расчетами по оплате налогооблагаемых товаров (работ, услуг), всего:	260	90 000	18/118	13 728
		270	-	10/110	-
	в том числе:				
5.1	сумма авансовых и иных платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров или выполнения работ (услуг)	280	90 000	18/118	13 728
		290	-	10/110	-

При реализации своей продукции фирма выставила покупателю счет-фактуру N 2, который зарегистрировала в книге продаж. В налоговой декларации за сентябрь эта сумма отражается в строках 020 и 170 разд. 2.1.

В то же время организация принимает к вычету НДС, исчисленный с суммы полученной предварительной оплаты и отраженный в декларации по налогу на добавленную стоимость. Для этого выписанный и зарегистрированный фирмой в книге продаж при получении предварительной оплаты счет-фактура N 1 заносится по строке 340 разд. 2.1 "Расчет общей суммы налога" декларации по налогу на добавленную стоимость за сентябрь 2007 г.

Фрагмент разд. 2.1 Расчет общей суммы налога по декларации за август (руб.).

N п/п	Налогооблагаемые объекты	Код строки	Налоговая база	Ставка НДС	Сумма НДС
1	2	3	4	5	6
1.	Реализация товаров (работ, услуг), а также передача имущественных прав по соответствующим ставкам налога - всего:	010		20	
		020	76 272	18	13 728
		030		10	
		040		20/120	
		050		18/118	
		060		10/110	
	в том числе:				
1.5	прочая реализация товаров (работ, услуг), передача имущественных прав, не вошедшая в строки 070 - 150 раздела 2.1 декларации по налогу на добавленную стоимость	160		20	
		170	76 272	18	13 728
		180		10	
		190		20/120	
		200		18/118	
		210		10/110	

N п/п	НАЛОГОВЫЕ ВЫЧЕТЫ	Код строки	Сумма НДС
-------	------------------	------------	-----------

1	2	3	4
10.	Сумма налога, исчисленная и уплаченная налогоплательщиком с сумм авансовых или иных платежей, подлежащая вычету после даты реализации соответствующих товаров (работ, услуг)	340	13 728

Как можно видеть, отгрузка продукции в том же налоговом периоде, что и получение предоплаты, не влечет необходимость перечислять в бюджет начисленный с предоплаты НДС. Необходимо только начислить и показать ее в налоговой декларации.

Регистрация счета-фактуры в книге покупок
при частичной отгрузке товара, работ (услуг)
в счет полученного авансового платежа

При частичной отгрузке товара, либо выполнения работ, оказания услуг в счет полученного аванса не позднее 5 дней с даты отгрузки организация должна выписать в двух экземплярах счет-фактуру N 2. Первый экземпляр передается покупателю, второй регистрируется в книге продаж.

Поскольку в книге продаж ранее уже был зарегистрирован счет-фактура N 1 на полученный аванс, то сумма НДС, начисленная в бюджет, составит 150 процентов.

Учитывая нормы п. 9 Порядка, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. N 914, в случае частичной оплаты оприходованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) регистрация счета-фактуры в книге покупок должна производиться на каждую сумму, перечисленную продавцу в порядке частичной оплаты, с указанием реквизитов счета-фактуры по приобретенным товарам (выполненным работам, оказанным услугам), а также с пометкой у каждой суммы "частичная оплата".

Регистрация в книге покупок счетов-фактур с одинаковыми реквизитами допустима исключительно в случаях перечисления средств в порядке частичной оплаты.

Отсюда следует, что счет-фактура N 1, ранее зарегистрированный в книге продаж при получении аванса, регистрируется в книге покупок, однако не на всю сумму, а только на 50 процентов аванса, приходящегося на стоимость реализованного товара.

То есть 50 процентов НДС принимается к вычету, а сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, составит 100 процентов.

В случае реализации в счет полученного аванса оставшейся части товара в последующих налоговых периодах порядок оформления счетов-фактур, книги продаж и книги покупок такой же, как приведенный выше порядок.

Получение аванса и отгрузка
произведены в разных налоговых периодах

Пример. Фирма в октябре в счет предстоящей поставки продукции договорной стоимостью 90 000 руб. (в том числе НДС 18 процентов - 13 728 руб.) получила от покупателя предварительную оплату в размере 100 процентов. Продукцию под полученную предоплату фирма отгрузила в ноябре.

Налоговый период по НДС установлен как календарный месяц.

При получении предоплаты в октябре фирма составила счет-фактуру, который зарегистрировала в книге продаж.

20 ноября в налоговый орган по месту своей регистрации фирма представила налоговую декларацию по НДС и уплатила в бюджет сумму налога на добавленную стоимость в сумме 13 728 руб., исчисленную с предоплаты.

Сумма полученной предварительной оплаты, в размере 90 000 руб., равно как и исчисленная с нее сумма НДС - 13 728 руб., были отражены в декларации за октябрь по строкам 260 и 280. По строке 390 декларации за октябрь фирма показала сумму НДС в размере 13 728 руб., подлежащую уплате в бюджет.

N п/п	Налогооблагаемые объекты	Код строки	Налоговая база (А)	Ставка НДС	Сумма НДС
1	2	3	4	5	6
5.	Суммы, связанные с расчетами по оплате налогооблагаемых товаров (работ, услуг), всего:	260	90 000	18/118	13 728
		270	-	10/110	-
	в том числе:				
5.1	сумма авансовых и иных платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров или выполнения работ (услуг)	280	90 000	18/118	13 728
		290	-	10/110	-

РАСЧЕТЫ ПО НДС ЗА НАЛОГОВЫЙ ПЕРИОД

N п/п	НАЛОГОВЫЕ ВЫЧЕТЫ	Код строки	Сумма НДС
1	2	3	4
15.	Итого сумма НДС, исчисленная к уплате в бюджет за данный налоговый период (если величина строки 300 раздела 2.1 декларации по налогу на добавленную стоимость превышает величину в строке 380 раздела 2.1 декларации по налогу на добавленную стоимость, вычесть из величины строки 300 раздела 2.1 декларации по налогу на добавленную стоимость величину строки 380 раздела 2.1 декларации по налогу на добавленную стоимость)	390	13 728

В ноябре, отгрузив продукцию, фирма выставила счет-фактуру в двух экземплярах, один из которых вручила покупателю, а второй был зарегистрирован в книге продаж.

Одновременно с этим бухгалтер фирмы регистрирует в книге покупок счет-фактуру, выписанный и зарегистрированный в книге продаж при получении предоплаты. Таким образом производится зачет ранее полученной предоплаты в счет данной поставки продукции.

20 ноября в налоговый орган по месту своей регистрации производственная фирма представляет налоговую декларацию по НДС за октябрь, в которой начисление НДС на сумму реализованной продукции отражается по строкам 020 и 170, а сумма НДС, предъявленная к вычету, отражена по строке 340 декларации.

Фрагмент разд. 2.1 "Расчет общей суммы налога (декларации за сентябрь)":

N п/п	Налогооблагаемые объекты	Код строки	Налоговая база	Ставка НДС	Сумма НДС
1	2	3	4	5	6
1.	Реализация товаров (работ, услуг), а также передача имущественных прав по	010		20	
		020	76 272	18	13 728

	соответствующим ставкам налога - всего:	030		10	
		040		20/120	
		050		18/118	
		060		10/110	
	в том числе:				
1.5	прочая реализация товаров (работ, услуг), передача имущественных прав, не вошедшая в строки 070 - 150 раздела 2.1 декларации по налогу на добавленную стоимость	160		20	
		170	76 272	18	13 728
		180		10	
		190		20/120	
		200		18/118	
		210		10/110	

N п/п	НАЛОГОВЫЕ ВЫЧЕТЫ	Код строки	Сумма НДС
1	2	3	4
10.	Сумма налога, исчисленная и уплаченная налогоплательщиком с сумм авансовых или иных платежей, подлежащая вычету после даты реализации соответствующих товаров (работ, услуг)	340	13 728

Раздельный учет авансов, полученных
в качестве предоплаты
за облагаемые и не облагаемые НДС товары

Не облагаются НДС суммы авансовых и иных платежей, поступившие в счет предстоящих поставок товаров или выполнения работ (услуг), освобожденных от НДС. Для того чтобы применить указанную льготу, необходимо выделить из общей суммы поступивших в качестве предоплаты денежных средств авансы, полученные за предназначенный к продаже товар, не облагаемый НДС, то есть организовать раздельный учет авансов, поступающих в счет оплаты за товар, облагаемый и не облагаемый НДС.

Здесь важно помнить, что любая льгота может быть предоставлена только лишь при условии наличия у предприятия доказательств, подтверждающих право на ее использование. Например, в случае поступления авансовых платежей за какую-либо продукцию, не облагаемую НДС, соответствующая льгота может быть применена только в том случае, если предприятие будет в состоянии доказать, что поступившие в качестве предоплаты денежные средства получены за товары, которые впоследствии будут поставлены.

В качестве таких доказательств предприятием или фирмой могут быть использованы следующие документы:

- платежные документы, в которых сделана ссылка на конкретный договор или выставленный счет на предоплату. В случае отсутствия в платежных документах подобной ссылки предприятию необходимо предоставить иные доказательства связи поступивших денежных средств и предполагаемой отгрузки товаров, не облагаемых НДС. Ну а при отсутствии и таких доказательств - все-таки исчислить НДС с суммы поступивших авансов в общеустановленном порядке;

- договор (счет), на основании которого была произведена предоплата (сделан аванс). При этом важно помнить, что все сделки между юридическими лицами необходимо совершать в простой письменной форме в соответствии с п. 1 ст. 161 Гражданского кодекса РФ.

Устно могут быть совершены сделки, исполняемые при их заключении, посему не требующие нотариального удостоверения. Таковы требования п. 2 ст. 159 Гражданского кодекса РФ, например, такие сделки, согласно которым оплата и передача товара производятся одновременно. В случае же с получением аванса оплата производится раньше передачи товара. Поэтому указанное исключение в данном случае не может быть применено.

Так как обязательным условием заключения договора купли-продажи является согласование сторонами наименования и количества товара, как то определено п. 3 ст. 455 Гражданского кодекса РФ, при наличии договора со ссылкой на то, что поставляется льготированный товар, поступившие в качестве предоплаты суммы по такому договору не облагаются НДС. Если же в договоре купли-продажи наименование и цена товара не согласованы, а только определены общие условия поставки, тогда считается, что между сторонами заключен предварительный договор, с соответствии с которым стороны обязуются в будущем заключить договор о передаче имущества (основной договор), на условиях, предусмотренных предварительным договором, в соответствии с п. 1 ст. 429 Гражданского кодекса РФ. Поступление аванса по такому договору будет облагаться НДС в общем порядке до того момента, когда будут согласованы существенные условия договора, то есть номенклатура и цена товара, то есть заключения договора купли-продажи.

Итак, лучшим доказательством того, что поступившие денежные средства являются авансом за не облагаемые НДС товары, может служить платежное поручение, если в нем указано, что перечисленные деньги являются авансом за не облагаемый НДС товар, со ссылкой на конкретный договор или счет на предоплату и суммы НДС в этом платежном поручении не выделены отдельной строкой.

Помимо этого в момент получения на расчетный счет авансовых платежей продавец обязан выписать счет-фактуру в одном экземпляре и зарегистрировать его в книге продаж. Данные счета-фактуры являются основанием для начисления НДС и регистрации в книге продаж у поставщика и не подлежат предъявлению покупателям для регистрации в книге покупок в целях зачета (возмещения) налога. После отгрузки товаров покупателю выписывается счет-фактура на уже реализованный товар, который регистрируется в общеустановленном порядке. Записи в книге продаж по ранее выписанному счету-фактуре по полученным авансам (предоплате) необходимо будет скорректировать (сторнировать).

При выписке счетов-фактур на полученный аванс необходимо использовать данные, полученные из первичных документов, служащих основанием для правильного исчисления НДС. Такими документами являются платежные документы и договоры или выписанные счета. Важным моментом является то, что в счете-фактуре делается ссылка на расчетно-платежные документы и на договор (счет), по которому произведен авансовый платеж.

Организация раздельного учета (то есть бухгалтерского и налогового) основывается на принципах формирования полной и достоверной информации. Это предполагает прямое разделение авансов, облагаемых и не облагаемых НДС, путем сопоставления суммы полученной предоплаты с оговоренной сторонами номенклатурой товара. То есть для получения льготы следует вести аналитический учет поступивших авансов.

В случаях, когда предприятие на основании законодательства оформляет счета-фактуры на поступившие авансы и реализованные товары и регистрирует их в книге продаж, тогда данные этой книги могут служить основанием для исчисления НДС, подлежащего взносу в бюджет, без дополнительного аналитического учета. То есть в таком случае книга продаж сама выступает в качестве учетного регистра. Так как налоговой декларацией предусмотрены отдельные строки для сумм НДС, исчисленных по авансам и предоплатам, поступившим в отчетном периоде, и сумм НДС, исчисленных с ранее поступивших авансов и предоплат и засчитываемых при реализации товаров (работ, услуг) в отчетном периоде, из общей суммы начисленного к уплате налога следует выделить суммы НДС, подлежащие отражению по строкам 4 и 5 налоговой декларации по НДС. Это можно сделать на основании соответствующих записей в книге продаж и отразить в бухгалтерской справке, составляемой на конец отчетного периода.

Бывает, что невозможно точно установить, за какой товар поступил аванс, хотя предприятие имеет все необходимые документы. Это может происходить потому, что по одному денежному документу поступают авансы за товары, облагаемые и не облагаемые НДС. При этом в расчетных документах делается ссылка на конкретный договор или счет. В такой ситуации поступившие авансы невозможно прямо выделить как предоплату за товар, облагаемый или не облагаемый НДС. Однако реально разделить поступившие авансы пропорционально выбранной предприятием базе, позволяющей наиболее достоверно сформировать налогооблагаемый оборот. Так, например, если в платежных документах или выписанном счете не установлена конкретная номенклатура товара, а аванс перечислен в соответствии с условиями договора в процентном отношении к общей сумме причитающихся по нему платежей, то такой базой может быть удельный вес каждого вида товара в общей сумме договора или счета, в соответствии с которыми произведена предоплата.

11.3.2. Порядок исправления ошибок при исчислении НДС с авансов

Обязательное условие любой коммерческой деятельности - это создание надежной системы обеспечения данного порядка. Однако на суммы авансов, полученных в счет предстоящих поставок товаров, должна быть увеличена налоговая база по НДС, как это определено в пп. 1 п. 1 ст. 162 Налогового кодекса РФ. Налогообложение налогом на добавленную стоимость производится расчетным методом, налоговая ставка при котором в данном случае равна 18/118, в соответствии с п. 4 ст. 164 Налогового кодекса РФ.

Учитывая нормы п. 8 ст. 171 и п. 6 ст. 172 Налогового кодекса РФ, сумму НДС, исчисленную и уплаченную в бюджет с сумм авансовых платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров, организация имеет право принять к вычету после даты реализации соответствующих товаров.

Однако случаются ситуации, когда организации не начисляют НДС с полученных авансов и предоплат.

Пример. ООО заключило с покупателем - ОАО договор купли-продажи на сумму 240 000 руб., в том числе НДС - 36 610 руб. Договором предусмотрено, что отгрузка товара производится только после проведения покупателем 100-процентной предоплаты.

Предоплата получена от покупателя 10 октября. Отгрузка товара произведена 1 ноября.

НДС с суммы предоплаты не был своевременно исчислен и уплачен в бюджет.

Налоговым периодом по НДС является календарный месяц.

В таком случае необходимо внести исправления в бухгалтерский учет и уточнить расчеты с бюджетом по НДС.

Здесь возможны несколько вариантов.

1. Ошибка обнаружена организацией в ноябре.

В случаях выявления неправильного отражения хозяйственных операций текущего периода до окончания отчетного года исправления должны производиться записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том же месяце отчетного периода, когда нарушения выявлены.

В соответствии с п. 1 ст. 54 Налогового кодекса РФ в случае обнаружения ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым отчетным периодам, в текущем отчетном периоде перерасчет налоговых обязательств производится в периоде совершения ошибки, то есть в октябре.

В этом случае ООО обязано внести необходимые дополнения и изменения в налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость, как это предусмотрено п. 1 ст. 81 Налогового кодекса РФ. При этом ООО может быть освобождено от ответственности при условии, что до подачи уточненной декларации оно уплатило недостающую сумму НДС в бюджет, а также соответствующие ей пени. Таково требование п. 4 ст. 81 Налогового кодекса РФ.

Учитывая нормы ст. 75 Налогового кодекса РФ, пеня начисляется за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога начиная со следующего за установленным законодательством о налогах и сборах дня уплаты налога. За каждый день просрочки пеня определяется в процентах от неуплаченной суммы налога или сбора. Процентная ставка пени принимается равной одной трехсотой действующей в это время ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации. В настоящий момент это 10 процентов годовых.

Исправление ошибки должно производиться в следующем порядке.

1. Так как сумма НДС с предоплаты, полученной в октябре, не была отражена в учете своевременно, то в ноябре в бухгалтерском учете надо просто сделать дополнительную проводку.

2. Расчет суммы пени за несвоевременную уплату НДС за октябрь оформляется бухгалтерской справкой-расчетом, которая может выглядеть таким образом:

ООО

Бухгалтерская справка-расчет N 1
от 1 ноября 2007 г.

Вследствие того что в октябре 2007 г. при получении на расчетный счет предоплаты от ОАО в бухгалтерском учете не было отражено начисление НДС с этой суммы, требуется начислить пени за несвоевременную уплату НДС.

Сумма НДС, подлежащая доплате за октябрь 2007 г., составляет 40 000 руб. Срок уплаты НДС за октябрь 2007 г. - 20 ноября 2007 г.

Организация уплатила недостающую сумму налога 24 ноября 2007 г.

Количество дней просрочки - 4 дня.

Ставка рефинансирования, согласно Телеграмме ЦБ РФ от 18.06.2007 N 1839-У, составляет 10 процентов. Сумма пени составит 48,81 руб. (36 610 руб. x 1/300 x 10 процентов x 4 дн.).

Бухгалтер

Васильева Л.Н.

3. Уплатить в бюджет исчисленную с предоплаты сумму налога на добавленную стоимость, а также пени.

4. Представить в налоговый орган уточненную декларацию по НДС за октябрь 2007 г.

В соответствии со ст. 81 Налогового кодекса РФ, для того чтобы налоговая инспекция приняла исправленную декларацию, организации необходимо написать заявление и вместе с правильной декларацией сдать его в свою налоговую инспекцию.

При этом новая декларация обязательно должна идти с пометкой "Уточненная". В ином случае ее поступление может быть квалифицировано как подача декларации с опозданием, за которое ст. 119 Налогового кодекса РФ предусмотрен штраф.

В уточненной декларации в разд. 2.1 по строкам 260, 280 и 300 ООО указывает сумму полученного аванса и начисленного по нему налога на добавленную стоимость в размере 36 610 руб. По строкам 400 и 440 показывается сумма НДС, исчисленная к уменьшению, - те же 36 610 руб.

Декларацию необходимо заполнить полностью. Пунктом 2 разд. 3 Приказа МНС России от 5 августа 2002 г. N БГ-3-10/411 "Об утверждении Рекомендаций по порядку ведения в налоговых органах карточек лицевых счетов налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов" предусмотрено, что и уточненная, и дополнительная декларации - это расчеты налогов, подаваемые взамен тех, что были составлены ранее неверно. Таким образом, уточненная декларация должна быть переписана полностью.

Фрагмент разд. I "Расчет общей суммы налога (руб.)"

N п/п	Налогооблагаемые объекты	Код строки	Налоговая база (А)	Ставка НДС (А)	Сумма НДС (Б)
1	2	3	4	5	6
5.	Суммы, связанные с расчетами по оплате налогооблагаемых товаров (работ, услуг), всего:	260	240 000	18/118	36 610
		270	-	10/110	-
	в том числе:				
5.1	сумма авансовых и иных платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров или выполнения работ (услуг)	280	240 000	18/118	36 610
		290	-	10/110	-
6.	Всего исчислено (сумма величин графы 4 строк 010 - 060, 220 - 270 раздела 2.1 декларации по налогу на добавленную стоимость; графы 6 строк 010 - 060, 220 - 270 раздела 2.1 декларации по налогу на добавленную стоимость)	300	240 000	X	36 610

РАСЧЕТЫ ПО НДС ЗА НАЛОГОВЫЙ ПЕРИОД

N п/п	НАЛОГОВЫЕ ВЫЧЕТЫ	Код строки	Сумма НДС
1	2	3	4
16.	Итого сумма НДС, исчисленная к уменьшению за данный налоговый период (если величина строки 300 раздела 2.1 декларации по налогу на добавленную стоимость меньше величины строки 380 раздела 2.1 декларации по налогу на добавленную стоимость, вычесть из величины строки 380 раздела 2.1 декларации по налогу на добавленную стоимость величину строки 300 раздела 2.1 декларации по налогу на добавленную стоимость)	400	36 610

5. Так как отгрузка товаров была произведена в ноябре, организация в этом же месяце принимает к вычету сумму НДС, исчисленную и уплаченную в бюджет с сумм авансовых платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров.

При заполнении налоговой декларации за ноябрь по строкам 010, 200, 300 отражается начисление НДС с реализации товаров и (по строке 340) зачет НДС с аванса.

Фрагменты налоговой декларации за ноябрь:

N п/п	Налогооблагаемые объекты	Код строки	Налоговая база (А)	Ставка НДС	Сумма НДС (Б)
-------	--------------------------	------------	--------------------	------------	---------------

1	2	3	4	5	6
1.	Реализация товаров (работ, услуг), а также передача имущественных прав по соответствующим ставкам налога - всего:	010		20	
		020	203 390	18	36 610
		030		10	
		040		20/120	
		050		18/118	
		060		10/110	
	в том числе:				
1.5	прочая реализация товаров (работ, услуг), передача имущественных прав, не вошедшая в строки 070 - 150 раздела 2.1 декларации по налогу на добавленную стоимость	160		20	
		170	203 390	18	36 610
		180		10	
		190		20/120	
		200		18/118	
		210		10/110	
6.	Всего исчислено (сумма величин графы 4 строк 010 - 060, 220 - 270 раздела 2.1 декларации по налогу на добавленную стоимость; графы 6 строк 010 - 060, 220 - 270 раздела 2.1 декларации по налогу на добавленную стоимость)	300	203 390	X	36 610

N п/п	НАЛОГОВЫЕ ВЫЧЕТЫ	Код строки	Сумма НДС
1	2	3	4
10.	Сумма налога, исчисленная и уплаченная налогоплательщиком с сумм авансовых или иных платежей, подлежащая вычету после даты реализации соответствующих товаров (работ, услуг)	340	18 305
16.	Итого сумма НДС, исчисленная к уменьшению за данный налоговый период (если величина строки 300 раздела 2.1 декларации по налогу на добавленную стоимость меньше величины строки 380 раздела 2.1 декларации по налогу на добавленную стоимость, вычесть из величины строки 380 раздела 2.1 декларации по налогу на добавленную стоимость величину строки 300 раздела 2.1 декларации по налогу на добавленную стоимость)	400	36 610

В бухгалтерском учете в ноябре были сделаны следующие проводки, имеющие отношение к данной ситуации.

Дебет 62, субсчет "Расчеты за реализованные товары" Кредит 90-1 - 240 000 руб. - отражена выручка от продажи товара;

Дебет 90-3 "Налог на добавленную стоимость" Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС" - 36 610 руб. (203 390 x 18 процентов) - отражено начисление НДС с реализации;

Дебет 62, субсчет "Расчеты по полученным авансам" Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС" - 36 610 руб. (240 000 x 18/118) - отражено начисление НДС с предоплаты, полученной в октябре;

Дебет 99 Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС" - 48,81 руб. - отражено начисление пеней за несвоевременное перечисление в бюджет НДС с авансов, полученных под поставку товаров;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС" Кредит 51 - 36 658,81 руб. - отражена доплата в бюджет НДС с аванса и пени;

Дебет 62, субсчет "Расчеты по полученным авансам" Кредит 62, субсчет "Расчеты за реализованные товары" - 240 000 руб. - зачтена предоплата, полученная от покупателя в октябре;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС" Кредит 62, субсчет "Расчеты по полученным авансам" - 36 610 руб. - принята к вычету сумма НДС, начисленная и уплаченная в бюджет с предоплаты, полученной в октябре.

2. Ошибка выявлена в декабре.

В случае если ошибка обнаружена в декабре в процессе составления налоговой декларации за ноябрь, организации необходимо поступить следующим образом.

1. 20 декабря отправить декларацию за ноябрь.

2. 20 декабря уплатить в бюджет пени за несвоевременную уплату НДС в сумме 475,93 руб. (36 610 руб. x 13 процентов : 300 x 30 дн.).

3. 21 декабря отправить уточненную декларацию за октябрь 2007 г. на сумму 36 610 руб.

Таким образом, по второму варианту платежи организации по НДС составят 475,93 руб. пеней.

11.3.3. Возврат аванса покупателю

Может случиться так, что аванс был включен в состав доходов в периоде их получения для целей обложения налогом на прибыль и единым налогом. А в следующем отчетном периоде аванс был возвращен покупателю товаров (работ, услуг) в силу расторжения договора поставки либо по иным основаниям.

В соответствии с положениями ст. 475 Гражданского кодекса РФ покупатель имеет право в случае существенного нарушения требований к качеству товара или оказания услуг отказаться от исполнения договора купли-продажи и соответственно потребовать возврата уплаченной за товар денежной суммы. В подобном случае норма п. 4 ст. 453 Гражданского кодекса РФ, гласящая, что стороны не вправе требовать возвращения того, что было исполнено ими по обязательству до момента изменения или расторжения договора, если иное не установлено законом или соглашением сторон, не имеет действия. Здесь вступает в силу положение п. 5 ст. 453 Гражданского кодекса РФ, утверждающее, что, если основанием для изменения или расторжения договора послужило существенное нарушение договора одной из сторон, другая сторона вправе требовать возмещения убытков, причиненных изменением или расторжением договора.

То есть аванс (предоплата), перечисленный покупателем продавцу за предстоящую поставку (продажу) товара, подлежит возврату в случае отказа покупателя от договора по такому основанию.

В случае возврата в следующем отчетном (налоговом) периоде авансов покупателям в связи с расторжением договора поставки доходы организации в целях налогообложения будут уменьшаться на сумму возвращенных покупателям авансов на дату списания денежных средств с расчетного счета организации.

При возврате аванса покупателю суммы налога на добавленную стоимость, исчисленные продавцом и уплаченные им в бюджет при получении аванса, могут приниматься к вычету в соответствии с п. 5 ст. 171 Налогового кодекса РФ.

Пример. ООО (покупатель) перечислило ОАО (поставщику) предоплату в размере 100 процентов за поставку товаров на сумму 354 000 руб., в том числе НДС - 54 000 руб. ОАО осуществило оговоренную договором поставку.

В момент получения товара были выявлены существенные нарушения требований по качеству товара. По этой причине ООО воспользовалось своим правом на односторонний отказ от исполнения договора, которое предусмотрено в п. 2 ст. 475 Гражданского кодекса РФ, и вернула некачественный товар поставщику.

В связи с расторжением договора покупателю поставщиком была возвращена сумма предоплаты в размере 354 000 руб. Одновременно ОАО имеет право принять к вычету сумму НДС в размере 54 000 руб., исчисленную им ранее с суммы предоплаты и уплаченную в бюджет.

В бухгалтерском учете ОАО бухгалтером будут сделаны следующие записи.

При получении аванса:

Дебет 51 Кредит 62, субсчет "Авансы полученные"

- 354 000 руб. - поступила сумма аванса;

Дебет 62, субсчет "Авансы полученные" Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- 54 000 руб. - НДС с суммы поступившего аванса начислен к уплате в бюджет.

При поступлении аванса бухгалтер поставщика (ОАО) выписывает счет-фактуру на сумму аванса и регистрирует его в своей книге продаж в соответствии с п. 18 Правил, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. N 914.

При возврате аванса:

Дебет 62, субсчет "Авансы полученные" Кредит 51

- 354 000 руб. - возврат аванса покупателю;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС" Кредит 62, субсчет "Авансы полученные"

- 54 000 руб. - НДС, исчисленный и уплаченный в бюджет при поступлении аванса, предъявлен к вычету.

В этом случае поставщику следует руководствоваться порядком, закрепленным п. 13 Правил, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. N 914. В целях соблюдения этого порядка в момент возврата аванса покупателю поставщик должен зарегистрировать в своей книге покупок тот счет-фактуру, который был выписан им при поступлении этого аванса.

В налоговой декларации по НДС, составляемой за соответствующий налоговый период, в котором аванс был возвращен покупателю, указанная сумма должна быть отражена поставщиком в разд. 2.1 по строке 360.

В тех случаях, когда в связи с расторжением договора о поставках собственной продукции поставщику приходится аннулировать производственные заказы, он имеет право учесть свои затраты на аннулированные заказы для целей налогообложения прибыли в составе внереализационных расходов в соответствии с пп. 11 п. 1 ст. 265 Налогового кодекса РФ. Однако сделать это он может не в полном размере, а только в пределах прямых расходов, определяемых согласно положениям ст. ст. 318 и 319 Налогового кодекса РФ, и в части, не компенсированной покупателем. Такое положение зафиксировано в п. 17 Методических рекомендаций по применению главы 25 "Налог на прибыль организаций" части второй Налогового кодекса Российской Федерации, утвержденных Приказом МНС России от 20 декабря 2002 г. N БГ-3-02/729.

Под "затратами на производство, не давшее продукции" необходимо понимать произведенные прямые расходы на производство продукции, по которой не был завершён её выпуск по причине аннулированного заказа. Иными словами, должен быть процесс по созданию продукции с соответствующими документально подтвержденными затратами.

Таким образом, чтобы признать для целей налогообложения прибыли произведенные затраты по аннулированному заказу, в наличии должны быть:

- документальное подтверждение заказчика об отказе от ранее принятых обязательств по договору (письменное обоснование причин отказа с приложением соответствующих актов экспертиз и т.п.);

- выделена сумма части не компенсированных заказчиком расходов, подтвержденная калькуляциями, расчетами;

- технологическая документация, первичные документы, ежемесячные акты, утвержденные руководством соответствующих подразделений производства, подтверждающие фактическое производство затрат на выполнение именно того заказа, по которому пришлось делать возврат авансов.

Данное требование объясняется тем, что расходы, относимые в соответствии с гл. 25 Налогового кодекса РФ к косвенным, должны были быть списаны в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль в том периоде, когда они были произведены.

11.3.4. Отчеты по авансам (предоплатам)

Данная группа отчетов может применяться для анализа остатков и оборотов по счетам учета расчетов за определенный (отчетный) период.

Формы отчетов заполняются в денежном выражении в российской либо же в иностранной валюте.

В случае использования иностранных валют в качестве денежных измерителей показателей отчетов в отчетные формы должны быть введены дополнительные строки с информацией о курсах этих валют на даты составления отчетов или другой информацией об иностранных валютах.

Для натурального выражения используются различные единицы измерения товара. В качестве таких единиц применяются: единицы измерения поставки; единицы измерения хранения на складах, в кладовых и т.д.; отпускные единицы измерения.

Если товары в отчетах выражены в одинаковых единицах измерения (например, только в штуках, метрах, квадратных метрах, литрах, килограммах и др.), то по показателям отчетов, составленным в натуральном выражении, могут подводиться итоги.

Поставщики. Отчет-ревизор по документам (счетам)

Этот отчет применяется для анализа остатков и оборотов по счетам 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и выявления не оплаченных контрагентам-поставщикам (подрядчикам) расчетных документов (счетов). Причем речь идет о контрагентах, которые являются только поставщиками (подрядчиками).

Отчет может быть использован, помимо этого, для прогнозирования капитала организации с учетом наличия капитала на текущий момент и задолженностей организации перед поставщиками (подрядчиками) на дату составления отчета.

Форма составляется в денежном выражении в валюте, указанной в строке 4 отчета.

Построчно в форме необходимо указать следующие показатели:

- в строке 1 - полное или сокращенное наименование организации в соответствии с учредительными документами;

- в строке 2 - дата составления отчета;

- в строке 3 - расчетный период составления отчета (месяц нарастающим итогом с начала года);

- в строке 4 - полное или сокращенное наименование валюты расчета (рубли, условные единицы, доллары США, евро и др.).

В графах 1 - 6 отчета указываются сведения о задолженностях поставщикам (подрядчикам) за приобретенные (закупленные) у них товарно-материальные ценности (работы, услуги). В частности:

- в графе 1 - код (порядковый номер) расчетного документа (основания), как объекта аналитического учета;

- в графе 2 - реквизиты расчетного документа (номер, дата составления, другие реквизиты в соответствии с принятым в организации порядком обработки данных бухгалтерского учета);

- в графе 3 - сумма, на которую поставщиком предъявлен расчетный документ к оплате за приобретенные (закупленные) у него товарно-материальные ценности (с учетом всех налогов). Если расчетный документ не относится к поступлению (закупке) товарно-материальных ценностей, то в графе 3 ставится прочерк;

- в графе 4 - сумма, на которую подрядчиком предъявлен расчетный документ к оплате за выполненные работы и (или) оказанные организации услуги (с учетом всех налогов). Если расчетный документ не относится к выполнению работ (оказанию услуг), то в графе 4 ставится прочерк;

- в графе 5 - суммы оплаты организацией расчетного документа (счета) поставщика или подрядчика (включая суммы авансов выданных и предоплат), фактически перечисленные (списанные) со счетов учета денежных средств и (или) зачтенные на счетах учета расчетов. Если сумма оплаты на дату отчета отсутствует, то в графе 5 ставится прочерк;

- в графе 6 - сумма долга организации-покупателя (заказчика) поставщику (подрядчику) согласно расчетному документу, указанному в графе 2, на дату составления отчета (разность показателей графы 3 + графы 4 и графы 5).

В графе 6 отчета определяется итоговый показатель по задолженности поставщикам и подрядчикам (сумма неоплаченных счетов) на дату отчета.

Взаиморасчеты с поставщиками

Этот отчет применим для анализа остатков и оборотов по счетам 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", а также выявления не оплаченных контрагентам-поставщикам (подрядчикам) расчетных документов (счетов). В данном случае речь идет о контрагентах, которые являются только поставщиками (подрядчиками).

Помимо этого, отчет может быть использован для прогнозирования капитала организации с учетом наличия капитала на текущий момент и задолженностей организации перед поставщиками (подрядчиками) на дату составления отчета.

Форма составляется в денежном выражении в валюте, указанной в строке 4 отчета.

В форме построчно указываются такие показатели, как:

- в строке 1 - полное или сокращенное наименование организации в соответствии с учредительными документами;
- в строке 2 - дата составления отчета;
- в строке 3 - расчетный период составления отчета (месяц нарастающим итогом с начала года);
- в строке 4 - полное или сокращенное наименование валюты расчета (рубли, условные единицы, доллары США, евро и др.).

В графах 1 - 8 отчета указываются сведения о задолженностях поставщикам (подрядчикам) за приобретенные (закупленные) у них товарно-материальные ценности (работы, услуги), а точнее:

- в графе 1 - код (порядковый номер) расчетного документа (основания), как объекта аналитического учета;
- в графе 2 - реквизиты расчетного документа (номер, дата составления, другие реквизиты в соответствии с принятым в организации порядком обработки данных бухгалтерского учета);
- в графе 3 - сумма долга организации-покупателя (заказчика) поставщику (подрядчику) согласно расчетному документу, указанному в графе 2, на начало отчетного периода. Если задолженность по документу на начало периода отсутствует, то в графе 3 ставится прочерк;
- в графе 4 - покупная (фактическая) стоимость товарно-материальных ценностей (работ, услуг), полученных от поставщика (подрядчика) согласно расчетному документу, указанному в графе 2, на дату составления отчета. Если приемка товарно-материальных ценностей (работ, услуг) по документу на дату отчета отсутствует, то в графе 4 ставится прочерк;
- в графе 5 - суммы безналичной оплаты поставщику (подрядчику) расчетного документа, фактически перечисленные (списанные) с расчетных, специальных или валютных счетов организации-покупателя (заказчика). Если сумма безналичной оплаты на дату отчета отсутствует, то в графе 5 ставится прочерк;
- в графе 6 - сумма наличной оплаты поставщику (подрядчику) расчетного документа, выплаченная из кассы организации-покупателя (заказчика). Если сумма наличной оплаты на дату отчета отсутствует, то в графе 6 ставится прочерк;
- в графе 7 - суммы задолженности поставщику (подрядчику) согласно расчетному документу, указанному в графе 2, погашенные зачетом сумм авансов выданных и предоплат, на дату составления отчета. Если погашение задолженности поставщику (подрядчику) на дату отчета отсутствует, то в графе 7 ставится прочерк;
- в графе 8 - сумма долга организации-покупателя (заказчика) поставщику (подрядчику) согласно расчетному документу, указанному в графе 2, на дату составления отчета (разность показателей графы 3 + графы 4 и графы 5 + графы 6 + графы 7). Если задолженность по документу на дату отчета отсутствует, в графах 3 - 8 отчета подводятся итоги. В случае если итоговые показатели по каким-либо графам отсутствуют, вместо них ставятся прочерки.

Взаиморасчеты с поставщиками по договорам (сводный отчет)

Этот отчет применяется с целью анализа остатков и оборотов по счетам 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и выявления не оплаченных контрагентам-поставщикам (подрядчикам) расчетных документов (счетов). Здесь речь идет о контрагентах, являющихся только поставщиками (подрядчиками).

Отчет может использоваться, помимо этого, и для прогнозирования капитала организации с учетом наличия капитала на текущий момент и задолженностей организации перед поставщиками (подрядчиками) на дату составления отчета.

Форму необходимо составлять в денежном выражении в валюте, указанной в строке 4 отчета.

Построчно в форме указываются следующие показатели:

- в строке 1 - полное или сокращенное наименование организации в соответствии с учредительными документами;
- в строке 2 - дата составления отчета;
- в строке 3 - расчетный период составления отчета (месяц нарастающим итогом с начала года);
- в строке 4 - полное или сокращенное наименование валюты расчета (рубли, условные единицы, доллары США, евро и др.);
- в строке 5а - код (порядковый номер) организации-поставщика (подрядчика), как объекта аналитического учета;
- в строке 5б - полное или сокращенное наименование организации-поставщика (подрядчика) в соответствии с учредительными документами (другие сведения о поставщике или подрядчике в соответствии с принятым в организации порядком обработки данных бухгалтерского учета).

В графах 1 - 8 отчета указываются следующие сведения о задолженностях поставщику (подрядчику), поименованному в строках 5а и 5б, за приобретенные (закупленные) у него товарно-материальные ценности (работы, услуги):

- в графе 1 - код (порядковый номер) договора (контракта), как объекта аналитического учета;

- в графе 2 - реквизиты договора или контракта (номер, дата составления, другие реквизиты в соответствии с принятым в организации порядком обработки данных бухгалтерского учета);

- в графе 3 - сумма долга организации-покупателя (заказчика) поставщику (подрядчику) согласно договору (контракту), указанному в графе 2, на начало отчетного периода. Если задолженность по договору (контракту) на начало периода отсутствует, то в графе 3 ставится прочерк;

- в графе 4 - покупная (фактическая) стоимость товарно-материальных ценностей (работ, услуг), полученных от поставщика (подрядчика) согласно договору (контракту), указанному в графе 2, на дату составления отчета. Если приемка товарно-материальных ценностей (работ, услуг) по договору (контракту) на дату отчета отсутствует, то в графе 4 ставится прочерк;

- в графе 5 - суммы безналичной оплаты поставщику (подрядчику) договора (контракта), фактически перечисленные (списанные) с расчетных, специальных или валютных счетов организации-покупателя (заказчика). Если сумма безналичной оплаты на дату отчета отсутствует, то в графе 5 ставится прочерк;

- в графе 6 - сумма наличной оплаты поставщику (подрядчику) договора (контракта), выплаченная из кассы организации-покупателя (заказчика). Если сумма наличной оплаты на дату отчета отсутствует, то в графе 6 ставится прочерк;

- в графе 7 - суммы задолженности поставщику (подрядчику) согласно договору (контракту), указанному в графе 2, погашенные зачетом сумм авансов выданных и предоплат, на дату составления отчета. Если погашение задолженности поставщику (подрядчику) на дату отчета отсутствует, то в графе 7 ставится прочерк;

- в графе 8 - сумма долга организации-покупателя (заказчика) поставщику (подрядчику) согласно договору (контракту), указанному в графе 2, на дату составления отчета (разность показателей графы 3 + графы 4 и графы 5 + графы 6 + графы 7). Если задолженность по договору (контракту) на дату отчета отсутствует, то в графе 8 ставится прочерк.

В графах 3 - 8 отчета подводятся итоги. Если итоговые показатели по каким-либо графам отсутствуют, то вместо них ставятся прочерки.

Взаиморасчеты с поставщиками по организациям (сводный отчет)

Данный отчет применяют для анализа остатков и оборотов по счетам 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", а также выявления не оплаченных контрагентам-поставщикам (подрядчикам) расчетных документов (счетов). Здесь речь идет о контрагентах, которые являются только поставщиками (подрядчиками).

Отчет может использоваться также и для прогнозирования капитала организации с учетом наличия капитала на текущий момент и задолженностей организации перед поставщиками (подрядчиками) на дату составления отчета.

Форма составляется в денежном выражении в валюте, указанной в строке 4 отчета.

Построчно в форме указываются такие показатели, как:

- в строке 1 - полное или сокращенное наименование организации в соответствии с учредительными документами;

- в строке 2 - дата составления отчета;

- в строке 3 - расчетный период составления отчета (месяц нарастающим итогом с начала года);

- в строке 4 - полное или сокращенное наименование валюты расчета (рубли, условные единицы, доллары США, евро и др.).

В графах 1 - 8 отчета указываются сведения о задолженностях поставщикам (подрядчикам) за приобретенные (закупленные) у них товарно-материальные ценности (работы, услуги):

- в графе 1 - код (порядковый номер) организации-поставщика (подрядчика), как объекта аналитического учета;

- в графе 2 - полное или сокращенное наименование организации-поставщика (подрядчика) в соответствии с учредительными документами (другие сведения о поставщике или подрядчике в соответствии с принятым в организации порядком обработки данных бухгалтерского учета);

- в графе 3 - сумма долга организации-покупателя (заказчика) поставщику (подрядчику), указанному в графе 2, на начало отчетного периода. В случаях, когда задолженность поставщику (подрядчику) на начало периода отсутствует, в графе 3 ставится прочерк;

- в графе 4 - покупная (фактическая) стоимость товарно-материальных ценностей (работ, услуг), полученных от поставщика (подрядчика), указанного в графе 2, на дату составления отчета. Когда приемка товарно-материальных ценностей (работ, услуг) от поставщика (подрядчика) на дату отчета отсутствует, в графе 4 ставится прочерк;

- в графе 5 - суммы безналичной оплаты поставщику (подрядчику) приобретенных (закупленных) у него товарно-материальных ценностей (работ, услуг), фактически перечисленные (списанные) с расчетных, специальных или валютных счетов организации-покупателя (заказчика). Если сумма безналичной оплаты на дату отчета отсутствует, то в графе 5 ставится прочерк;

- в графе 6 - сумма наличной оплаты поставщику (подрядчику) приобретенных (закупленных) у него товарно-материальных ценностей (работ, услуг), выплаченная из кассы организации-покупателя (заказчика). Если сумма наличной оплаты на дату отчета отсутствует, то в графе 6 ставится прочерк;

- в графе 7 - суммы задолженности поставщику (подрядчику), указанному в графе 2, погашенные зачетом сумм авансов выданных и предоплат, на дату составления отчета. Если погашение задолженности поставщику (подрядчику) на дату отчета отсутствует, то в графе 7 ставится прочерк;

- в графе 8 - сумма долга организации-покупателя (заказчика) поставщику (подрядчику), указанному в графе 2, на дату составления отчета (разность показателей графы 3 + графы 4 и графы 5 + графы 6 + графы 7). Если задолженность поставщику (подрядчику) на дату отчета отсутствует, в графах 3 - 8 отчета определяются итоги. Если итоговые показатели отсутствуют, то в соответствующие графы ставятся прочерки.

Предоплата выданная.

Отчет по движению денег по партиям

Данный отчет может применяться для анализа оборотов по счету 41 "Товары", остатков и оборотов по счету 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (субсчет "Расчеты по авансам выданным") и выявления задолженностей контрагентов-поставщиков по расчетным документам (счетам). При этом контрагент является только поставщиком.

Отчет может применяться для прогнозирования капитала организации с учетом наличия капитала на текущий момент и задолженностей поставщиков перед организацией на дату отчета, а также для контроля поступления (отгрузки) по предоплате товаров по партиям, наименованиям, количеству, качеству и другим характеристикам.

Форма составляется в денежном выражении в валюте, указанной в строке 4 отчета.

Построчно в отчете должны указываться следующие показатели:

- в строке 1 - полное или сокращенное наименование организации в соответствии с учредительными документами;

- в строке 2 - дата составления отчета;

- в строке 3 - расчетный период составления отчета (месяц нарастающим итогом с начала года);

- в строке 4 - полное или сокращенное наименование валюты расчета (рубли, условные единицы, доллары США, евро и др.);

- в строке 5а - код (порядковый номер) организации-поставщика, как объекта аналитического учета;

- в строке 5б - полное или сокращенное наименование организации-поставщика в соответствии с учредительными документами (другие сведения о поставщике в соответствии с принятым в организации порядком обработки данных бухгалтерского учета);

- в строке 6а - код (порядковый номер) расчетного документа (основания), как объекта аналитического учета;

- в строке 6б - реквизиты расчетного документа (номер, дата составления, другие реквизиты в соответствии с принятым в организации порядком обработки данных бухгалтерского учета).

В графах 1 - 6 отчета указываются следующие сведения о задолженности поставщика, поименованного в строках 5а и 5б, по расчетному документу, названному в строках 6а и 6б:

- в графе 1 - код (порядковый номер) товара в транспортной партии, как объекта аналитического учета;

- в графе 2 - полное или сокращенное наименование товара в транспортной партии (другие сведения о товаре в соответствии с принятым в организации порядком обработки данных бухгалтерского учета);

- в графе 3 - единица измерения товара в транспортной партии;

- в графе 4 - покупная стоимость (с учетом всех налогов) поступившего (оприходованного) товара транспортной партии на дату составления отчета. Если поступления товара по предоплате на дату отчета не было, то в графе 4 ставится прочерк;

- в графе 5 - сумма предоплаты, фактически перечисленная организацией на счета учета денежных средств поставщика за приобретение (закупку) товара транспортной партии;
 - в графе 6 - покупная стоимость (с учетом всех налогов) недополученного товара транспортной партии на дату составления отчета (разность показателей графы 5 и графы 4). Если товар по предоплате на дату отчета оприходован полностью, то в графе 6 ставится прочерк.
- По графам 4 - 6 отчета необходимо подвести итоги. Если итоговые показатели по каким-либо графам будут отсутствовать, то вместо них ставятся прочерки.

Предоплата выданная. Сводный отчет
по движению денег по партиям по документам

Данный отчет может применяться для анализа оборотов по счету 41 "Товары", остатков и оборотов по счету 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (субсчет "Расчеты по авансам выданным"), а также и для выявления задолженностей контрагентов-поставщиков по расчетным документам (счетам). При этом контрагент является только поставщиком.

Помимо этого, отчет применяется для прогнозирования капитала организации с учетом наличия капитала на текущий момент и задолженностей поставщиков перед организацией на дату отчета, а также для контроля поступления (отгрузки) по предоплате товаров по партиям, наименованиям, количеству, качеству и другим характеристикам.

Эта форма составляется в денежном выражении в валюте, указанной в строке 4 отчета.

Построчно в отчете указываются следующие показатели:

- в строке 1 - полное или сокращенное наименование организации в соответствии с учредительными документами;
- в строке 2 - дата составления отчета;
- в строке 3 - расчетный период составления отчета (месяц нарастающим итогом с начала отчетного года);
- в строке 4 - полное или сокращенное наименование валюты расчета (рубли, условные единицы, доллары США, евро и др.);
- в строке 5а - код (порядковый номер) организации-поставщика, как объекта аналитического учета;
- в строке 5б - полное или сокращенное наименование организации-поставщика в соответствии с учредительными документами (другие сведения о поставщике в соответствии с принятым в организации порядком обработки данных бухгалтерского учета).

В графах 1 - 5 отчета указывают следующие сведения о задолженности поставщика, поименованного в строках 5а и 5б, по отгрузке приобретенных у него товарно-материальных ценностей по предоплате:

- в графе 1 - код (порядковый номер) расчетного документа (основания), как объекта аналитического учета;
- в графе 2 - реквизиты расчетного документа (номер, дата составления, другие реквизиты в соответствии с принятым в организации порядком обработки данных бухгалтерского учета);
- в графе 3 - покупная стоимость (с учетом всех налогов) поступившего (оприходованного) товара (транспортной партии) согласно расчетному документу, указанному в графе 2, на дату составления отчета. Если поступления товара по документу на дату отчета не было, то в графе 3 ставится прочерк;
- в графе 4 - сумма предоплаты, фактически перечисленная организацией на счета учета денежных средств поставщика за приобретение (закупку) товара (транспортной партии), согласно расчетному документу, названному в графе 2, на дату составления отчета;
- в графе 5 - покупная стоимость (с учетом всех налогов) недополученного товара (транспортной партии) согласно расчетному документу, указанному в графе 2, на дату составления отчета (разность показателей графы 4 и графы 3). Если товар по документу на дату отчета оприходован полностью, то в графе 5 ставится прочерк.

По графам 3 - 5 отчета необходимо подвести итоги. Если итоговые показатели по каким-то графам отсутствуют, то вместо них ставятся прочерки.

Предоплата выданная. Сводный отчет
по движению денег по партиям по организациям

Этот отчет применяется для анализа оборотов по счету 41 "Товары", остатков и оборотов по счету 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (субсчет "Расчеты по авансам выданным") и выявления задолженностей контрагентов-поставщиков по расчетным документам (счетам). В данном случае контрагент является только поставщиком.

Отчет применяется также для прогнозирования капитала организации с учетом наличия капитала на текущий момент и задолженностей поставщиков перед организацией на дату отчета.

Кроме того, отчет может быть применим для контроля поступления (отгрузки) по предоплате товаров по партиям, наименованиям, количеству, качеству и другим характеристикам.

Форма составляется в денежном выражении в валюте, указанной в строке 4 отчета.

Построчно в отчете указываются следующие показатели:

- в строке 1 - полное или сокращенное наименование организации в соответствии с учредительными документами;

- в строке 2 - дата составления отчета;

- в строке 3 - расчетный период составления отчета (месяц нарастающим итогом с начала отчетного года);

- в строке 4 - полное или сокращенное наименование валюты расчета (рубли, условные единицы, доллары США, евро и др.).

В графах 1 - 5 отчета указываются следующие сведения о задолженностях поставщиков по отгрузке приобретенных у них товарно-материальных ценностей по предоплате:

- в графе 1 - код (порядковый номер) организации-поставщика, как объекта аналитического учета;

- в графе 2 - полное или сокращенное наименование организации-поставщика в соответствии с учредительными документами (другие сведения о поставщике в соответствии с принятым в организации порядком обработки данных бухгалтерского учета);

- в графе 3 - покупная стоимость (с учетом всех налогов) поступившего (оприходованного) товара (транспортных партий) поставщика, названного в графе 2, на дату составления отчета. Если поступление товара от поставщика на дату отчета отсутствует, то в графе 3 ставится прочерк;

- в графе 4 - сумма предоплаты, фактически перечисленная организацией на счета учета денежных средств поставщика, названного в графе 2, за приобретение (закупку) товара (транспортных партий);

- в графе 5 - покупная стоимость (с учетом всех налогов) недополученного товара (транспортных партий) от поставщика, указанного в графе 2, на дату составления отчета (разность показателей графы 4 и графы 3). Если товар поставщика на дату отчета оприходован полностью, то в графе 5 ставится прочерк.

По графам 3 - 5 отчета подводятся итоги. Если итоговые показатели по каким-либо графам отсутствуют, то вместо них ставятся прочерки.

Предоплата выданная.

Отчет по движению товаров по партиям

Данный отчет применяется для анализа оборотов по счету 41 "Товары", остатков и оборотов по счету 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (субсчет "Расчеты по авансам выданным") и выявления задолженностей контрагентов-поставщиков по расчетным документам (счетам). Здесь контрагент является только поставщиком.

Помимо этого, отчет применяется для прогнозирования капитала организации с учетом наличия капитала на текущий момент и задолженностей поставщиков перед организацией на дату отчета, а также для контроля поступления (отгрузки) по предоплате товаров по партиям, наименованиям, количеству, качеству и другим характеристикам.

Форма составляется в натуральном выражении в единице измерения товара, указанной в графе 3 отчета.

Построчно в форме указываются такие показатели, как:

- в строке 1 - полное или сокращенное наименование организации в соответствии с учредительными документами;

- в строке 2 - дата составления отчета;

- в строке 3 - расчетный период составления отчета (месяц нарастающим итогом с начала года);

- в строке 4а - код (порядковый номер) организации-поставщика, как объекта аналитического учета;

- в строке 4б - полное или сокращенное наименование организации-поставщика в соответствии с учредительными документами (другие сведения о поставщике в соответствии с принятым в организации порядком обработки данных бухгалтерского учета);

- в строке 5а - код (порядковый номер) расчетного документа (основания), как объекта аналитического учета;

- в строке 5б - реквизиты расчетного документа (номер, дата составления, другие реквизиты в соответствии с принятым в организации порядком обработки данных бухгалтерского учета).

В графах 1 - 6 отчета указывают следующие сведения о задолженности поставщика, названного в строках 4а и 4б, по расчетному документу согласно строкам 5а и 5б:

- в графе 1 - код (порядковый номер) товара в транспортной партии, как объекта аналитического учета;
- в графе 2 - полное или сокращенное наименование товара в транспортной партии (другие сведения о товаре в соответствии с принятым в организации порядком обработки данных бухгалтерского учета);
- в графе 3 - единица измерения товара в транспортной партии;
- в графе 4 - количество (объем) поступившего (оприходованного) товара транспортной партии на дату составления отчета исходя из принятых единиц измерения. Если поступление товара по предоплате на дату составления отчета отсутствует, то в графе 4 ставится прочерк;
- в графе 5 - количество (объем) фактически оплаченного авансом товара транспортной партии на дату составления отчета исходя из принятых единиц измерения;
- в графе 6 - количество (объем) недополученного товара транспортной партии на дату составления отчета исходя из принятых единиц измерения (разность показателей графы 5 и графы 4).

В случае если товар по предоплате на дату отчета оприходован полностью, то в графе 6 ставится прочерк.

Предоплата выданная. Отчет-ревизор по документам (счетам)

Этот отчет применяется для анализа остатков и оборотов по счету 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (субсчет "Расчеты по авансам выданным") и выявления задолженностей контрагентов-поставщиков (подрядчиков) по расчетным документам (счетам). При этом речь идет о контрагентах, которые являются только поставщиками (подрядчиками).

Помимо этого, отчет может применяться для прогнозирования капитала организации с учетом наличия капитала на текущий момент и задолженностей поставщиков (подрядчиков) перед организацией на дату отчета.

Форма составляется в денежном выражении в валюте, указанной в строке 4 отчета.

В отчете построчно указываются следующие показатели:

- в строке 1 - полное или сокращенное наименование организации в соответствии с учредительными документами;
- в строке 2 - дата составления отчета;
- в строке 3 - расчетный период составления отчета (месяц нарастающим итогом с начала года);
- в строке 4 - полное или сокращенное наименование валюты расчета (рубли, условные единицы, доллары США, евро и др.).

В графах 1 - 5 указываются сведения о задолженностях поставщиков (подрядчиков) по предоплатам и авансам, выданным под поставку товарно-материальных ценностей (выполнение работ, оказание услуг), в частности:

- в графе 1 - код (порядковый номер) расчетного документа (основания), как объекта аналитического учета;
- в графе 2 - реквизиты расчетного документа (номер, дата составления, другие реквизиты в соответствии с принятым в организации порядком обработки данных бухгалтерского учета);
- в графе 3 - суммы авансов выданных и предоплат согласно расчетному документу, указанному в графе 2, зачтенные поставщиком (подрядчиком) при оплате приобретенных (закупленных) у него товарно-материальных ценностей (выполненных работ, оказанных услуг), на дату составления отчета. Если погашение задолженности поставщиком (подрядчиком) на дату отчета отсутствует, то в графе 3 ставится прочерк;
- в графе 4 - суммы авансов выданных и предоплат согласно расчетному документу, указанному в графе 2, фактически перечисленные организацией на счета учета денежных средств поставщика (подрядчика) под приобретение (закупку) товарно-материальных ценностей (выполнение работ, оказание услуг);
- в графе 5 - сумма долга организации-продавца (подрядчика) покупателю (заказчику) согласно расчетному документу, указанному в графе 2, на дату составления отчета (разность показателей графы 4 и графы 3). Если задолженность по документу на дату составления отчета отсутствует, то в графе 5 ставится прочерк.

По графе 5 отчета определяют итоговый показатель по задолженности поставщиков (подрядчиков) по авансам и предоплатам на дату отчета.

Предоплата полученная.
Отчет по движению денег по партиям

Данный отчет может применяться для анализа остатков и оборотов по счету 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" (субсчет "Расчеты по авансам полученным"), оборотов по счету 90 "Продажи" и выявления задолженностей контрагентам-покупателям по расчетным документам (счетам). Здесь речь идет о контрагентах, являющихся только покупателями.

Отчет применяется, кроме этого, для прогнозирования капитала организации с учетом наличия капитала на текущий момент и задолженностей организации перед покупателями на дату отчета, а также для контроля реализации (отгрузки) по предоплате товаров по партиям, наименованиям, количеству, качеству и другим характеристикам.

Форма составляется в денежном выражении в валюте, указанной в строке 4 отчета.

Построчно в отчете указываются следующие показатели:

- в строке 1 - полное или сокращенное наименование организации в соответствии с учредительными документами;

- в строке 2 - дата составления отчета;

- в строке 3 - расчетный период составления отчета (месяц нарастающим итогом с начала года);

- в строке 4 - полное или сокращенное наименование валюты расчета (рубли, условные единицы, доллары США, евро и др.);

- в строке 5а - код (порядковый номер) организации-покупателя, как объекта аналитического учета;

- в строке 5б - полное или сокращенное наименование организации-покупателя на основании учредительных документов, а также другие сведения о покупателе в соответствии с принятым в организации порядком обработки данных бухгалтерского учета;

- в строке 6а - код (порядковый номер) расчетного документа (основания), как объекта аналитического учета;

- в строке 6б - реквизиты расчетного документа, в частности номер, дата составления, другие реквизиты в соответствии с принятым в организации порядком обработки данных бухгалтерского учета.

Графы 1 - 6 отчета содержат следующие сведения о задолженности покупателю, указанному в строках 5а и 5б, по расчетному документу согласно строкам 6а и 6б:

- в графе 1 - код (порядковый номер) товара в транспортной партии, как объекта аналитического учета;

- в графе 2 - полное или сокращенное наименование товара в транспортной партии (другие сведения о товаре в соответствии с принятым в организации порядком обработки данных бухгалтерского учета);

- в графе 3 - единица измерения товара в транспортной партии;

- в графе 4 - продажная стоимость (с учетом всех налогов) отгруженного (реализованного) товара транспортной партии на дату составления отчета. Если отгрузка товара по предоплате на дату отчета отсутствует, то в графе 4 ставится прочерк;

- в графе 5 - сумма предоплаты, фактически полученная организацией со счетов учета денежных средств покупателя за реализацию (продажу) товара транспортной партии;

- в графе 6 - продажная стоимость (с учетом всех налогов) недоотгруженного товара транспортной партии на дату составления отчета (разность показателей графы 5 и графы 4). Если товар по предоплате на дату отчета отгружен полностью, то в графе 6 ставится прочерк.

По графам 4 - 6 отчета необходимо подвести итоги. Если итоговые показатели по отдельным графам отсутствуют, то вместо них ставятся прочерки.

Предоплата полученная. Сводный отчет
по движению денег по партиям по документам

Данный отчет применяется с целью анализа остатков и оборотов по счету 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" (субсчет "Расчеты по авансам полученным"), оборотов по счету 90 "Продажи" и выявления задолженностей контрагентам-покупателям по расчетным документам (счетам). Причем речь здесь идет о контрагентах, которые являются только покупателями.

Кроме этого, отчет применяется для прогнозирования капитала организации с учетом наличия капитала на текущий момент и задолженностей организации перед покупателями на дату отчета, а также для контроля реализации (отгрузки) по предоплате товаров по партиям, наименованиям, количеству, качеству и другим характеристикам.

Форма составляется в денежном выражении в валюте, указанной в строке 4 отчета.

Построчно в отчете указываются такие показатели, как:

- в строке 1 - полное или сокращенное наименование организации в соответствии с учредительными документами;
- в строке 2 - дата составления отчета;
- в строке 3 - расчетный период составления отчета (месяц нарастающим итогом с начала года);
- в строке 4 - полное или сокращенное наименование валюты расчета (рубли, условные единицы, доллары США, евро и др.);
- в строке 5а - код (порядковый номер) организации-покупателя, как объекта аналитического учета;
- в строке 5б - полное или сокращенное наименование организации - покупателя в соответствии с учредительными документами (другие сведения о покупателе в соответствии с принятым в организации порядком обработки данных бухгалтерского учета).

Графы 1 - 5 отчета содержат следующие сведения о задолженности покупателю, указанному в строках 5а и 5б, по отгрузке реализованных (проданных) ему товарно-материальных ценностей по предоплате:

- в графе 1 - код (порядковый номер) расчетного документа (основания), как объекта аналитического учета;
- в графе 2 - реквизиты расчетного документа (номер, дата составления, другие реквизиты в соответствии с принятым в организации порядком обработки данных бухгалтерского учета);
- в графе 3 - отражается продажная стоимость (с учетом всех налогов) отгруженного (реализованного) товара (транспортной партии) согласно расчетному документу, указанному в графе 2, на дату составления отчета. Если отгрузка товара по документу на дату отчета отсутствует, то в графе 3 ставится прочерк;
- в графе 4 - сумма предоплаты, фактически полученная организацией со счетов учета денежных средств покупателя за реализацию (продажу) товара (транспортной партии), согласно расчетному документу, указанному в графе 2, на дату составления отчета;
- в графе 5 - продажная стоимость (с учетом всех налогов) недоотгруженного товара (транспортной партии) согласно расчетному документу, указанному в графе 2, на дату составления отчета (разность показателей графы 4 и графы 3). Если товар по документу на дату отчета отгружен полностью, то в графе 5 ставится прочерк.

По графам 3 - 5 отчета подводят итоги. В случае если итоговые показатели по каким-либо графам отсутствуют, то вместо них ставятся прочерки.

Предоплата полученная. Сводный отчет по движению денег по партиям по организациям

Данный вид отчетов применяется для анализа остатков и оборотов по счету 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" (субсчет "Расчеты по авансам полученным"), оборотов по счету 90 "Продажи" и выявления задолженностей контрагентам-покупателям по расчетным документам (счетам). В нем речь идет о контрагентах, которые являются только покупателями.

Отчет может применяться также для прогнозирования капитала организации с учетом наличия капитала на текущий момент и задолженностей организации перед покупателями на дату отчета, а кроме того, для контроля реализации (отгрузки) по предоплате товаров по партиям, наименованиям, количеству, качеству и другим характеристикам.

Составляется форма в денежном выражении в валюте, указанной в строке 4 отчета.

Построчно в форме указываются следующие показатели:

- в строке 1 - полное или сокращенное наименование организации в соответствии с учредительными документами;
- в строке 2 - дата составления отчета;
- в строке 3 - расчетный период составления отчета (месяц нарастающим итогом с начала отчетного года);
- в строке 4 - полное или сокращенное наименование валюты расчета (рубли, условные единицы, доллары США, евро и др.).

В графах 1 - 5 отчета указываются следующие сведения о задолженности покупателям по отгрузке реализованных (проданных) им товарно-материальных ценностей по предоплате:

- в графе 1 - код (порядковый номер) организации-покупателя, как объекта аналитического учета;
- в графе 2 - полное или сокращенное наименование организации-покупателя в соответствии с учредительными документами (другие сведения о покупателе в соответствии с принятым в организации порядком обработки данных бухгалтерского учета);
- в графе 3 - указывается продажная стоимость (с учетом всех налогов) отгруженного (реализованного) товара (транспортных партий) покупателю, поименованному в графе 2, на дату

составления отчета. В случае если отгрузка товара покупателю на дату отчета отсутствует, то в графе 3 ставится прочерк;

- в графе 4 - сумма предоплаты, фактически полученная организацией со счетов учета денежных средств покупателя, указанного в графе 2, за реализацию (продажу) товара (транспортных партий);

- в графе 5 - продажная стоимость (с учетом всех налогов) недоотгруженного товара (транспортных партий) покупателю, указанному в графе 2, на дату составления отчета (разность показателей графы 4 и графы 3). Если на дату отчета товар отгружен покупателю полностью, то в графе 5 ставится прочерк.

По графам 3 - 5 отчета необходимо подвести итоги. Когда итоговые показатели по каким-либо графам отсутствуют, вместо них ставятся прочерки.

Предоплата полученная. Отчет по движению товаров по партиям

Этот отчет применяется для анализа остатков и оборотов по счету 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" (субсчет "Расчеты по авансам полученным"), оборотов по счету 90 "Продажи" и выявления задолженностей контрагентам-покупателям по расчетным документам (счетам). В этом случае речь идет о контрагентах, которые являются только покупателями.

Отчет может применяться также для прогнозирования капитала организации с учетом наличия капитала на текущий момент и задолженностей организации перед покупателями на дату отчета, а кроме этого, для контроля реализации (отгрузки) по предоплате товаров по партиям, наименованиям, количеству, качеству и другим характеристикам.

Составляется эта форма в натуральном выражении в единице измерения товара, указанной в графе 3 отчета.

Построчно в форме необходимо указать следующие показатели:

- в строке 1 - полное или сокращенное наименование организации в соответствии с учредительными документами;

- в строке 2 - дата составления отчета;

- в строке 3 - расчетный период составления отчета (месяц нарастающим итогом с начала года);

- в строке 4а - код (порядковый номер) организации-покупателя, как объекта аналитического учета;

- в строке 4б - полное или сокращенное наименование организации-покупателя в соответствии с учредительными документами (другие сведения о покупателе в соответствии с принятым в организации порядком обработки данных бухгалтерского учета);

- в строке 5а - код (порядковый номер) расчетного документа (основания), как объекта аналитического учета;

- в строке 5б - реквизиты расчетного документа (номер, дата составления, другие реквизиты в соответствии с принятым в организации порядком обработки данных бухгалтерского учета).

В графах 1 - 6 отчета указывают сведения по задолженности покупателю, поименованному в строках 4а и 4б, по расчетному документу согласно строкам 5а и 5б, в частности:

- в графе 1 - код (порядковый номер) товара в транспортной партии, как объекта аналитического учета;

- в графе 2 - полное или сокращенное наименование товара в транспортной партии (другие сведения о товаре в соответствии с принятым в организации порядком обработки данных бухгалтерского учета);

- в графе 3 - единица измерения товара в транспортной партии;

- в графе 4 - количество (объем) отгруженного (реализованного) товара транспортной партии на дату составления отчета исходя из принятых единиц измерения. Если отгрузка товара по предоплате на дату отчета отсутствует, то в графе 4 ставится прочерк;

- в графе 5 - количество (объем) фактически оплаченного авансом товара транспортной партии на дату составления отчета исходя из принятых единиц измерения;

- в графе 6 - количество (объем) недоотгруженного товара транспортной партии на дату составления отчета исходя из принятых единиц измерения (разность показателей графы 5 и графы 4).

Если на дату отчета товар по предоплате отгружен полностью, то в графе 6 ставится прочерк.

Предоплата полученная.
Отчет-ревизор по документам (счетам)

Этот отчет применяется для анализа остатков и оборотов по счету 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" (субсчет "Расчеты по авансам полученным") и выявления задолженностей контрагентам-покупателям (заказчикам) по расчетным документам (счетам). В данном случае речь идет о контрагентах, являющихся только покупателями (заказчиками).

Отчет может применяться также для прогнозирования капитала организации с учетом наличия капитала на текущий момент и задолженностей организации перед покупателями на дату отчета.

Форма составляется в денежном выражении в валюте, указанной в строке 4 отчета.

Построчно в форме указывают следующие показатели:

- в строке 1 - полное или сокращенное наименование организации в соответствии с учредительными документами;

- в строке 2 - дата составления отчета;

- в строке 3 - расчетный период составления отчета (месяц нарастающим итогом с начала года);

- в строке 4 - полное или сокращенное наименование валюты расчета (рубли, условные единицы, доллары США, евро и др.).

В графах 1 - 5 отчета указываются следующие сведения о задолженности покупателям (заказчикам) по предоплатам и авансам, полученным под поставку товарно-материальных ценностей (выполнение работ, оказание услуг):

- в графе 1 - код (порядковый номер) расчетного документа (основания), как объекта аналитического учета;

- в графе 2 - реквизиты расчетного документа (номер, дата составления, другие реквизиты в соответствии с принятым в организации порядком обработки данных бухгалтерского учета);

- в графе 3 - суммы авансов полученных и предоплат согласно расчетному документу, указанному в графе 2, зачтенные покупателю (заказчику) при оплате реализованных (проданных) ему товарно-материальных ценностей (выполненных работ, оказанных услуг), на дату составления отчета. Если погашение задолженности покупателю (заказчику) на дату отчета отсутствует, то в графе 3 ставится прочерк;

- в графе 4 - суммы авансов полученных и предоплат согласно расчетному документу, указанному в графе 2, фактически перечисленные покупателем на счета учета денежных средств организации под приобретение (закупку) товарно-материальных ценностей (выполнение работ, оказание услуг);

- в графе 5 - сумма задолженности организации покупателю (заказчику) согласно расчетному документу, указанному в графе 2, на дату составления отчета (разность показателей графы 4 и графы 3). Если задолженности по документу на дату отчета нет, то в графе 5 ставится прочерк.

В графе 5 отчета нужно определить итоговый показатель по задолженности покупателям по авансам и предоплатам на дату отчета.

ОГЛАВЛЕНИЕ

- Глава 1. Понятие и виды дебиторской задолженности
 - 1.1. Основные понятия
 - 1.2. Списание дебиторской задолженности
- Глава 2. Выявление дебиторской задолженности
- Глава 3. Сроки списания дебиторской задолженности
- Глава 4. Сроки и порядок проведения инвентаризации, документальное оформление
- Глава 5. Учет дебиторской задолженности
 - 5.1. Бухгалтерский учет
 - 5.2. Отражение дебиторской задолженности в бухгалтерской отчетности
 - 5.3. Налоговый учет
- Глава 6. Резерв по сомнительным долгам
 - 6.1. Формирование резерва в бухгалтерском учете
 - 6.2. Формирование резерва в налоговом учете
- Глава 7. Списание дебиторской задолженности
 - 7.1. Списание дебиторской задолженности в бухгалтерском учете
 - 7.2. Списание дебиторской задолженности в налоговом учете
- Глава 8. Учет НДС при списании дебиторской задолженности
 - 8.1. Учет НДС при списании дебиторской задолженности, возникшей в результате того, что покупатель не оплатил реализацию товара (работ, услуг)
 - 8.2. Учет НДС при списании дебиторской задолженности, возникшей в результате того, что был уплачен аванс
- Глава 9. Исполнение обязательства как способ погашения дебиторской задолженности
 - 9.1. Исполнение обязательства лично должником
 - 9.2. Уступка права требования
- Глава 10. Кредиторская задолженность
 - 10.1. Списание кредиторской задолженности в связи с истечением срока исковой давности
 - 10.2. Прекращение исполнением обязательства
- Глава 11. Отражение в бухгалтерском учете списания кредиторской задолженности
 - 11.1. Налог на прибыль
 - 11.2. Налог на добавленную стоимость
 - 11.3. Нюансы отражения авансов
 - 11.3.1. Авансы при взаиморасчетах с поставщиками и покупателями (заказчиками)
 - 11.3.2. Порядок исправления ошибок при исчислении НДС с авансов
 - 11.3.3. Возврат аванса покупателю
 - 11.3.4. Отчеты по авансам (предоплатам)