



Asociația "Moldova Apă-Canal"
DIRECȚIA EXECUTIVĂ

Производственный учет



**(VERSIUNEA ELECTRONICĂ INTERACTIVĂ PENTRU CP FĂRĂ CONEXIUNE LA
INTERNET)
(ЭЛЕКТРОННАЯ ВЕРСИЯ С ИНТЕРАКТИВНЫМ СОДЕРЖАНИЕМ ДЛЯ ПК
НЕ ИМЕЮЩЕГО ВЫХОД В ИНТЕРНЕТ)**

mun. Chișinău
2017

CUPRINS

СОДЕРЖАНИЕ

Производственный учет.

1. Методические указания о бухгалтерском учете производственных затрат и калькуляция себестоимости продукции и услуг.
2. Классификация производственных затрат.
3. Прямые и распределяемые затраты.
4. Косвенные производственные затраты.
5. Особенности учета производственных затрат вспомогательных производств.
6. Бухгалтерский учет производственных потерь.
7. Калькуляция себестоимости произведенной продукции и оказанных услуг.
8. Особенности бухгалтерского учета услуг.
9. SVP анализ.

Производственный учет.

1. Методические указания о бухгалтерском учете производственных затрат и калькуляция себестоимости продукции и услуг.

До 1997 года в Молдове регулирование учета производственных затрат включаемых в себестоимость продукции/услуг, осуществлялось Постановлением правительства РМ «Об утверждении Основных положений по составу затрат на производство и реализацию продукции (работ и услуг), включаемых в ее себестоимость и о порядке формирования финансовых результатов предприятий» № 340 от 02.06.1993. На основе данного постановления министерствами, департаментами и другими органами управления были разработаны отраслевые методические указания по учету затрат и калькуляции себестоимости продукции (работ и услуг). В 1997 году данное положение признано утратившим силу в связи с введением в действие НСБУ, которые ныне называются «старыми» и затраты на производство и калькуляцию себестоимости продукции и услуг формировалось в соответствии с НСБУ 3 «Состав затрат и расходов предприятия». Начиная с 1 января 2014 (разрешено с 1 января 2015) затраты на производство и калькуляции себестоимости производятся в соответствии с «Методологическими указаниями о бухгалтерском учете производственных затрат и калькуляции себестоимости продукции и услуг».

Цель методических указаний - установление *общих правил (норм) ведения бухгалтерского учета производственных затрат и калькуляции себестоимости произведенной продукции/оказанных услуг.*

Сфера действия данных указаний распространяются на субъекты, применяющие национальные стандарты бухгалтерского учета и осуществляющие деятельность, по производству продукции и/или оказанию услуг.

1.1 Общие правила ведения бухгалтерского учета производственных затрат

1. Субъекты, осуществляющие деятельность по производству продукции и/или оказанию услуг, *обязаны вести бухгалтерский учет производственных затрат и калькулировать себестоимость произведенной продукции/оказанных услуг.*

2. Производственные затраты оцениваются по:

- балансовой стоимости израсходованных запасов,
- фактически начисленной сумме оплаты труда персонала, непосредственно занятого в процессе производства продукции/оказания услуг,
- сумме обязательных взносов государственного социального и медицинского страхования, относящиеся к начисленной оплате труда,
- сумме амортизации долгосрочных активов производственного назначения,
- стоимости услуг, приобретенных от сторонних лиц,
- др.

3. Бухгалтерский учет производственных затрат и калькуляция себестоимости произведенной продукции/оказанных услуг *разграничивается по калькуляционным периодам.*

4. Бухгалтерский учет производственных затрат *ведется отдельно по основным и вспомогательным видам деятельности.* Согласно учетным политикам, в рамках

основных и вспомогательных видов деятельности бухгалтерский учет производственных затрат может осуществляться по подразделениям (например, по цехам, мастерским, линиям), видам продукции/услуг и по другим направлениям, установленным субъектом.

5. Себестоимость готовой продукции и услуг отделяется от себестоимости незавершенного производства/услуг.

6. В соответствии с учетными политиками субъекта, бухгалтерский учет производственных затрат может осуществляться:

1) **с применением управленческих счетов** рекомендуется субъектам, которые производят различные виды продукции и/или оказывают различные виды услуг. В случае применения управленческих счетов производственные затраты учитываются согласно положениям, предусмотренным в утвержденных методических указаниях. Для ведения бухгалтерского учета с применением управленческих счетов в общем плане счетов бухгалтерского учета предусмотрены следующие счета:

- 811 "Основная деятельность";
- 812 "Вспомогательная деятельность";
- 821 "Косвенные производственные счета";
- 824 "Другие распределяемые затраты";
- 835 "Обслуживающие производства".

Предприятия имеют право открывать любое необходимое для них количество счетов управленческого учета и с любой нумерацией в 8 классе (т.е. первая цифра обязательно должна быть 8). В этом случае рабочий план счетов предприятия должен быть приложен к учетным политикам.

2) **без применения управленческих счетов** рекомендуется для субъектов, которые изготавливают один вид продукции (группу однородной продукции) или оказывают один вид услуг (группу однородных услуг).

В этом случае все затраты отражаются по дебету счета 215 «Незавершенное производство» и кредиту соответствующих счетов: 211 «Материалы», 531 «Обязательства персоналу по оплате труда», 533 «Обязательства по социальному и медицинскому страхованию», 544 «Прочие текущие обязательства» и др.

1.2. Налогообложение производственных затрат

Статья 46 НК. Методы учета товарно-материальных запасов

(1) Любое лицо, которое имеет товарно-материальные запасы, предназначенные для использования в производственном процессе, или запасы готовой продукции, обязано вести их учет, если это необходимо для правильного отражения дохода.

(3) Методы учета товарно-материальных запасов применяются налогоплательщиком в соответствии с Национальными стандартами бухгалтерского учета и МСФО.

Следовательно, себестоимость продукции, рассчитанная в соответствии с «Методологическими указаниями о бухгалтерском учете производственных затрат и калькуляции себестоимости продукции и услуг» вычитается в целях налогообложения.

2. Классификация производственных затрат

Прежде чем подробно рассмотреть различные подходы к расчету себестоимости, нужно сказать несколько слов о способах классификации затрат, используемых при калькуляции себестоимости. Экономически обоснованная классификация производственных затрат

является основой организации учета производственной деятельности. Управленческий учет предполагает следующие группировки затрат на производство:

1. в зависимости от способа отнесения на себестоимость продукции – прямые и косвенные;
2. по видам – элементы расходов и статьи калькуляции;
3. в зависимости от объема производства – постоянные и переменные;
4. в зависимости от влияния на принимаемые управленческие решения – релевантные и нерелевантные;
5. В зависимости от возможности влияния на результаты – устранимые и неустраиваемые, невозвратные и альтернативные;
6. в зависимости от времени возникновения - текущие расходы и расходы будущих периодов и предстоящие затраты
7. в зависимости от однородности состава – простые и распределяемые.

2.1. Прямые и косвенные издержки.

Бухгалтерский учет производственных затрат ведется *по статьям затрат*, которые включают:

- прямые и распределяемые материальные затраты;
- прямые и распределяемые затраты на персонал;
- косвенные (накладные) производственные затраты.

Перечень, состав и порядок бухгалтерского учета производственных затрат, объекты учета затрат и калькуляции, калькуляционный период и методы калькуляции себестоимости произведенной продукции/оказанных услуг устанавливаются *в учетных политиках субъекта*.

Одним из принципов бухгалтерского учета является принцип преемственности в выборе методов учета. Информация, содержащаяся в отчетах за различные периоды времени, должна быть сравнима, а обеспечить сравнимость можно, лишь применяя последовательно одни и те же учетные методы и подходы. Выбор метода калькуляции себестоимости продукции осуществляется один раз на относительно долгий срок, а переход от одного метода к другому должен быть тщательно обоснован. Порядок бухгалтерского учета производственных затрат выбирается каждым субъектом самостоятельно в зависимости от его размера, организационно-технологических особенностей и информационно-управленческих потребностей.

Прямые издержки — это те расходы, которые могут быть точно и единственным способом отнесены к конкретной продукции. И наоборот, косвенные издержки к какой-либо продукции точно и единственным способом отнесены быть не могут.

Например,

предположим, что анализируемая затрата — это стол, выпускаемый компанией. При таком подходе:

- затраты на дерево, используемое для производства столов, могут быть точно отнесены к конкретному столу и поэтому классифицированы как **прямые** издержки.
- заработная плата работников, чье время труда может быть измерено при изготовлении ими конкретного стола, также является **прямыми** издержками.
- заработная плата инспекторов по качеству выпускаемой продукции или оплате аренды производственного оборудования не могут быть точно отнесены к

конкретному столу, и поэтому такие расходы должны классифицироваться как **косвенные** издержки.

- иногда и прямые издержки трактуются как **косвенные**, так как отнесение каких-то расходов непосредственно к целевой затрате исходя из практических соображений является нецелесообразным. Например, количество гвоздей, применяемых для изготовления конкретного стола, конечно, можно подсчитать точно и определить затраты на них, однако общие расходы на их приобретение и хранение, очевидно, незначительны, и поэтому усилия и затраты на отслеживание того, как тратятся подобные предметы, не оправдывают возможных выгод от более точного вычисления производственных издержек.

Таким образом, прямые издержки могут быть отслежены точно, потому что их можно привязать к конкретному объекту, в то время как в отношении косвенных издержек этого сделать нельзя. Поэтому косвенные издержки в виде использованных ресурсов на целевые затраты следует отслеживать через оценочные показатели. В связи с этим чем выше доля прямых издержек, тем установление фактически понесенных расходов является более точным.

Разница между прямыми и косвенными издержками зависит и от самих объектов калькуляции. Одни и те же издержки могут трактоваться в одном случае как прямые, в другом — как косвенные.

В производственных организациях традиционные системы калькуляции издержек отражают их потребность распределять понесенные расходы по всем видам продукции, что необходимо для оценивания себестоимости товарно-материальных запасов и измерения прибыли в соответствии с требованиями финансового учета.

2.2. Затраты за отчетный период и себестоимость продукции

Требования по предоставлению финансовой отчетности во внешние структуры в большинстве стран предусматривают, что при оценивании товароматериальных запасов в калькуляцию их себестоимости должны включаться только производственные затраты. Поэтому бухгалтеры классифицируют понесенные расходы как **затраты за отчетный период и себестоимость продукции**.

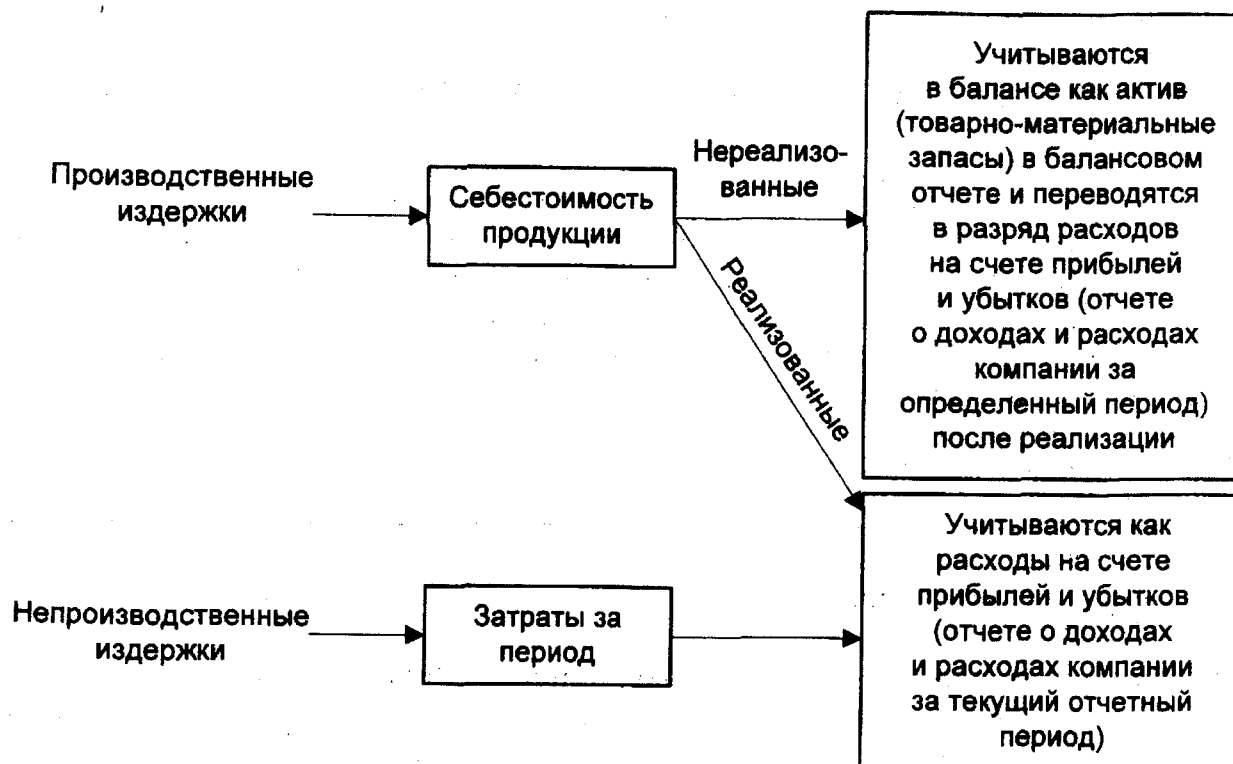
Себестоимость продукции — это расходы, идентифицируемые применительно к приобретенным для перепродаж товарам или произведенной продукции.

В производственной организации ими являются те расходы, которые бухгалтер относит на конкретные виды продукции. Поэтому они учитываются при определении себестоимости товарно-материальных запасов (готовой продукции) или стоимости незавершенного производства (находящегося в процессе изготовления) до тех пор, пока они не проданы: после этого они учитываются как затраты и для вычисления величины прибыли сопоставляются с выручкой от продаж.

Затраты за отчетный период — это расходы, не учитываемые при определении себестоимости запасов, поэтому они рассматриваются как расходы, приходящиеся на период, когда были понесены. Поэтому всякая попытка связать затраты отчетного периода с затратами, учитываемыми при определении себестоимости товарно-материальных запасов, должна быть исключена.

На промышленном предприятии все производственные издержки включаются в себестоимость продукции, в то время как непроизводственные расходы относятся к затратам отчетного периода. В организациях розничной или оптовой торговли товары приобретаются для перепродажи, при этом они не претерпевают изменений или эти изменения незначительны. Затраты на приобретение товаров учитываются при определении их себестоимости, а все остальные затраты, такие, как расходы на административные цели, а также реализационные и дистрибьюторские расходы, считаются затратами отчетного периода.

В конечном счете как один, так и другой виды затрат классифицируются как расходы. Основное различие между ними — это время, к которому относится их классификация.



Почему непроизводственные издержки трактуются как затраты за отчетный период и не включаются в определение себестоимости товарно-материальных запасов? Это объясняется двумя причинами.

1. Во-первых, товарно-материальные запасы — это активы (нереализованная продукция), а активы представляют ресурсы, приобретенные в свое время, как ожидалось, чтобы генерировать в будущем поступления. Производственные издержки, понесенные при изготовлении продукта, можно рассматривать как средство генерирования будущих поступлений, необходимых для покрытия себестоимости продукции. Однако гарантии, что непроизводственные издержки будут участвовать в генерировании будущих поступлений, не существует, так как эти издержки не приносят добавленной ценности ни одному продукту. Поэтому они и не включаются в определение себестоимости товарно-материальных запасов.
2. Во-вторых, многие непроизводственные издержки (например, расходы на дистрибьюцию) происходят не в тот период, когда выпущенный продукт находится в запасе. Следовательно, включать такие расходы в оценивание товарно-материальных запасов нецелесообразно и по этой причине.

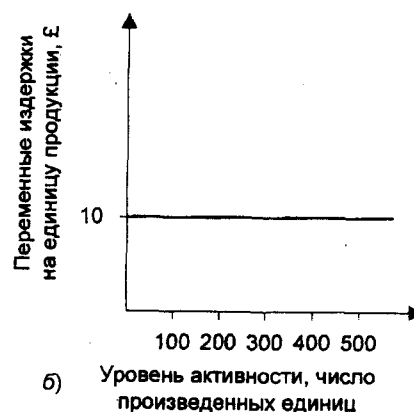
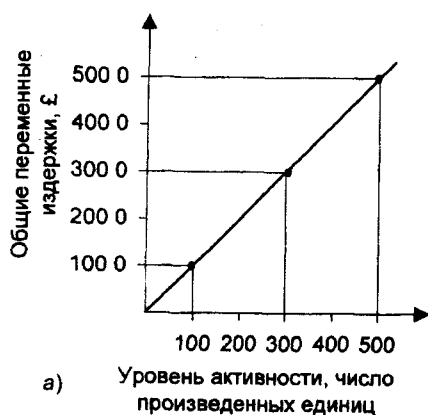
2.3. Постоянные и переменные затраты

Для принятия решения важно знать и то, как затраты и поступления варьируются при разных уровнях активности (или объемах производства). Активность, или объем производства, может измеряться:

- в единицах выпущенной или реализованной продукции,
- в часах работы,
- в расстоянии, на которое осуществлены перевозки,
- в числе принятых пациентов,
- в числе поступивших в учебное заведение студентов
- другим подходящим показателем, характеризующим деятельность организации.

Традиционно в литературе по управленческому учету применяются термины «переменные», «постоянные», «полупеременные» и «полупостоянные издержки» для описания того, как те или иные затраты меняются при изменении уровня активности.

Так, краткосрочные **переменные издержки** изменяются прямо пропорционально объему продукции или уровню деятельности, т.е. активизация деятельности в два раза приведет к удвоению переменных издержек.

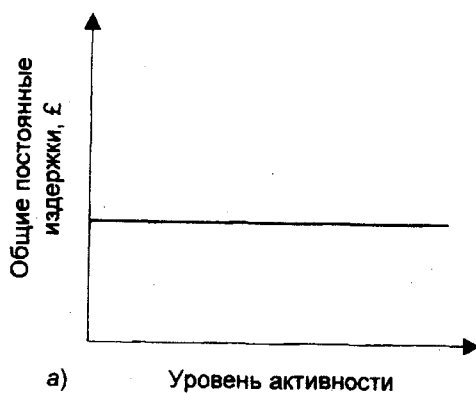


Примерами краткосрочных переменных производственных издержек являются оплата сдельной работы, основных производственных материалов, а также энергии, необходимой для работы оборудования. Считается, что издержки такого рода в каких-то определенных границах колеблются прямо пропорционально операционной активности. Примерами непроизводственных переменных издержек являются комиссионные от продаж, размер которых изменяется с объемом проданной продукции, или бензин, расход которого зависит от расстояния, пройденного транспортным средством.

Маловероятно, однако, что переменные издержки на единицу продукции будут постоянными для всех уровней активности. Далее будут рассмотрены причины, по которым бухгалтеры, тем не менее, считают такие единичные издержки неизменными.

Постоянные издержки — это расходы, остающиеся неизменными по величине в широком диапазоне объемов производства в течение рассматриваемого периода времени. Примерами таких издержек являются амортизационные отчисления за фабричные здания, заработная плата мастеров, плата за аренду автомобилей, которыми пользуются торговые представители. Динамика этих издержек в обобщенном виде показана на рисунке.

Общие постоянные издержки являются одинаковыми для всех уровней активности, в то время как постоянные издержки на единицу продукции (единичные) снижаются пропорционально росту уровня активности.



Поскольку постоянные издержки на единицу продукции не являются величиной неизменной, интерпретировать их следует осторожно. Для принятия решения лучше работать с общими постоянными издержками, а не с постоянными издержками на единицу продукции.

Однако на практике маловероятно, что постоянные издержки будут одинаковыми для всех объемов производства.

Аргументы для принятия деления издержек на постоянные и переменные.

Различия между постоянными и переменными издержками следует принимать с учетом рассматриваемого периода времени. Если брать достаточно длинный период в несколько лет, на самом деле практически все издержки являются переменными. В течение такого длительного периода, например, снижение спроса на продукцию будет сопровождаться изменениями, наблюдаемыми по всем категориям издержек. Так, за это время могут быть уволены старшие менеджеры, прежнее оборудование может быть заменено на новое и даже какие-то здания и участки земли могут быть проданы. То же самое наблюдается и в том случае, когда активность организации резко возрастает, в результате чего затраты всех категорий увеличиваются.

В течение более коротких периодов времени издержки будут постоянными или переменными в зависимости от уровня активности. Чем короче временной период, тем выше вероятность, что конкретный вид издержек можно считать постоянным.

Рассмотрим, например, период времени продолжительностью в один год. Издержки, связанные с обеспечением производственной мощности компании, такие, как амортизационные отчисления и заработная плата старших менеджеров, отвечающих за производство, в таком временном формате при сопоставлении их с изменениями уровня активности, скорее всего, можно считать неизменными. Однако решения о предполагаемом будущем уровне необходимых производственных мощностей повлияют на издержки, которые будут понесены впоследствии. Эти решения делаются заранее в ходе составления сметы капиталовложений и процесса долгосрочного планирования. Однако после того как решения приняты, в течение небольшого времени изменить их трудно.

Затраты, связанные с производственной мощностью, скорее всего с точки зрения изменений уровня активности, если их рассматривать в краткосрочном плане, например, в течение одного года, будут трактоваться как если, например, производственная активность снижается очень сильно, то производственные работники и мастера какое-то время могут продолжать трудиться, так как у руководства компании есть надежда, что

спад спроса является временным и ситуация вскоре восстановится, однако если восстановления спроса не происходит, этот персонал в конце концов может стать лишним. Но если производственная мощность увеличивается до некоторого критического уровня, можно нанимать дополнительных работников, однако этот процесс может занять только несколько месяцев. Поэтому в течение такого краткосрочного периода, как один год, затраты на производственных работников могут меняться.



Расходы, которые ведут себя таким образом, часто описываются как полупостоянные или ступенчатые постоянные издержки. Отличительной чертой ступенчатых постоянных издержек является то, что в течение рассматриваемого периода времени в рамках какого-то диапазона уровней активности они являются стабильными, но, в конце концов, при наступлении какого-то критического уровня деятельности они увеличиваются или уменьшаются на какую-то величину.

В течение краткосрочного периода, скажем одного года, издержки могут быть переменными, постоянными или полупостоянными. В течение длительных периодов времени (например, в несколько лет), скорее всего, все издержки изменяются, отражая и реагируя на значительные перемены в деятельности, и поэтому постоянные издержки становятся полупостоянными.

Рассмотрим полупеременные издержки. В них включаются как постоянная, так и переменная составляющие. Затраты на обслуживание оборудования — это пример полупеременных издержек, в которые включаются плановые виды обслуживания (постоянная составляющая), проводимые при любом уровне активности, и переменная составляющая, напрямую зависящая от уровня активности.

2.4. Релевантные и нерелевантные затраты.

В отношении принятия решений, понесенные расходы и поступления могут классифицироваться в соответствии с тем, насколько они значимы для конкретного решения.

Релевантные издержки и поступления — это те будущие затраты и поступления, которые меняются в результате принятия решения. Те же издержки и поступления, на которые принимаемое решение влияния не оказывает, называются **нерелевантными**, т.е. к нему не относящимися (незначимыми).

Например, если кто-то должен принять решение, отправиться ли в поездку на собственном автомобиле или на общественном транспорте, налог на автомобиль и затраты на страховку автомобиля в данном случае являются несущественными, поскольку они остаются теми же самыми, независимо от того, какой вид транспорта выбран. Однако затраты на бензин для автомобиля — совсем другое дело, так как они зависят от нашего

варианта выбора, и поэтому этот вид издержек является для принимаемого решения релевантным.

Например.

Предположим, несколько лет назад компания купила сырье за 10 000 леев, и сейчас у нее нет возможности продать эти материалы или использовать их в будущей продукции за исключением варианта выполнения заказа, полученного от своего постоянного потребителя. Этот заказчик готов купить всю партию товара, для изготовления которого потребуются все указанные материалы, но он не готов платить за него больше 25 000 леев. Дополнительные издержки, связанные с переработкой материалов в требуемый товар, составляют 20 000 леев. Следует ли компании принять заказ?

	Принимать заказ, леев	Не принимать заказ, леев
Материалы	10 000	10 000
Затраты на переработку	20 000	
Поступления	(25 000)	
Чистые издержки	5 000	10 000

Во втором варианте чистые издержки для компании составляют на 5 000 леев больше или, другими словами, если компания примет предложенный ей заказ, она улучшит свое финансовое положение на 5 000 леев. Таким образом, если она воспользуется методом релевантных затрат, то согласится на переработку материала.

Только что мы сформулировали важный принцип, касающийся классификации затрат и поступлений: **в краткосрочном плане далеко не все затраты и поступления значимы с точки зрения принимаемого решения.**

2.5. Устранимые и неустраимые, невозвратные, альтернативные затраты

Иногда вместо терминов «релевантные» и «нерелевантные издержки» используются другие — «устраимые» и «неустраимые затраты». **Устраимые затраты** — это те расходы, которых можно избежать, если выбрать какой-то альтернативный вариант, в то время как **неустраимые затраты** будут понесены в любом случае.

Следовательно, для принимаемого решения значимыми являются только устраимые затраты.

Рассмотрим пример, который мы анализировали, подразделяя издержки на релевантные и нерелевантные.

Расходы на приобретение материала в размере 10 000 леев являются неизбежными и нерелевантными, а вот затрат на последующие работы в 20 000 леев можно избежать, и поэтому они значимы.

Правило, которым рекомендуется пользоваться при принятии решения, гласит: **следует принимать те альтернативные решения, которые позволяют получать поступления, превышающие устраимые затраты.**

Невозвратные издержки - это такие расходы, как затраты на уже приобретенные ресурсы, когда общее количество этих ресурсов не зависит от выбора из имеющихся альтернативных вариантов их дальнейшего использования. Другими словами, они

представляют собой расходы, понесенные в результате решений, принятых в прошлом, и не могут быть изменены никаким последующим решением в будущем.

Расходы в 10 000 леев на материалы, которые больше компании не требуются, - это типичный пример невозвратных издержек.

Невозвратные издержки являются для принятия решения незначимыми, однако они отличаются от нерелевантных затрат, поскольку не все нерелевантные затраты являются невозвратными.

Например, в ходе сопоставления двух альтернативных методов производства компания может прийти к одинаковым затратам на основные производственные материалы при любом выбранном варианте, и поэтому в этом случае расходы на такие материалы являются незначимыми, так как что они остаются неизменными независимо от выбранного варианта. Однако затраты на материал не являются безвозвратными, так как он будет потреблен в будущем.

Альтернативные издержки — это затраты, измеряющие возможность, которая потеряна или которой пожертвовали в результате выбора одного из вариантов действий, когда от остальных вариантов приходится отказываться.

Некоторые затраты, с точки зрения принятия решений, не могут быть учтены обычным способом в рамках применяемой учетной системы. Затраты, учитываемые такой системой, основываются на прошлых платежах или обязательствах заплатить в определенное время в будущем. Однако иногда для целей принятия решений необходимо учесть и затраты, которые на самом деле денежных трат не требуют; такие затраты называются альтернативными (или вмененными) издержками.

Например, у компании появилась возможность получить контракт на производство специального компонента. Для изготовления этого компонента на оборудовании X требуется 100 ч. Оборудование X работает на полную мощность, выпуская продукт А, и единственный способ, при котором новый контракт может быть выполнен, — сокращение выпуска продукта А. Это означает потерю поступлений в 20 000 леев. Новый контракт также связан с дополнительными переменными издержками в 100 000 леев. Какова должна быть стоимость контракта?

Цена контракта должна быть такой, чтобы по крайней мере покрыть дополнительные издержки в 100 000 леев плюс 20 000 альтернативных издержек, чтобы гарантировать, что в краткосрочном плане компания, приняв этот контракт, как минимум не ухудшит своего положения.

Важно обратить внимание на то, что понятие альтернативных издержек используются только тогда, когда речь идет о редких ресурсах. Если ресурсы не являются редкими, то говорить о выделении этих ресурсов только для какого-то варианта не приходится. Если в оборудовании X работает на 80% своей потенциальной мощности, то решение о подписании рассматриваемого контракта не приведет к сокращению выпуска продукта А. Следовательно, снижения поступлений от реализации этого продукта не будет, и альтернативные издержки в этом случае будут нулевыми.

Важно четко понять, что при принятии решений альтернативные издержки очень важны. Если альтернативного использования ресурсов нет, альтернативные издержки являются

нулевыми; в противном случае, если речь идет о редких ресурсах, альтернативные издержки существуют и должны быть учтены.

2.6. Текущие расходы, расходы будущих периодов, предстоящие затраты.

Производственные затраты признаются на основе метода начислений в том периоде, в котором они фактически были понесены. С этой целью необходим обособленный учет:

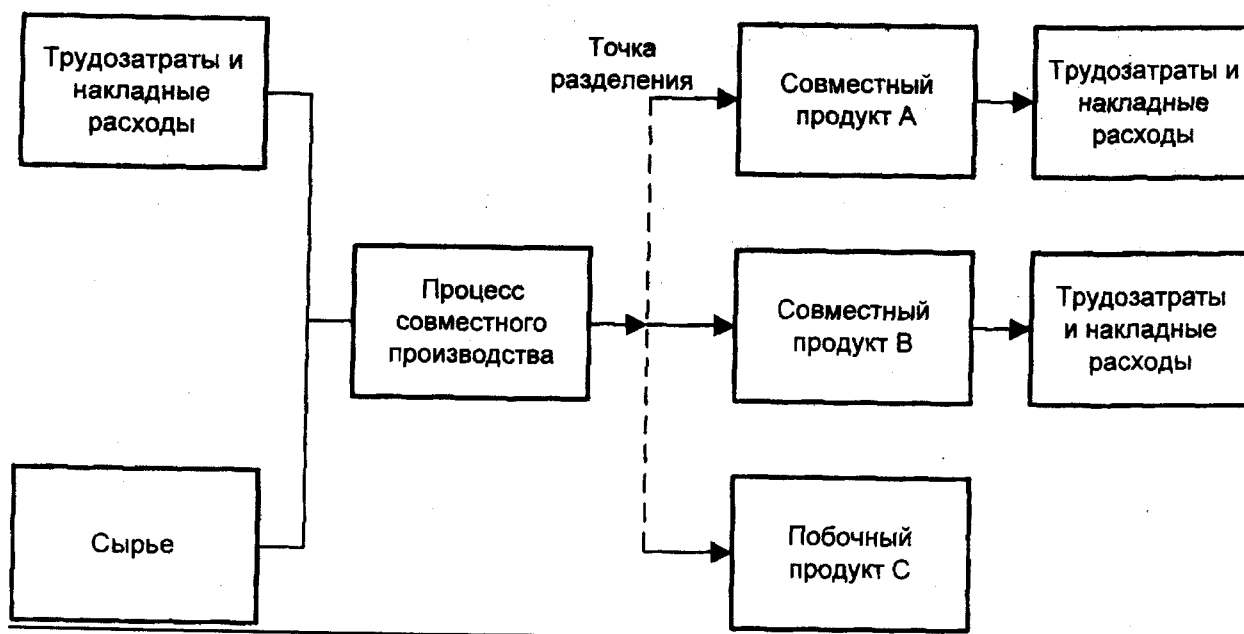
- а) **текущих затрат**, которые включают фактически понесенные и признанные в текущем периоде (месяц, квартал, год) затраты (например, себестоимость израсходованных материалов, начисленная заработная плата основным рабочим, израсходованная электроэнергия);
- б) **затраты будущих периодов**, которые включают затраты, осуществленные в текущем периоде, но относящиеся к будущим периодам (например, затраты, связанные с ремонтом основных средств, сертификациями, экспертизами, оценками);
- в) **предстоящие затраты**, которые включают затраты, которые будут понесены в следующие периоды, но признаются в текущем периоде (например, оценочные резервы по отпускам основных рабочих).

3. Прямые и распределяемые затраты

Производственные организации распределяют затраты по видам продукции для достижения двух целей:

- во-первых, для внутреннего измерения прибыли и составления внешних финансовых отчетных документов, чтобы с их помощью распределить производственные издержки, понесенные в отчетный период, между себестоимостями реализованной продукции и товарно-материальных запасов;
- во-вторых, чтобы предоставить полезную информацию, необходимую менеджерам для принятия решений.

Производственный процесс выпуска совместно производимых и побочных продуктов.



3.1. Прямые и распределяемые материальные затраты

Материальные затраты представляют собой балансовую стоимость запасов или других материальных ресурсов, использованных непосредственно при производстве продукции/оказании услуг. В зависимости от способа включения в себестоимость произведенной продукции/оказанных услуг материальные затраты подразделяются на:

- 1) **прямые материальные затраты** – связаны с производством одного вида продукции или оказания одного вида услуг и легко и точно идентифицируются по объектам учета затрат и калькуляции непосредственно путем наблюдения и измерения;
- 2) **распределяемые материальные затраты** – связаны с производством сопряженной продукции и могут быть отнесены на объекты калькуляции путем распределения.

Прямые и распределяемые материальные затраты, связанные с производством продукции и оказанием услуг, включают затраты на:

- 1) сырье и материалы,
- 2) комплектующие детали и полуфабрикаты,
- 3) услуги производственного характера,
- 4) топливо всех видов,
- 5) энергию всех видов
- 6) тару и тарные материалы
- 7) прочие прямые и распределяемые материальные затраты.

Прямые и распределяемые материальные затраты, относящиеся к основной деятельности, учитываются отдельно по объектам учета затрат и калькуляции себестоимости. Эти затраты признаются в период фактического использования запасов или других материальных ресурсов в процессе производства продукции и/или оказания услуг и отражаются в учете как увеличение затрат основной деятельности и уменьшение запасов или увеличение текущих обязательств.

Прямые и распределяемые материальные затраты, связанные с **производством продукции**, включают затраты на:

- 1) сырье и материалы, которые составляют основу произведенной продукции или являются необходимым компонентом при ее изготовлении;
- 2) комплектующие детали и полуфабрикаты, подвергающиеся сборке или дополнительной обработке у данного субъекта;
- 3) услуги производственного характера, оказанные сторонними лицами (например, по выполнению отдельных операций по изготовлению продукции, обработке сырья и материалов);
- 4) топливо всех видов, расходуемое в технологических целях;
- 5) энергию всех видов (например, электрическую, тепловую энергию, сжатый воздух, холод, воду), расходуемую на технологические цели;
- 6) тару и тарные материалы, расходуемые в производственных подразделениях;
- 7) прочие прямые и распределяемые материальные затраты, связанные с производством продукции.

Прямые и распределяемые материальные затраты, связанные с **оказанием услуг**, включают затраты на:

- 1) материалы, которые являются необходимым компонентом при оказании услуг;
- 2) запасные части, расходуемые в технологических целях;
- 3) услуги производственного характера, оказанные сторонними лицами (например, по выполнению отдельных операций по оказанию услуг);

- 4) топливо всех видов, горюче-смазочные материалы, расходуемые в технологических целях;
- 5) энергию всех видов (например, электрическую, тепловую энергию, сжатый воздух, холод, воду), расходуемую в технологических целях;
- 6) прочие прямые и распределяемые материальные затраты, связанные с оказанием услуг.

Согласно учетным политикам субъекта, материалы, использованные при оказании услуг, могут отражаться в учете как отдельные операции по выбытию запасов. В таком случае, стоимость использованных материалов не включается в себестоимость оказанных услуг.

Распределяемые материальные затраты возникают при комплексной переработке материалов, когда из одного типа материала одновременно производится несколько видов сопряженной продукции (например, при производстве сметаны из цельного молока одновременно получают и обезжиренное молоко).

Эти затраты относятся на виды сопряженной продукции пропорционально:

- нормам расхода материалов,
- объему произведенной продукции (в количественном или условно количественном выражении) используя метод натуральных показателей,
- или другой основе, установленной в учетных политиках субъекта, например:
 - метод стоимости продаж - распределяет комплексные затраты на основе рыночной стоимости в точке раздела;
 - метод чистой стоимости реализации - распределяет комплексные затраты на основе чистой стоимости реализации. Для определения ЧСР необходимо дополнительные затраты (раздельные), понесенные после точки раздела вычесть из цены реализации;
 - метод постоянной доли валовой прибыли. При этом методе затраты комплексных производств распределяются так, чтобы общий процент валовой прибыли был одинаков для каждого вида продукции.

Пример 1.

В результате комплексной переработке материала «X» было одновременно получено 300 штук продукции «А» и 200 кг продукции «В». В этих целях израсходовано 5824 кг материала «X», стоимость единицы которого составляет 150 леев.

Согласно учетным политикам субъекта, производственные затраты учитываются на управленческих счетах, распределяемые материальные затраты относятся на виды сопряженной продукции пропорционально нормативному расходу материалов. Норма расхода материала «X» на единицу продукции «А» составляет 12 кг, а продукции «В» – 21 кг. Выпуск продукции показан в таблице.

Сумма распределяемых материальных затрат составляет 873 600 леев (5824 кг × 150 леев)

Виды продукции	Единица измерения	Фактический объем производства	Норма расхода, кг	Нормативный расход материала, кг	Коэффициент распределения	Фактический расход материала, кг	Распределяемые материальные затраты, леев
1	2	3	4	5	$6 = \frac{\sum 7}{\sum 5}$	$7 = 5 \times 6$	8
«А»	шт.	300	12	3 600	0,7467	2 688	403 200
«В»	кг	200	21	4 200	0,7467	3 136	470 400
Всего	-	-	-	7 800		5 824	873 600

Дт 811 «А» Кт 211 403 200
 Дт 811 «В» Кт 211 470 400

Пример 2.

В результате комплексной переработке материала «Х» было одновременно получено 300 штук продукции «А» и 200 кг продукции «В». В этих целях израсходовано 5824 кг материала «Х», стоимость единицы которого составляет 150 леев.

Согласно учетным политикам субъекта, производственные затраты учитываются на управленческих счетах, распределяемые материальные затраты относятся на виды сопряженной продукции пропорционально объему произведенной продукции в условно-количественном выражении. Выпуск продукции показан в таблице.

Сумма распределяемых материальных затрат составляет 873 600 леев (5824 кг × 150 леев)

Виды продукции	Единица измерения	Фактический объем производства	Коэффициент распределения	Фактический расход материала, кг	Распределяемые материальные затраты, леев
1	2	3	$4 = \frac{\sum 5}{\sum 3}$	$5 = 5 \times 6$	6
«А»	шт.	300	11,648	3494,40	524 160
«В»	кг	200	11,648	2329,60	349 440
Всего	-	500		5 824	873 600

Дт 811 «А» Кт 211 524 160
 Дт 811 «В» Кт 211 349 440

Пример 3 (метод стоимости продаж).

В процессе комплексной переработки сырья совместные продукты Р1 и Р2 создаются в соотношении 2:1 по объему. Комплексные затраты 90 000 литров исходного сырья общей стоимостью 45 000 леев. По завершении процесса, продукты Р1 и Р2 можно продать по цене 2,5 лея и 4,0 лея за литр соответственно.

Согласно учетным политикам субъекта, производственные затраты учитываются на управленческих счетах, распределяемые материальные затраты относятся на виды сопряженной продукции пропорционально стоимости продаж.

Виды продукции	Кол-во единиц (литров)	Рыночная стоимость единицы в точке раздела	Стоимость реализации продукции в точке раздела	Коэффициент распределения	Распределяемые материальные затраты,
Р1	60 000	2,5	150 000	0,1667	25 000
Р2	30 000	4,0	120 000	0,1667	20 000
	90 000		270 000		45 000

Пример 4 (метод чистой стоимости реализации).

В процессе комплексной переработки сырья совместные продукты Р1 и Р2 создаются в соотношении 2:1 по объему. Комплексные затраты 90 000 литров исходного сырья общей стоимостью 45 000 леев. Дополнительные расходы на продукты Р1 и Р2 после точки

раздела составили 180 000 леев и 140 000 леев соответственно. Цена реализации продуктов после дополнительной обработки 5,0 леев и 7,0 леев.

Согласно учетным политикам субъекта, производственные затраты учитываются на управленческих счетах, распределяемые материальные затраты относятся на виды сопряженной продукции пропорционально чистой стоимости продаж.

Виды продукции	Кол-во единиц (литров)	Цена реализации ГП	Стоимость реализации и ГП.	Раздельные затраты,	ЧСР	Коэффициент распределения	Распределяемые материальные затраты, леев
P1	60 000	5,0	300 000	180 000	120 000	0,6316	28 422
P2	30 000	7,0	210 000	140 000	70 000	0,3684	16 578
	90 000		510 000	320 000	190 000	1	45 000

Пример 5 (метод постоянной доли валовой прибыли).

В процессе комплексной переработки сырья совместные продукты P1 и P2 создаются в соотношении 2:1 по объему. Комплексные затраты 90 000 литров исходного сырья общей стоимостью 45 000 леев. Дополнительные расходы на продукты P1 и P2 после точки раздела составили 180 000 леев и 140 000 леев соответственно. Цена реализации продуктов после дополнительной обработки 5,0 леев и 7,0 леев.

Согласно учетным политикам субъекта, производственные затраты учитываются на управленческих счетах, распределяемые материальные затраты относятся на виды сопряженной продукции согласно методу постоянной доли валовой прибыли.

Этот метод включает следующие этапы:

1. расчет процента валовой прибыли;
стоимость реализации ГП = 510 000
затраты = 365 000 = 45 000 + 320 000
валовая прибыль = 145 000
процент валовой прибыли = 28,43%
2. определение себестоимости реализованной продукции;
3. распределение затрат комплексного производства.

	P1	P2	Всего
Стоимость продаж	300 000	210 000	510 000
Минус валовая прибыль (28,43%)	85 294	59 706	145 000
Себестоимость реализованной продукции	214 706	150 294	365 000
Минус раздельные затраты	180 000	140 000	320 000
Затраты комплексного производства	34 706	10 294	45 000

3.2. Побочный продукт и отходы производства.

В процессе комплексного производства наряду с основной и сопутствующей продукцией может также выпускаться **побочная продукция, которая не является целью производства** и оценивается согласно НСБУ «Запасы» по чистой стоимости реализации. Примерами отраслей, изготавливающих совместно производимые и побочные продукты, являются химическая, нефтеперерабатывающая, горная, мукомольная промышленности.

Стоимость побочной продукции вычитается из себестоимости основной продукции или сопряженной продукции и отражается в учете как увеличение запасов и уменьшение затрат основной деятельности.

При производстве сопряженной продукции чистая стоимость реализации побочной продукции (величина оцененного дохода от реализации побочного продукта минус дополнительные затраты на дальнейшую обработку после точки раздела) распределяется между видами сопряженной продукции пропорционально:

- количеству,
- стоимости использованного исходного материала
- другой основе, установленной в учетных политиках субъекта.
 - метод стоимости продаж - распределяет ЧСР побочного продукта в точке раздела на основе рыночной стоимости основных продуктов в точке раздела;
 - метод чистой стоимости реализации - распределяет ЧСР побочного продукта в точке раздела на основе чистой стоимости реализации. Для определения ЧСР необходимо дополнительные затраты (раздельные), понесенные после точки раздела вычесть из цены реализации;
 - метод постоянной доли валовой прибыли. При этом методе ЧСР побочного продукта в точке раздела распределяется так, чтобы общий процент валовой прибыли был одинаков для каждого вида продукции.

Пример 6.

В результате комплексной переработке материала «X» было одновременно получено 300 штук продукции «А» и 200 кг продукции «В». В этих целях израсходовано 5824 кг материала «X», стоимость единицы которого составляет 150 леев. На продукт «А» распределено 2688 леев, на продукт «В» распределено 3136 леев. Предположим, что в процессе переработки материала «X» получено дополнительно побочной продукции «С» в количестве 364 кг. Чистая стоимость реализации единицы продукции «С» составляет 40 леев. Согласно учетным политикам субъекта стоимость побочной продукции распределяется между видами сопряженной продукции пропорционально фактическому количеству использованного материала.

ЧСР побочной продукции составляет 14 560 леев (364 кг × 40 леев).

<i>Виды изделий</i>	<i>Фактический расход материала, кг</i>	<i>Коэффициент распределения</i>	<i>Стоимость побочного изделия, леев</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	$3 = \sum 4 : \sum 2$	<i>4</i>
«А»	2688	11360 2,5	6720
«В»	3136	1568 2,5	7840
<i>Всего</i>	<i>5824</i>		<i>14560</i>

Дт 216 «С» Кт 811 «А» 6720
 Дт 216 «С» Кт 811 «В» 7840

Несмотря на то, что побочная продукция имеет гораздо меньшую продажную цену, чем основная и сопутствующая продукция, наличие побочной продукции может повлиять на распределение комплексных затрат, в конечном итоге на стоимость активов и финансовый результат.

Термины "побочный продукт", "утиль" и "отходы" используют для обозначения выходных продуктов, имеющих низкую стоимость или не имеющих стоимости вообще. Эти понятия часто путают, но они имеют различия.

Отходы (утиль) – это материалы, оставшиеся после производства продукции (например лоскуты ткани после раскроя изделия, опилки после обработки древесины, остатки пластмассы после проведения прессования).

Пригодные отходы, полученные в процессе производства, оцениваются в соответствии с НСБУ «Запасы» **по справедливой стоимости**. Стоимость пригодных отходов вычитается из себестоимости основной продукции или сопряженной продукции и учитывается как увеличение запасов и уменьшение затрат основной деятельности. При производстве сопряженной продукции справедливая стоимость пригодных отходов распределяется между видами сопряженной продукции пропорционально нормам отходов или на другой основе, установленной в учетных политиках субъекта.

Распределение стоимости пригодных отходов технически производится аналогично распределению стоимости побочной продукции на сопряженную продукцию. Однако в результате дебетуется счет 211 «Материалы».

3.3. Прямые и распределяемые затраты на персонал.

Прямые и распределяемые затраты на персонал представляют собой оплату труда, взносы и другие выплаты, относящиеся к персоналу, непосредственно вовлеченному в процесс производства продукции и/или оказания услуг.

Эти затраты включают:

- 1) оплату за выполненную работу, фактически отработанное время, исчисленную согласно формам и системам оплаты труда, применяемым субъектом;
- 2) надбавки и доплаты к заработной плате, начисленные персоналу;
- 3) премии, начисленные за достигнутые результаты;
- 4) оплату очередных ежегодных и дополнительных отпусков персонала вовлеченного в процесс производства продукции/оказания услуг или оценочные резервы, образованные на эти цели, оплату льготных часов для подростков, для выполнения государственных обязанностей и другие обязательные выплаты в соответствии с действующим законодательством;
- 5) прочие выплаты персоналу, непосредственно вовлеченному в процесс производства продукции и/или оказания услуг;
- 6) взносы обязательного государственного социального страхования и обязательного медицинского страхования, относящиеся к оплате труда персонала, непосредственно вовлеченного в процесс производства продукции и/или оказания услуг.

Прямые затраты на персонал (например, оплата труда основных рабочих, начисленная согласно сдельной системе оплаты труда) прямо включаются в себестоимость отдельной продукции/услуги.

Распределяемые затраты на персонал включаются в себестоимость отдельной продукции/услуги пропорционально:

- тарифной (нормативной) заработной плате,
- сдельно начисленной оплате труда
- основе, установленной в учетных политиках субъекта (например, рыночной стоимости произведенной продукции).

Пример 7.

В мае 201X года рабочим основного подразделения субъекта была начислена заработная плата согласно системам оплаты труда:

- сдельной в сумме 86300 леев за производство продукции «А» и 52700 леев за производство продукции, «В»;
- повременной в сумме 48650 леев за производство продукции «А» и «В».

Согласно учетным политикам субъекта, производственные затраты учитываются на управленческих счетах, заработная плата основных рабочих, начисленная повременно, распределяется по объектам калькуляции пропорционально заработной плате, начисленной сдельно.

Виды продукции.	Зарботная плата, начисленная сдельно, леев	Коэффициент распределения	Зарботная плата, начисленная повременно, леев	Итого зарботная плата основных рабочих, леев
1	2	$3 = \sum 4 : \sum 2$	$4 = 2 \times 3$	$5 = 2 + 4$
«А»	86 300	$\frac{116505}{86300} = 0,35$	30 205	116 505
«В»	52 700	$\frac{71145}{52700} = 0,35$	18 445	71 145
Всего	139 000		48 650	187 650

Дт 811 «А» Кт 531 116 505
 Дт 811 «В» Кт 531 71 145

Взносы работодателя на обязательное государственное социальное страхование и обязательное медицинское страхование включаются в себестоимость отдельной продукции/услуги пропорционально оплате труда персонала, непосредственно вовлеченного в процесс производства продукции и/или оказания услуг. Аналогично начисляются резервы отпусков.

Затраты по труду, которые нельзя напрямую соотнести с изготовлением продукции называют вспомогательным или косвенным трудом и относят на производственные накладные расходы.

Учет простоев, сверхурочных и премиальных.

Простой – непродуктивное, подлежащее оплате время.

- **Устранимые простои** возникают вследствие обстоятельств, которые можно было избежать. Расходы по таким простоям относятся на результаты периода. Примеры – поломка оборудования, нехватка деталей, изменение характеристик изделия.
- **Технологические простои** возникают в соответствии с графиком производства и полностью включаются в себестоимость продукции. Примеры – время, необходимое для перенастройки оборудования, подготовки материалов.
- **Неизбежный простой** является неконтролируемым событием со стороны предприятия. Относится на расходы периода. Примеры – спад спроса на продукцию и затоваривание, забастовка транспортников.

Сверхурочное время – время, которое оплачивается сверх установленного рабочего времени.

- **Затраты на сверхурочную работу, которых можно было избежать** относятся на расходы периода. Примеры – не полностью отработанное рабочее время в процессе производства.

- **Неизбежное или необходимое сверхурочное время** включается в себестоимость продукции. Примеры – увеличение первоначально запланированного количества продукции.

Премияльные вознаграждения работникам основного и вспомогательного производства рассматривается как часть обычных производственных затрат и включается в производственную себестоимость продукции.

4. Косвенные производственные затраты.

Косвенные производственные затраты включают затраты, связанные с управлением и обслуживанием производственных подразделений (цехов) такие как:

- 1) амортизация долгосрочных нематериальных и материальных активов производственного назначения;
- 2) затраты на содержание, обслуживание и ремонт долгосрочных материальных активов производственного назначения;
- 3) платежи по операционному лизингу (аренде, имущественному найму) активов производственного назначения;
- 4) оплата труда и взносы обязательного государственного социального страхования и обязательного медицинского страхования административного и обслуживающего персонала производственных подразделений субъекта;
- 5) затраты на совершенствование технологии, организации производства, повышение качества продукции/услуг;
- 6) стоимость (износ) малоценных и быстроизнашивающихся предметов, используемых в производственных подразделениях субъекта;
- 7) затраты на обеспечение безопасности труда и охрану здоровья, а также создание нормальных условий труда в производственных подразделениях субъекта;
- 8) стоимость услуг по охране производственных подразделений субъекта;
- 9) затраты на откомандирование в производственных целях работников, занятых в процессе производства продукции/оказания услуг;
- 10) себестоимость услуг вспомогательных производств, относящихся к производству продукции/оказанию услуг (например, электрической и тепловой энергии собственного производства);
- 11) прочие производственные затраты, связанные с управлением и обслуживанием производственных подразделений.

Косвенные производственные затраты связаны с изготовлением продукции /оказанием услуг нескольких видов и включаются в их себестоимость путем распределения в порядке, установленном в учетных политиках субъекта.

Распределение таких затрат осуществляется в два этапа:

- 1) распределение затрат между себестоимостью готовой продукции /услуг /незавершенной продукции и текущими расходами;
- 2) распределение затрат между видами изготовленной продукции /оказанных услуг.

Для распределения между себестоимостью готовой продукции /услуг /незавершенного производства и текущими расходами косвенные производственные затраты подразделяются на:

- 1) **переменные затраты**, величина которых зависит от изменения объема производства (например, амортизация основных средств, начисленная в соответствии с количеством выпускаемой продукции, стоимость израсходованных материалов). Эти затраты включаются в себестоимость произведенной продукции/оказанных услуг/незавершенного производства в полной сумме, независимо от степени использования производственных мощностей;
- 2) **постоянные затраты**, величина которых относительно не зависит от изменения объема производства (например, амортизация основных средств общепроизводственного назначения, рассчитанная линейным методом, затраты на содержание и эксплуатацию зданий и оборудования, производственных подразделений).
Такие затраты распределяются между себестоимостью продукции/услуг и текущими расходами на основании нормальной мощности, которая представляет собой объем производства/услуг, который может быть достигнут в среднем в течение нескольких отчетных периодов или сезонов при нормальных условиях деятельности, учитывая потери в мощностях, обусловленные запланированными ремонтами (техническими обслуживаниями) оборудования.
Если фактический объем продукции/услуг равен или превышает нормальную мощность, сумма фактических постоянных косвенных производственных затрат полностью включается в себестоимость.
В случае, если фактический объем продукции/услуг ниже нормальной мощности, постоянные косвенные производственные затраты включаются в себестоимость на основании ставки, рассчитанной путем деления фактического объема продукции/услуг на нормальную мощность. Оставшаяся сумма постоянных косвенных производственных затрат считается как текущие расходы и учитывается на 714 счете.

Распределение косвенных производственных затрат между видами произведенной продукции/оказанных услуг осуществляется пропорционально основе (базе распределения), установленной в учетных политиках субъекта пропорционально:

- основной заработной плате рабочих, занятых в основной и вспомогательных видах деятельности,
- общей суммы прямых производственных затрат,
- времени, отработанном производственными рабочими,
- количества отработанных машино-часов,
- количества выпущенной продукции.

Производственная мощность предприятия должна быть выражена в тех же единицах, что и база распределения ПНР.

Распределение косвенных производственных затрат состоит в отнесении учетных косвенных производственных затрат на затраты основной или вспомогательной деятельности, а недораспределенных затрат – на расходы периода.

Пример 8. Распределения косвенных производственных затрат

Предприятие производит 3 вида продукции: «А», «В» и «С». Постоянные косвенные производственные затраты составили 120000 леев, а переменные – 80000 леев. Согласно учетным политикам, косвенные производственные затраты распределяются по видам продукции согласно объему произведенной продукции. Нормальная мощность производства выражается в единицах производства.

Информация о нормальной производственной мощности и фактическом объеме продукции

Наименование продукции	Нормальная мощность, ед.	Фактический объем продукции, ед.
«А»	7000	7000
«В»	5000	5500
«С»	8000	6000

Распределение косвенных производственных затрат

Наименование продукции	Нормальная мощность, ед.	Объем произведенной продукции, ед.	Косвенные производственные затраты, леев				
			постоянные, всего	включительно, относящиеся к		переменные	включенные в себестоимость произведенной продукции
				себестоимости и произведенной продукции	текущим расходам		
1	2	3	$4=(3:\sum 3)\times\sum 4$	$5=(3:2)\times 4$	$6=4-5$	$7=(3:\sum 3)\times\sum 7$	$8=5+7$
«А»	7 000	7 000	45 405,40	45 405,40	0	30 270,27	75 675,67
«В»	5 000	5 500	35 675,68	35 675,68	0	23 783,78	59 459,46
«С»	8 000	6 000	38 918,92	29 189,19	9 729,73	25 945,95	55 135,14
Всего	20 000	18 500	120 000,00	110 270,27	9 729,73	80 000,00	190 270,27

В случае, когда фактический объем произведенной продукции больше нормальной мощности, постоянные производственные затраты полностью включаются в себестоимость, но не должны превышать сумму из графы 4.

Дт 714	Кт 821	9 729,73
Дт 811 «А»	Кт 821	75 675,67
Дт 811 «В»	Кт 821	59 459,46
Дт 811 «С»	Кт 821	55 135,14

5. Особенности учета производственных затрат вспомогательных производств

Производственные затраты вспомогательных производств представляют собой затраты, связанные с:

- 1) производством тары;
- 2) снабжением различного рода энергией (например, электрической, тепловой энергией, сжатым воздухом, холодом, водой);
- 3) транспортным обслуживанием;
- 4) ремонтом основных средств;
- 5) производством инструментов, специального оборудования, запасных частей и др.;
- 6) производством прочей продукции или оказанием прочих услуг вспомогательного характера для внутренних нужд субъекта и/или предназначенных для поставки сторонним лицам.

Затраты вспомогательных производств учитываются отдельно от основного производства.

Пример 9.

Субъект располагает транспортным цехом (ТЦ) и котельной (К), которые оказывают услуги основным цехам, для офисных нужд субъекта, сторонним лицам и друг другу. Согласно учетным политикам субъекта, производственные затраты учитываются на управленческих счетах, взаимные поставки между вспомогательными цехами оцениваются по плановой себестоимости. Плановая себестоимость услуг, оказанных транспортным цехом, составляет 4,3 лея за т/км, а плановая себестоимость пара, произведенного котельной, – 1,1 лея за м³.

В сентябре 201X года транспортный цех оказал услуги в объеме 10920 т/км, в том числе 6500 т/км основным цехам, 2620 т/км – для офисных нужд, 340 т/км – котельной и 1460 т/км – сторонним лицам. В этом месяце транспортный цех понес затраты в сумме 48 438 леев, за исключением себестоимости потребленного пара в объеме 2500 м³.

Дт 812 ТС Кт 812 К 2750 леев (2500 м³ × 1,1 лея)

Фактическая себестоимость услуг транспортного цеха составляет:

4,7 лея за т/км = (48438 леев + 2750 леев – 340 т/км × 4,3 лея за т/км) : (10920 т/км – 340 т/км).

Дт 821	Кт 812 ТС	30550 леев (6500 т/км × 4,7 лея за т/км) основным цехам
Дт 713	Кт 812 ТС	12314 леев (2620 т/км × 4,7 лея за т/км) для офисных нужд
Дт 711	Кт 812 ТС	6862 леев (1460 т/км × 4,7 лея за т/км) сторонним лицам
Дт 812 К	Кт 812 ТС	1462 леев (340 т/км × 4,3 лея за т/км) котельной.

В качестве других методов распределения затрат вспомогательных служб на производственные подразделения используются:

1. **Прямой** - распределение затрат каждого вспомогательного подразделения компании только на основных потребителей;

Характеристики прямого метода:

- Базы распределения затрат у всех вспомогательных подразделений разные - например, трудо-часы, площадь, годовая загрузка пациентами, количество работников.
- Не учитываются взаимные услуги вспомогательных подразделений друг другу, все услуги списываются на затраты основных подразделений;
- Вспомогательные подразделения не ранжируются - не имеет значения, в каком порядке их затраты будут распределяться на основные подразделения;
- Затраты распределяются пропорционально доле потребления основными подразделениями услуг вспомогательных подразделений.

2. **Пошаговый метод** - при применении этого метода необходимо ранжировать вспомогательные подразделения в той последовательности, в которой в дальнейшем будет производиться распределение затрат.

Прямой метод игнорирует взаимные услуги вспомогательных подразделений. Частично этот недостаток устранен в пошаговом методе. При этом методе услуги вспомогательных подразделений учитываются, но в одном направлении.

Согласно правилу, первыми распределяются затраты обслуживающего подразделения, которое имеет наибольший процент оказанных услуг другому обслуживающему подразделению.

Первым становится подразделение, которое оказывает услуги возможно большему количеству вспомогательных подразделений. Остальные подразделения ранжируются по убыванию количества услуг. Учет затрат идет в одном направлении - от первого, с максимальным числом услуг - к минимальному. Услуги снизу - вверх (от подразделения с меньшим количеством связей к большему) - не учитываются. Затраты распределяются каскадом, пропорционально доле потребления услуг вышележащих подразделений.

1 Шаг. Определение затрат по подразделениям. Учитываются все затраты подразделения.

2 Шаг. Определение базовой единицы, т.е. единицы объема предоставляемых вспомогательным подразделением услуг, используя которую можно легко определить потребление этих услуг другими подразделениями. Например, для ремонтного цеха - это количество времени на ремонт, для транспортного цеха - пробег автотранспорта (км), складских помещений - площадь (м²) и т.д.

3 Шаг. Распределение затрат. Выполняется на основе выбранной базы распределения. Общий порядок распределения - от вспомогательных подразделений к производственным. В результате распределения все затраты вспомогательных подразделений должны быть присвоены производственным центрам затрат. После распределения затрат одного вспомогательного подразделения оно больше не учитывается и в дальнейшем исключается из процесса пошагового распределения, т.е. затраты других вспомогательных подразделений на его счет не распределяются.

3. **Метод системы линейных уравнений** - это метод распределения встречных услуг на основе решения системы линейных уравнений

Пример 10.

У предприятия имеются два цеха основного производства - обрабатывающий (О) и сборочный (С). Также имеются два вспомогательных производства - ремонтный цех (РЦ) и отдел информационных технологий (ИТ). Каждый из вспомогательных производств оказывает услуги основным цехам и друг другу. Базой распределения служат трудо/часы рабочих вспомогательных подразделений. Информация о затратах и распределении часов персонала вспомогательных подразделений предоставлена в таблице.

	Вспомогательные производства		Основные цеха		Всего
	Ремонтный цех (РЦ)	Отдел информационных систем (ИТ)	Обрабатывающий (О)	Сборочный (С)	
Затраты	600 000	116 000	400 000	200 000	1 316 000
Трудо/часы (РЦ)	X	1 600	2 400	4 000	8 000
Доля,%	X	20%	30%	50%	100%
Трудо/часы (ИТ)	200	X	1 600	200	2 000
Доля,%	10%	X	80%	10%	100%

Метод прямого распределения затрат.

Базой распределения затрат РЦ служит количество часов рабочего времени, затраченного на обслуживание оборудования основного производства:
 $2400+4000=6400$ часов.

В эту базу не включено 1600 часов рабочего времени на оказание услуг отделу информационных систем.

Распределение затрат ремонтного цеха:

на обрабатывающий цех $600\ 000 \cdot (2400/6400) = 225\ 000$ леев

на сборочный цех $600\ 000 \cdot (4\ 000/6\ 400) = 375\ 000$ леев

Базой распределения затрат ИТ служит количество часов рабочего времени, затраченного на обслуживание оборудования основного производства:

$1600 + 200 = 1\ 800$ часов.

В эту базу не включено 200 часов рабочего времени на оказание услуг РЦ.

Распределение затрат отдела информационных систем:

на обрабатывающий цех $116\ 000 \cdot (1\ 600/1\ 800) = 103\ 111$ леев

на сборочный цех $116\ 000 \cdot (200/1\ 800) = 12\ 889$ леев

Всего плановых затрат по производственным цехам:

на обрабатывающий цех $400\ 000 + 225\ 000 + 103\ 111 = 728\ 111$ леев

на сборочный цех $200\ 000 + 375\ 000 + 12\ 889 = 587\ 889$ леев

Метод пошагового распределения затрат.

Согласно правилу, первыми распределяются затраты обслуживающего подразделения, которое имеет наибольший процент оказанных услуг другому обслуживаемому подразделению.

Базой распределения затрат ремонтного цеха служит количество часов рабочего времени, затраченного на обслуживание оборудования всех подразделений: $1600+2400+4000=8000$ часов

Распределение затрат ремонтного цеха:

на отдел информационных систем $600\ 000 \cdot (1\ 600/8\ 000) = 120\ 000$ леев

на обрабатывающий цех $600\ 000 \cdot (2\ 400/8\ 000) = 210\ 000$ леев

на сборочный цех $600\ 000 \cdot (4\ 000/8\ 000) = 300\ 000$ леев

Распределение затрат отдела информационных систем:

Общее количество затрат = $120\ 000 + 116\ 000 = 236\ 000$ леев

на обрабатывающий цех $236\ 000 \cdot (1\ 600/1\ 800) = 209\ 778$ леев

на сборочный цех $236\ 000 \cdot (200/1\ 800) = 26\ 222$ леев

Всего плановых затрат по производственным цехам:

на обрабатывающий цех $400\ 000 + 210\ 000 + 209\ 778 = 819\ 778$ леев

на сборочный цех $200\ 000 + 300\ 000 + 26\ 222 = 526\ 222$ леев

Метод распределения затрат на основе системы линейных уравнений

Пусть X - общие совокупные накладные расходы ремонтного цеха

Пусть Y - общие совокупные накладные расходы отдела информационных систем

Составляем систему линейных уравнений:

$$X = 600\ 000 + 0,1Y$$

$$Y = 116\ 000 + 0,2X$$

Решение системы линейных уравнений:
приводим уравнения к следующему виду

$$X - 0,1Y = 600\ 000$$

$$Y - 0,2X = 116\ 000$$

Умножаем уравнение (1) на -1 и уравнение (2) на 5, затем складываем оба уравнения

$$X - 0,1*Y = 600\ 000$$

$$-X + 5*Y = 580\ 000$$

Сумма уравнений

$$4,9*Y = 1\ 180\ 000,$$

тогда $Y = 240\ 816$ леев,

подставляем полученное значение в (1) уравнение

$$X - 0,1*240\ 816 = 600\ 000,$$

Вычисляем $X = 600\ 000 + 24\ 082 = 624\ 082$ леев

Распределение затрат ремонтного цеха

Затраты = 624 082 леев

на отдел информационных систем $624\ 082 * (1\ 600 / 8\ 000) = 124\ 816$ леев

на обрабатывающий цех $624\ 082 * (2\ 400 / 8\ 000) = 187\ 225$ леев

на сборочный цех $624\ 082 * (4\ 000 / 8\ 000) = 312\ 041$ леев

Распределение затрат отдела информационных систем (124 816 + 116 000 = 240 816 леев):

Затраты = 240 816

на обрабатывающий цех $240\ 816 * (16\ 000 / 20\ 000) = 192\ 652$ леев

на сборочный цех $240\ 816 * (200 / 2\ 000) = 24\ 082$ леев

на ремонтный цех $240\ 816 * (200 / 2\ 000) = 24\ 082$ леев

Всего плановых затрат по производственным цехам:

на обрабатывающий цех $400\ 000 + 187\ 225 + 192\ 652 = 779\ 877$ леев

на сборочный цех $200\ 000 + 312\ 041 + 24\ 082 = 536\ 123$ леев

6. Бухгалтерский учет производственных потерь.

Процесс управления затратами включает постоянный учет затрат, связанных с производственными потерями. Производственные потери включают потери, относящиеся к запасам, персоналу (например, оплата труда за простои, предусмотренные производственным процессом), браку, и другие аналогичные потери, отраженные в процессе производства продукции и/или оказания услуг.

Брак – это:

- Неисправимый брак – это некачественный продукт, который списывается или продается по ценам ниже обычных.
- Исправимый брак – это продукция, не удовлетворяющая стандартам, которая впоследствии переделывается и продается как качественная готовая продукция.

В зависимости от места обнаружения различают брак:

- внутренний - выявленный на предприятии;
- внешний - выявленный потребителями.

Неисправимый брак оформляется актом о браке, который составляется работником отдела технического контроля (ОТК), мастером и начальником цеха и передается в бухгалтерию, где калькулируется себестоимость брака.

Себестоимость внутреннего исправимого брака определяют, исходя из стоимости сырья, материалов, израсходованных на исправление брака, заработной платы производственных рабочих, занятых исправлением брака, отчислений на социальные нужды и соответствующей доли общепроизводственных расходов. С рабочих, виновных в браке, по исправимому браку взыскивают стоимость исправления брака, а по неисправимому - стоимость материалов за вычетом отходов, сумму основной заработной платы, за исключением стоимости брака по цене лома.

Производственные потери относятся на:

- 1) в пределах установленных норм – на производственную себестоимость.;
- 2) сверх установленных норм – на расходы периода.

Ценности, полученные от окончательного брака, оцениваются по чистой стоимости реализации и отражаются в учете как увеличение запасов и уменьшение производственных затрат.

Учет потерь зависит от того, присутствует или отсутствует возможная стоимость реализации потерь.

Пример 11.

Компания "Омега" имеет несколько производственных процессов, в которых она никогда не держит запасов незавершенного производства. В процессе №1 совместные продукты (В1 и В2) создаются в соотношении 2:1 по массе. В этом процессе ожидаемые нормальные потери составляют 4% от исходного сырья. Затраты комплексного производства в данном процессе пропорционально распределяются на совместные продукты на базе натуральных величин. Комплексные затраты: исходное сырье – 75 000 килограмм общей себестоимостью 450 000 леев, затраты на переработку 216 000 леев. По завершении процесса продукты В1 и В2 можно продать по цене 25 леев и 40 леев за килограмм соответственно. Фактические потери в процессе №1 составили 4200 кг.

1. Расчет себестоимости готовой продукции в случае отсутствия возможной стоимости реализации потерь:

Комплексные затраты = 666 000 = Сырье 450000 + Затраты на переработку 216000

Комплексные затраты, леев	Общее количество единиц, кг.	нормативные потери, кг.	Сверхнормативные потери, кг.	Выпуск готовой продукции, кг.	Затр. на ед. леев/кг.
Комплексные затраты	50000	2000	800	47200	8,88
	25000	1000	400	23600	8,88
666 000	75000	3000	1200	70800	8,88

Нормативные потери отражаются как увеличение себестоимости готовой продукции $\frac{666.000}{75000}$
 Себестоимость ГП:
 $70\ 800 \cdot 8,88 = 628\ 704$ леев
+ нормативные потери $3000 \cdot 8,88 = 26640$ леев
 Итого 655 344 леев

Себестоимость единицы продукции:
 $655\,344 / 70800 = 9,256$ леев

Сверхнормативные потери отражаются как убыток текущего периода.
Сверхнормативные потери
 $1200 * 8,88 = 10\,656$ леев

Дт 216	Кт 811	655 344
Дт 714	Кт 811	10 656
		<hr/>
		666 000

2. Расчет себестоимости готовой продукции при наличии возможной стоимости реализации потерь.

Потери в случае возможности реализации оцениваются по возможной чистой стоимости реализации.

Пусть возможная стоимость реализации потерь равна 5 леев/кг.

Стоимость брака:

$4\,200 \text{ ед.} * 5 \text{ леев} = 21\,000$

Комплексные затраты уменьшаются на возможную стоимость реализации брака:

$666\,000 \text{ леев} - 21\,000 = 645\,000 \text{ леев}$

Стоимость ед. выпущенной продукции:

$645\,000 / 75\,000 = 8,6$ леев

Нормативные потери отражаются как увеличение себестоимости готовой продукции

Себестоимость ГП:

$70\,800 * 8,6 = 608\,880$ леев

+ нормативные потери $3\,000 * 8,6 = 25\,800$ леев

Итого 634 680 леев

Себестоимость единицы продукции:

$634\,680 / 70800 = 8,964$ леев

Сверхнормативные потери отражаются как убыток текущего периода:

$1\,200 * 8,6 = 10\,320$ леев

Дт 216	Кт 811	634 680
Дт 714	Кт 811	10 320
Дт 211	Кт 811	21 000
		<hr/>
		666 000

Себестоимость единицы продукции:
 $655\ 344 / 70800 = 9,256$ леев

Сверхнормативные потери отражаются как убыток текущего периода.
Сверхнормативные потери
 $1200 * 8,88 = 10\ 656$ леев

Дт 216	Кт 811	655 344
Дт 714	Кт 811	10 656
		666 000

2. Расчет себестоимости готовой продукции при наличии возможной стоимости реализации потерь.

Потери в случае возможности реализации оцениваются по возможной чистой стоимости реализации.

Пусть возможная стоимость реализации потерь равна 5 леев/кг.

Стоимость брака:

$$4\ 200 \text{ ед.} * 5 \text{ леев} = 21\ 000$$

Комплексные затраты уменьшаются на возможную стоимость реализации брака:

$$666\ 000 \text{ леев} - 21\ 000 = 645\ 000 \text{ леев}$$

Стоимость ед. выпущенной продукции:

$$645\ 000 / 75\ 000 = 8,6 \text{ леев}$$

Нормативные потери отражаются как увеличение себестоимости готовой продукции

Себестоимость ГП:

$$70\ 800 * 8,6 = 608\ 880 \text{ леев}$$

$$+ \text{нормативные потери } 3\ 000 * 8,6 = 25\ 800 \text{ леев}$$

Итого 634 680 леев

Себестоимость единицы продукции:

$$634\ 680 / 70800 = 8,964 \text{ леев}$$

Сверхнормативные потери отражаются как убыток текущего периода:

$$1\ 200 * 8,6 = 10\ 320 \text{ леев}$$

Дт 216	Кт 811	634 680
Дт 714	Кт 811	10 320
Дт 214	Кт 811	21 000
		666 000

7. Калькуляция себестоимости произведенной продукции и оказанных услуг.

Калькуляция себестоимости продукции/услуг включает следующие **основные этапы**:

- 1) определение незавершенного производства на начало отчетного периода;
- 2) выделение и отражение в учете прямых и косвенных затрат основной деятельности и вспомогательных производств; *Дт 211, 221 Кт ...*
- 3) распределение косвенных производственных затрат между себестоимостью произведенной готовой продукции/оказанных услуг и текущими расходами;

*Кт 811 Кт 811
714 221*

- 4) распределение распределяемых косвенных производственных затрат по видам произведенной готовой продукции/оказанных услуг вспомогательных подразделений; *Км 812 Км 812 кесб.*
- 5) распределение распределяемых косвенных производственных затрат по видам произведенной продукции/оказанных услуг основных подразделений; *Км 811 Км 812*
- 6) распределение затрат вспомогательных производств между видами основной деятельности; *Км 811 Км 812*
- 7) оценка пригодных отходов и исключение их стоимости из производственных затрат; *Км 211 Км 811*
- 8) определение себестоимости окончательного брака и ее вычитание из производственных затрат; *Км 216 214 Км 811*
- 9) определение себестоимости побочной продукции и ее вычитание из производственных затрат; *Км 216 Км 811*
- 10) определение себестоимости незавершенного производства на конец калькуляционного периода в соответствии с НСБУ «Запасы». *Км 215 Км 811*

Калькуляция себестоимости продукции/услуг осуществляется **по объектам калькуляции** (например, продукции/группы однородной продукции, услуга/группы однородных услуг) и **калькуляционным периодам** (например, месяц, квартал, год).

Калькуляция себестоимости осуществляется на основании калькуляционных единиц (единиц измерения), которые отличаются в зависимости от вида и характера произведенной продукции/оказанных услуг, основными из которых являются:

- 1) физические единицы (например, м², м³, кг);
- 2) единицы времени (например, часы, дни);
- 3) условные единицы (например, технические единицы измерения, такие как: литр молока жирностью 2,5%, лошадиные силы двигателя);
- 4) договорные единицы (например, заказ);
- 5) другие единицы.

В зависимости от объекта калькуляции в соответствии с учетными политиками субъект определяет одно из двух:

- общую себестоимость продукции или услуги
- или себестоимость единицы произведенной продукции/оказанных услуг путем деления общей себестоимости на общее количество (общий объем) единиц произведенной продукции/оказанных услуг.

Например, себестоимость заказа на перевозку груза или себестоимость одного км. себестоимость всей распиленной древесины или одного кубического метра и т.д. Выбор зависит от планов по дальнейшей реализации полученной продукции или услуг.

Фактическая себестоимость произведенной продукции учитывается как увеличение запасов, долгосрочных активов, текущих расходов (например, при поставке продукции непосредственно из основного подразделения) и др. и уменьшение затрат основной деятельности и вспомогательных производств или незавершенного производства и др.

Например, Дт 216 Кт 811
 Дт 123 (121) Кт 811 (812)
 Дт 711 Кт 811 (812)

Фактическая себестоимость оказанных услуг учитывается как увеличение долгосрочных и оборотных активов, затрат, текущих расходов и уменьшение затрат основной деятельности и вспомогательных производств и др.

Например, Дт 123 (121) Кт 811 (812)
Дт 213 (211) Кт 811 (812)
Дт 711 Кт 811 (812)

Незавершенное производство определяется путем инвентаризации незавершенной продукции на конец периода, техническими методами определения уровня завершения или стадии выполнения технологических операций и ее оценки по фактической себестоимости.

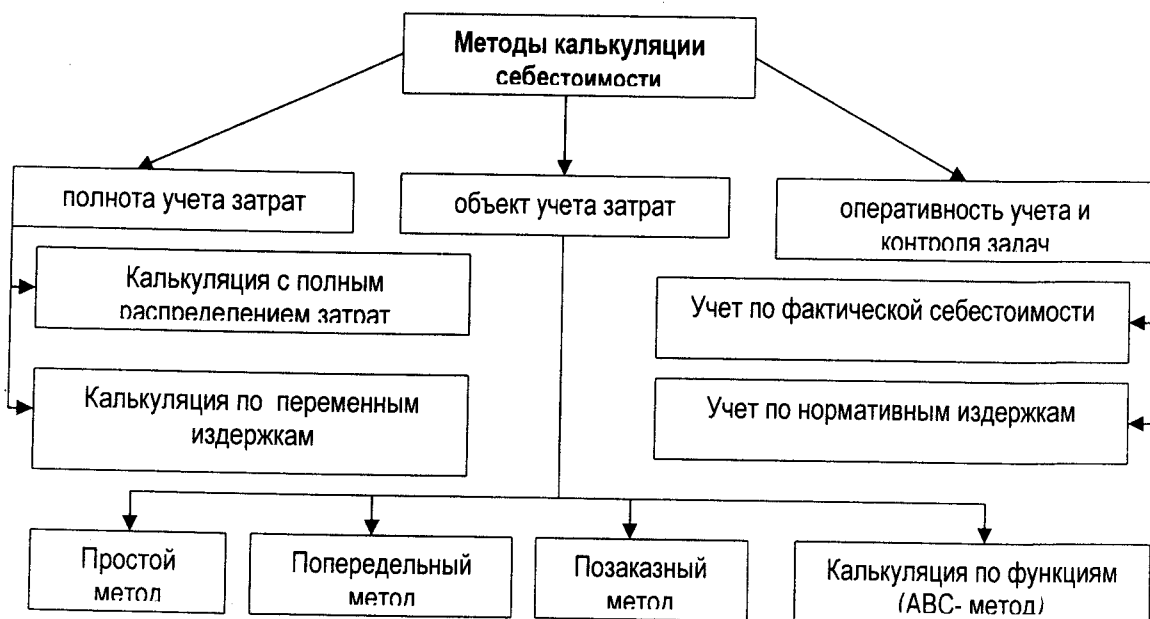
Незавершенное производство определяется путем инвентаризации незавершенной продукции на конец периода, техническими методами определения уровня завершения или стадии выполнения технологических операций и ее оценки по фактической себестоимости.

7.1. Методы калькуляции себестоимости.

Под методом учета затрат на производство и калькуляции себестоимости продукции обычно понимают совокупность приемов организации документирования и отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции и необходимую информацию для контроля за этим процессом.

В соответствии с учетными политиками, субъект может использовать отдельный метод калькуляции, несколько методов или комбинацию методов калькуляции себестоимости произведенной продукции/оказанных услуг в зависимости от организационно-технологических особенностей и информационно-управленческих потребностей. В случае, если значительно изменяется организационно-технологический процесс, может измениться и метод калькуляции себестоимости. Последствия изменений метода калькуляции учитываются в соответствии с НСБУ «Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках, ошибки и последующие события».

Классификация методов калькуляции производственной себестоимости

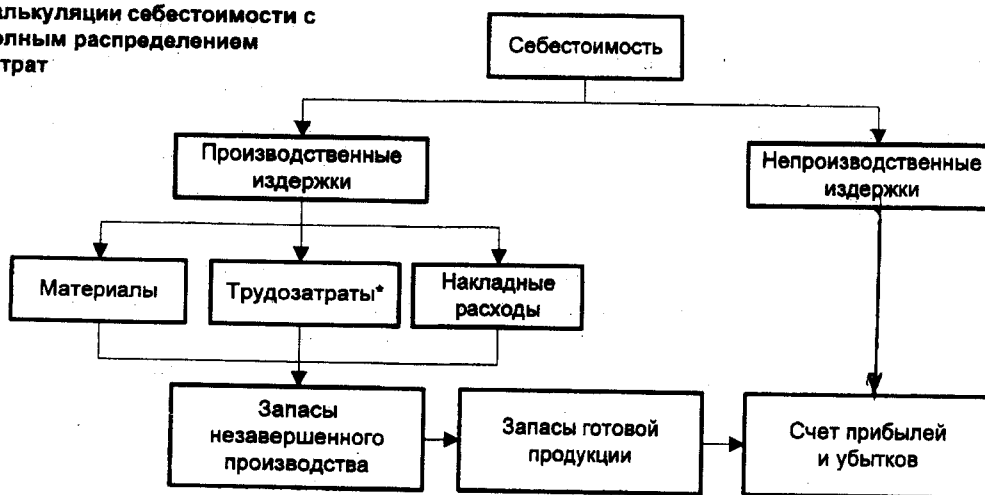


7.1.1. По полноте учета затрат

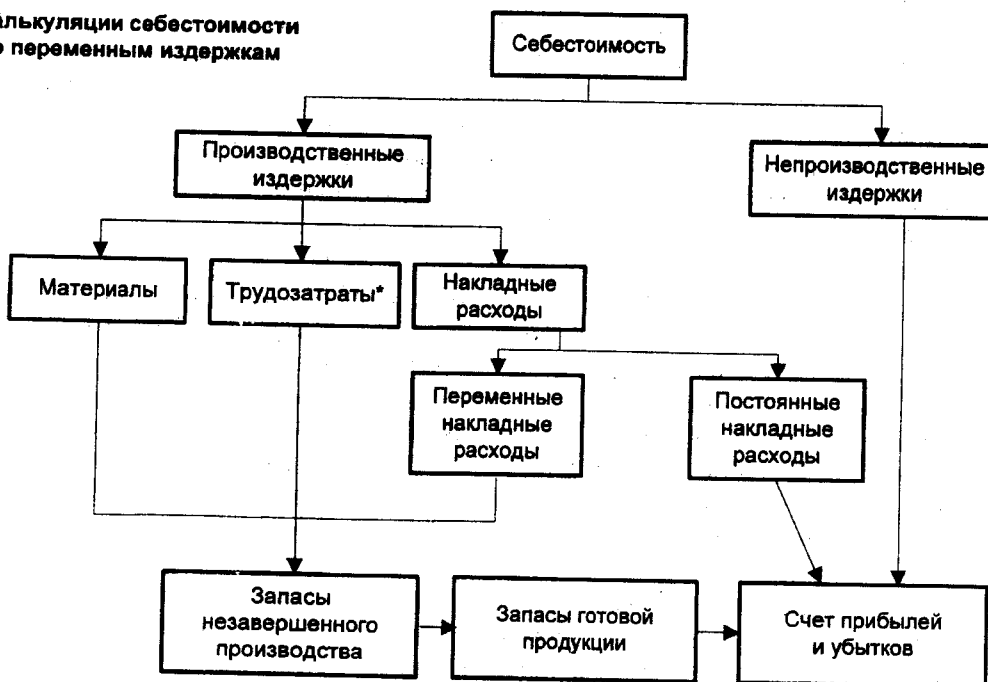
Далее будут рассмотрены процедуры, необходимые для определения себестоимости продуктов, проводимые для оценивания стоимости товарно-материальных запасов, которая требуется для внешней отчетности. Применяемый подход состоит в том, чтобы распределить все затраты производства на выпускаемые продукты и оценить стоимость запасов нереализованной продукции по совокупным затратам на их производство. Непроизводственные затраты не распределяются на продукты, а относятся непосредственно на счет прибылей и убытков и исключаются из оценки товарно-материальных запасов. Система калькуляции издержек, основанная на этих принципах, известна как **система калькуляции себестоимости с полным распределением затрат**.

Альтернативная система, известна как **система калькуляции себестоимости по переменным издержкам**. При этой альтернативной системе оценки стоимости товарно-материальных запасов на продукты распределяются только переменные издержки производства. Постоянные издержки производства не распределяются на продукты, а рассматриваются как затраты отчетного периода и относятся непосредственно на счет прибылей и убытков.

Калькуляции себестоимости с полным распределением затрат



Калькуляции себестоимости по переменным издержкам



В системах калькуляции себестоимости как с полным распределением затрат, так и по переменным издержкам непроизводственные расходы учитываются как затраты отчетного периода. Основное различие этих систем заключается в том, что в одном случае постоянные производственные накладные расходы считаются затратами отчетного периода, в другом они включаются в себестоимость выпускаемой продукции. Различие учета постоянных производственных накладных расходов при системах калькуляции себестоимости с полным распределением затрат и по переменным издержкам показано в иллюстрации.

Некоторые аргументы в поддержку системы калькуляции себестоимости по переменным издержкам:

- Калькуляция себестоимости по переменным издержкам предоставляет более значимую информацию для принятия решений. Так, для принятия различных решений краткосрочного характера требуются данные о релевантных издержках, а постоянные затраты нерелевантны.
- Кроме того, оценка затрат при различной активности также требует деления затрат на постоянные и переменные составляющие. Предполагается, что подобный анализ затрат возможен только при использовании системы калькуляции себестоимости по переменным издержкам.
- Прогнозирование будущих расходов и доходов при различной активности компании, а также использование данных об издержках будущих периодов для принятия решений становятся возможными только в системе калькуляции себестоимости по переменным издержкам.
- Калькуляция себестоимости по переменным издержкам устраняет влияние на прибыль изменения стоимости запасов.
- Информация внутренних отчетов о прибыли может служить для оценки работы менеджеров. При полном распределении затрат для изменения прибыли менеджеры могут умышленно изменять уровень запасов; например, менеджер может умышленно уменьшить величину постоянных накладных расходов путем ненужного увеличения запасов продукции в течение нескольких последовательных периодов. Конечно, есть предел тому, насколько долго менеджеры могут продолжать наращивать запасы продукции. Тем не менее, в краткосрочном плане возможности менеджеров манипулировать величиной прибыли все равно сохраняются.
- Калькуляция себестоимости по переменным издержкам позволяет избежать капитализации постоянных накладных расходов в неликвидных запасах

Некоторые аргументы в поддержку калькуляции себестоимости с полным распределением затрат

- Система калькуляции с полным распределением затрат требуется НСБУ для отражения запасов в внешней финансовой отчетности.
- Без постоянных производственных издержек производство товаров невозможно. Следовательно, постоянные производственные накладные расходы должны быть отнесены на единицы продукции и включены в оценку запасов.
- Калькуляция себестоимости с полным распределением затрат безусловно необходима для принятия решений о целесообразности выпуска продукции и конкурентоспособности фирмы. Если решение по ценообразованию принимается только на основе данных о переменных издержках, то доход от реализации продукции может оказаться недостаточным для покрытия всех понесенных расходов. При полном распределении затрат, когда по видам продукции распределяются постоянные расходы, покрытие постоянных затрат становится гарантированным.

- Калькуляция себестоимости с полным распределением затрат позволяет избежать внесения в отчетность фиктивных убытков.
- В компании, ориентированной на сезонные продажи, когда товары выпускают и накапливают до сезона, при использовании системы калькуляции себестоимости по переменным издержкам полная сумма понесенных постоянных накладных расходов вычитается из выручки от реализации этих товаров. В результате этого до начала сезона регистрируются большие убытки, а в период продажи товаров — высокая прибыль. И наоборот, при использовании системы полного распределения затрат постоянные накладные расходы включаются в оценку стоимости запаса, относятся на конец периода и учитываются как расходы только в период продажи. Следовательно, маловероятно, что в период накопления запасов будут показаны убытки. В этом случае при калькуляции прибыли система полного распределения затрат выглядит более логичной.

7.1.2. По объекту учета затрат.

Простой метод калькуляции себестоимости

При применении простого метода все производственные затраты считаются прямыми затратами которые учитываются по калькуляционным статьям затрат на весь выпуск готовой продукции. Средняя себестоимость единицы продукции определяется делением суммы всех издержек за отчетный период на количество выпущенной в периоде готовой продукции.

Может применяться только субъектами, которые производят один вид продукции или группу однородной продукции, выполняют один вид работы или оказывают один вид услуги, где незавершенное производство отсутствует или незначительно (транспортные услуги, производство электроэнергии, добыча камня).

Достоинством данного метода является очевидная простота. Недостатком - ограниченная область применения.

Пример 12.

В текущем месяце предприятие произвело 1500 кг продукции и понесло следующие затраты на:

- материалы – 200 000 леев,
- персонал заработная плата - 60 000 леев,
- больничные за счет фирмы – 840 леев,
- электроэнергия на производстве – 32 000 леев,
- на амортизацию производственного оборудования - 16 250 леев,
- в соответствии с учетными политиками, фирма формирует резервы предстоящих отпусков в размере 1/12 фонда заработной платы за период. Фактически, расходы по отпускам за текущий месяц составили 4 000 леев.

Дт	Кт	Сумма	
811	211	200 000	Списаны запасы на производство
811	531	60 000	З/п
811	533	16 500	С/ф + м/с 60 000 * 27,5%
713	531/532	840	Больничные
811	521/544	32 000	Энергоэнергия
811	124	16 250	Амортизация
811	538	6 375	Фонд отпусков (60 000+16500)/12

538	531	4 000	Фактический отпуск
538	533	1 100	С/ф + м/с на отпуск 4 000 * 27,5%
216	811	31 125	Фактическая себестоимость продукции

Стоимость единицы = $31\,125 / 1\,500 = 220,75$ леев.

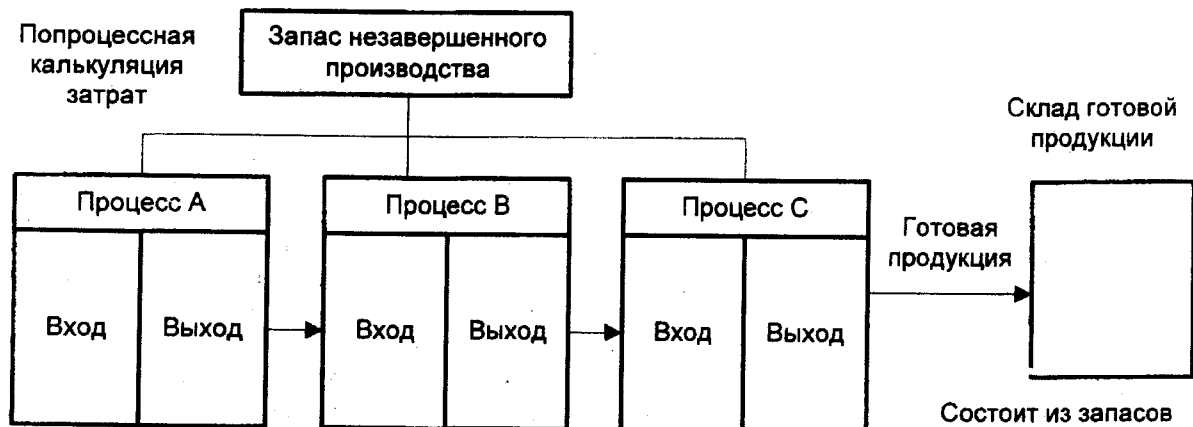
Попередельный метод калькуляции себестоимости (попроцессная калькуляция)

Передел или процесс - совокупность технологических операций, составляющая часть полного технологического процесса изготовления конечной продукции, в результате которых сырье и материалы превращаются в полуфабрикаты или готовую продукцию. Перечень переделов обуславливается особенностями технологического процесса.

Попередельный метод калькуляции себестоимости может применяться при массовом или крупносерийном производстве продукции (например, производство цемента, керамики, сахара, консервов, мороженого, хлебобулочных изделий, растительного масла, текстиля).

Передел для калькуляции устанавливается субъектом самостоятельно и может совпадать или не совпадать с переделом (стадией) производства.

При применении попередельного метода калькуляции себестоимости, затраты накапливаются по переделам калькуляции. Себестоимость продукции включает накопленные затраты в предыдущих переделах и затраты, относящиеся к соответствующему переделу производства.



Никакой попытки для распределения затрат по отдельным единицам продукции не предпринимается. Прямые затраты и общезаводские накладные расходы распределяются по процессу А, процессу В и т.д. После завершения производства продукция передается на склад готовых товаров по средней себестоимости за единицу продукции.

Состоит из запасов одинаковых единиц, оцениваемых по средней себестоимости за каждую единицу

Производство переходит от предыдущего процесса (цеха) к следующему, пока в конце концов на выходе не будет получен готовый продукт. Каждое производственное подразделение (цех) осуществляет часть общей операции, а затем передает продукцию в следующее подразделение, для которого полученная продукция становится исходным материалом для дальнейшей обработки. После выхода из последнего подразделения готовый продукт отправляется на склад готовой продукции.

Процедура учета и накопления затрат следует за потоком продукции. Для каждого процесса (или подразделения) устанавливается контрольный счет, и прямые и косвенные

издержки распределяются по каждому процессу. Система попроцессной калькуляции затрат легче для реализации, чем система позаказной калькуляции, потому что здесь не нужна подробная детализация затрат по каждой единице продукции. Кроме того, многие издержки, при позаказной калькуляции затрат считающиеся косвенными, при попроцессной калькуляции могут стать прямыми. Например, расходы на контроль процесса производства или амортизационные отчисления в одном подразделении при попроцессной калькуляции производственных затрат будут считаться частью его прямых издержек, поскольку они непосредственно относятся к конкретной целевой затрате (т.е. к определенному подразделению или процессу).

По мере того как изготавливаемый продукт передается от предыдущего процесса к последующему, вместе с ним передаются и предыдущие расходы. Следовательно, в процессе производства текущая себестоимость накапливается, и прибавление к предыдущей общей сумме затрат расходов последнего подразделения определяет конечную себестоимость. Таким образом, себестоимость единицы готовой продукции состоит из всех затрат, накопленных за все предыдущие производственные процессы, деленных на общее число всех выпущенных единиц за рассматриваемый период времени.

Попередельный метод калькуляции (попроцессная калькуляция) себестоимости имеет два варианта:

- 1) **бесполуфабрикатный**, применяется в случаях когда реализуется только готовый продукт, он предусматривает исчисление себестоимости незавершенного производства и готовой продукции по переделам производства на конец периода, установленного субъектом, путем суммирования затрат всех переделов, т.е. ограничиваются учетом затрат по каждому переделу. Во многих массовых производствах особенностью процесса является введение основных материальных затрат лишь в начале процесса, т. е. в первом переделе. И даже если это не совсем так, в аналитических целях целесообразно вести учет материальных затрат отдельно, а по переделам собирать лишь затраты труда и ПНР, т. е. добавленные затраты, еще их называют **конверсионными расходами или конверсионными затратами**.
- 2) **полуфабрикатный**, применяется в случаях, когда имеет место реализация продуктов не прошедших все технологические переделы, он предусматривает калькуляцию себестоимости готовой продукции, незавершенного производства и полуфабрикатов собственного производства. При применении полуфабрикатного варианта движение полуфабрикатов из цеха в цех оформляют бухгалтерскими записями и калькулируют себестоимость полуфабрикатов после каждого передела, что позволяет выявлять себестоимость полуфабрикатов на различных стадиях его обработки и тем самым обеспечивает более действенный контроль за себестоимостью продукции.

Пример 13 (бесполуфабрикатная попередельный метод калькуляции).

Фирма производит столовую посуду с рисунком. Производственный процесс со стоит из 4-х переделов, распределенных между четырьмя цехами:

- 1-й передел – изготовление посуды;
- 2-й передел – температурная обработка;
- 3-й передел – нанесение рисунка;
- 4-й передел – покрытие изделия закрепляющим составом.

Согласно учетным политикам субъект использует попередельный метод калькуляции себестоимости продукции (бесполуфабрикатный вариант). Общеховые расходы состоят из зарплаты цеховой администрации и амортизации производственного оборудования.

Информация за июнь текущего года:

Стоимость исходного сырья составляет 2 000 000 леев.

Заработная плата работников цеха и цеховой администрации:

1-го цеха – 250 000 леев;

2-го цеха – 150 000 леев;

3-го цеха – 300 000 леев;

4-го цеха – 100 000 леев. *200*

Взносы социального и медицинского страхования:

1-го цеха – 96 250 леев;

2-го цеха – 57 750 леев;

3-го цеха – 115 500 леев;

4-го цеха – 38 500 леев.

Стоимость использованных в 3-ом переделе красок – 50 000 леев,

Стоимость использованных в 4-ом – закрепляющего состава составляет 25 000 леев.

Сумма начисленной амортизации по объектам основных средств производственного назначения составляет:

1-й передел – 70 000 леев;

2-й передел – 45 000 леев;

3-й передел – 35 000 леев;

4-й передел – 60 000 леев.

Было выпущено в июне 10 000 ед. изделий.

Общезаводские переменные ПНР составили 12 000 леев. *- ж/эн, тр-р, внутр. заводск.*

Общезаводские постоянные расходы составили 84 000 леев. *т.е. кафе*

Распределение ПНР между переделами осуществляется пропорционально общей заработной плате. *- амортиз. здание, канц. расходы*

Мощность производства определена в выпуске 12 000 изделий в месяц.

Рассчитать себестоимость продукции по переделам.

1. Переменные ПНР распределяются полностью.

Общая зарплата по цехам = 800 000 леев

1-й передел – $12\,000 * 250 / 800 = 3\,750$ леев;

2-й передел – $12\,000 * 150 / 800 = 2\,250$ леев;

3-й передел – $12\,000 * 300 / 800 = 4\,500$ леев;

4-й передел – $12\,000 * 100 / 800 = 1\,500$ леев.

2. Постоянные ПНР относятся на производство пропорционально мощности предприятия.

Коэффициент отнесения = $10 / 12 = 0,8333$

Распределено на производство

$84\,000 * 10 / 12 = 70\,000$ леев

Отнесено на расходы периода $84\,000 - 70\,000 = 14\,000$

Общая зарплата по цехам = 800 000 леев

1-й передел – $70\,000 * 250 / 800 = 21\,875$ леев;

2-й передел – $70\,000 * 150 / 800 = 13\,125$ леев;

3-й передел – $70\,000 * 300 / 800 = 26\,250$ леев;

4-й передел – $70\,000 * 100 / 800 = 8\,750$ леев.

Определяется себестоимость изделий в 1-ом цехе (переделе).

2 441 875 леев = 2 000 000 леев – стоимость израсходованного сырья;
250 000 леев – заработная плата работников передела;
96 250 леев – начисленные страховые взносы;
70 000 леев – начисленная амортизация;
3 750 леев – распределенные переменные ПНР;
21 875 леев – распределенные постоянные ПНР.

Себестоимость единицы продукции 1-го передела определяется только если есть НЗП между переделами и составляет:

2 441 875 леев : 10 000 ед. = 244,1875 леев

Определяется себестоимость изделий в 2-ом цехе (переделе).

2 710 000 леев = 150 000 леев – заработная плата работников передела;
57 750 леев – начисленные страховые взносы;
45 000 леев – начисленная амортизация;
2 250 леев – распределенные переменные ПНР;
13 125 леев – распределенные постоянные ПНР;
2 441 875 леев – затраты 1-го передела.

Себестоимость единицы продукции, прошедшей обработку в 2-х переделах, определяется только если есть НЗП между переделами и составляет:

2 710 000 леев : 10 000 ед. = 271,000 леев

Определяется себестоимость изделий в 3-ем цехе (переделе).

3 241 250 леев = 300 000 леев – заработная плата работников передела;
115 500 леев – начисленные страховые взносы;
50 000 леев – стоимость использованных красок;
35 000 леев – начисленная амортизация;
4 500 леев – распределенные переменные ПНР;
26 250 леев – распределенные постоянные ПНР;
2 710 000 леев – затраты 2-го передела.

Себестоимость единицы продукции, прошедшей обработку в 3-х переделах, определяется только если есть НЗП между переделами и составляет:

3 241 250 леев : 10 000 ед. = 324,125 леев

Определяется себестоимость изделий в 4-ом цехе (переделе).

3 475 000 леев = 100 000 леев – заработная плата работников передела;
38 500 леев – начисленные страховые взносы;
25 000 леев – стоимость закрепляющего состава;
60 000 леев – начисленная амортизация;
1 500 леев – распределенные переменные ПНР;
8 750 леев – распределенные постоянные ПНР;
3 241 250 леев – затраты 3-го передела.

Себестоимость единицы продукции, прошедшей все стадии технологического процесса, составит:

3 475 000 леев : 10 000 ед. = 347,500 леев

Пример 14 (полуфабрикатная попередельный метод калькуляции).

Фирма производит столовую посуду с рисунком. Производственный процесс со стоит из 4-х переделов, распределенных между четырьмя цехами:

- 1-й передел – изготовление посуды;
- 2-й передел – температурная обработка;
- 3-й передел – нанесение рисунка;

4-й передел – покрытие изделия закрепляющим составом.

Согласно учетным политикам субъект использует попередельный метод калькуляции себестоимости продукции. Общецеховые расходы состоят из зарплаты цеховой администрации и амортизации производственного оборудования.

Посуда без рисунка является полуфабрикатом и может быть использована в 3 и 4 переделах для нанесения рисунка, а может реализовываться третьим лицам.

Информация за июнь текущего года:

Стоимость исходного сырья составляет 2 000 000 леев.

Заработная плата работников цеха и цеховой администрации:

1-го цеха – 250 000 леев;

2-го цеха – 150 000 леев;

3-го цеха – 270 000 леев;

4-го цеха – 90 000 леев. *760.000*

Взносы социального и медицинского страхования:

1-го цеха – 96 250 леев;

2-го цеха – 57 750 леев;

3-го цеха – 103 950 леев;

4-го цеха – 34 650 леев.

Стоимость использованных в 3-ом переделе красок – 40 000 леев,

Стоимость использованных в 4-ом – закрепляющего состава составляет 20 000 леев.

Сумма начисленной амортизации по объектам основных средств производственного назначения составляет:

1-й передел – 70 000 леев;

2-й передел – 45 000 леев;

3-й передел – 35 000 леев;

4-й передел – 60 000 леев.

В июне было выпущено 10 000 ед. полуфабрикатов.

80% полуфабрикатов было запущено в дальнейшую переработку для нанесения рисунка, остальные были отправлены на реализацию.

Общезаводские переменные ПНР составили 12 000 леев.

Общезаводские постоянные расходы составили 84 000 леев.

Распределение ПНР между переделами осуществляется пропорционально общей заработной плате.

Мощность производства определена в выпуске 12 000 полуфабрикатов и 10 000 расписанных тарелок в месяц.

Рассчитать себестоимость продукции по переделам.

1. Переменные ПНР распределяются полностью.

Общая зарплата по цехам = 760 000 леев

1-й передел – $12\,000 * 250 / 760 = 3\,947$ леев;

2-й передел – $12\,000 * 150 / 760 = 2\,369$ леев;

3-й передел – $12\,000 * 270 / 760 = 4\,263$ леев;

4-й передел – $12\,000 * 90 / 760 = 1\,421$ леев.

2. Постоянные ПНР относятся на производство пропорционально мощности предприятия.

Распределено на производство

	Норма	Факт	ПНР	Себестоимость	Расходы
Полуфабрикат	12 000	10 000	46 667	38 889	7 778
Тарелка	10 000	8 000	37 333	29 866	7 467
Итого	22 000	18 000	84 000	68 755	15 245

Отнесено на расходы периода 15 245

- 1-й передел – $68\,755 \cdot 250 / 760 = 22\,617$ леев;
- 2-й передел – $68\,755 \cdot 150 / 760 = 13\,570$ леев;
- 3-й передел – $68\,755 \cdot 270 / 760 = 24\,426$ леев;
- 4-й передел – $68\,755 \cdot 90 / 760 = 8\,142$ леев.

Определяется себестоимость изделий в 1-ом цехе (переделе).

2 442 814 леев = 2 000 000 леев – стоимость израсходованного сырья;
 250 000 леев – заработная плата работников передела;
 96 250 леев – начисленные страховые взносы;
 70 000 леев – начисленная амортизация;
 3 947 леев – распределенные переменные ПНР;
 22 617 леев – распределенные постоянные ПНР.

Себестоимость единицы продукции 1-го передела определяется только если есть НЗП между переделами и составляет:

2 442 814 леев : 10 000 ед. = 244,2814 леев

Определяется себестоимость изделий в 2-ом цехе (переделе).

2 711 503 леев = 150 000 леев – заработная плата работников передела;
 57 750 леев – начисленные страховые взносы;
 45 000 леев – начисленная амортизация;
 2 369 леев – распределенные переменные ПНР;
 13 570 леев – распределенные постоянные ПНР;
 2 442 814 леев – затраты 1-го передела.

Себестоимость полуфабриката составляет:

2 711 503 леев : 10 000 ед. = 271,1503 леев.

Дм 216 Км 24

Определяется себестоимость изделий в 3-ем цехе (переделе).

2 646 841 леев = 2 169 202 леев – себестоимость полуфабрикатов 8 000 шт. * 271,1503 леев;
 270 000 леев – заработная плата работников передела;
 103 950 леев – начисленные страховые взносы;
 40 000 леев – стоимость использованных красок;
 35 000 леев – начисленная амортизация;
 4 263 леев – распределенные переменные ПНР;
 24 426 леев – распределенные постоянные ПНР.

Себестоимость единицы продукции 3-го передела определяется только если есть НЗП между переделами и составляет:

2 646 841 : 8 000 ед. = 330,8551 леев;

Определяется себестоимость изделий в 4-ом цехе (переделе).

2 861 054 леев = 90 000 леев – заработная плата работников передела;
 34 650 леев – начисленные страховые взносы;
 20 000 леев – стоимость закрепляющего состава;
 60 000 леев – начисленная амортизация;
 1 421 леев – распределенные переменные ПНР;

8 142 леев – распределенные постоянные ПНР;

2 646 841 леев – затраты 3-го передела.

Себестоимость единицы продукции, прошедшей все стадии технологического процесса, составит:

$2\,861\,054 : 8\,000 \text{ ед.} = 357,6318 \text{ леев};$

Рассмотрим ситуации, при которых продукция, подвергшаяся обработке в начале отчетного периода, к его концу оказывается незавершенной. Другими словами, в конце процесса появляется незавершенное производство. Когда некоторая часть продукции, которая начала обрабатываться в течение отчетного периода, к его концу остается незавершенной, себестоимость единицы продукции нельзя получить простым делением общих понесенных расходов за отчетный период на общее число единиц выпущенной продукции за этот период.

Например, за отчетный период в ходе какого-либо процесса была начата и завершена обработка 8000 ед., а еще 2000 ед. поступили в обработку, но к концу этого периода обработка еще не завершена, и поэтому при определении себестоимости единицы выпускаемой продукции складывать готовые и незавершенные единицы нельзя.

Чтобы определить указанную себестоимость, необходимо перевести продукцию, еще находящуюся в процессе обработки, в эквивалентное число готовых изделий, получить так называемый эквивалентный выход продукции или эквивалентные единицы.

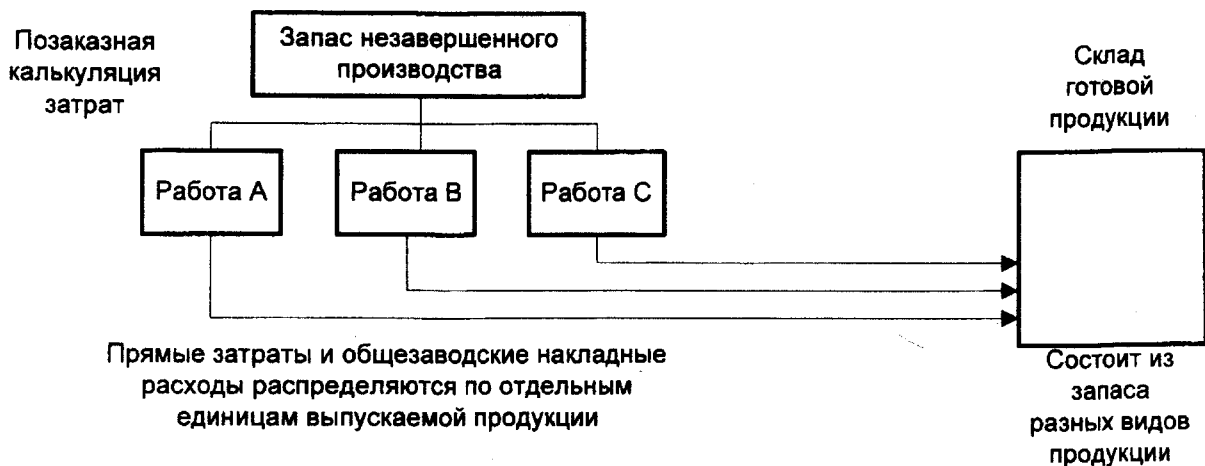
Для этого следует определить процент завершенности производимых работ и умножить эту величину на число единиц, находящихся в процессе обработки на конец периода. Если 2000 ед., о которых говорилось выше, готовы на 50%, их можно представить в виде эквивалентного выхода 1000 готовых единиц. Затем это число будет прибавлено к числу готовых единиц (8000 ед.) и получен общий эквивалентный выход продукции, равный 9000 ед. После этого себестоимость единицы рассчитывается как обычно. Например, если общая себестоимость процесса составила 180 000 леев, себестоимость одной единицы, прошедшей данный процесс, равна 20 леев.

В зависимости от того, какой метод для учета незавершенного производства используется – FIFO или средневзвешенной - учет незавершенного производства и влияние его на учет и определение стоимости передела, будут различны.

Позаказный метод калькуляции себестоимости

При применении данного метода объектом калькуляции является заказ, который может быть: продукция или серия продукции, услуга или группа услуг, работа или комплекс работ и др. При применении позаказного метода калькуляции себестоимости затраты учитываются и накапливаются по каждому заказу. По незавершенным заказам себестоимость незавершенного производства включает затраты, накопленные в течение предыдущих и текущего отчетных периодов. Себестоимость заказа состоит из суммы затрат, связанных с его изготовлением.

Фактическая себестоимость при позаказном методе будет определена после окончания заказа, до этого все затраты составляют незавершенное производство.



Наиболее часто позаказный метод применяется при определении себестоимости услуг.
Калькуляционным периодом является срок исполнения заказа.

Может применяться субъектами, производящим индивидуальную или мелкосерийную продукцию, характеризующуюся уникальными экземплярами, которые не повторяются или повторяются редко (например, производство оборудования, производство мебели на заказ, ремонт машин и оборудования).

При применении данного метода объектом калькуляции является заказ, который может быть:

- продукция или серия продукции,
- услуга или группа услуг,
- работа или комплекс работ
- др.

Недостаток позаказного метода заключается в том, что при изготовлении сложных, неповторяющихся или редко повторяющихся заказов трудно организовать нормирование материальных и трудовых затрат, затруднено составление нормативных калькуляций и осуществление предварительного контроля за издержками в ходе производства. В целях устранения этого недостатка при изготовлении крупных изделий с длительным циклом производства, заказы рекомендуется открывать на отдельные узлы (агрегаты, конструкционные элементы), представляющие собой законченные заказы.

План калькуляции себестоимости продукции или оказания услуг позаказным методом.

1. Определение заказа как объекта затрат.
2. Определение прямых затрат, связанных с заказом.
3. Выбор базы распределения накладных расходов на заказ.
4. Соотнесение накладных расходов с базой распределения.
5. Вычисление ставки распределения накладных расходов.
6. Отнесение накладных расходов на заказ, используя ставку распределения.
7. Определение общих затрат по заказу (материалы, труд, ПНР).

При наличии незавершенной продукции база распределения ПНР должна быть объективно увязана с показателем, который учитывал бы продолжительный период выполнения заказа, например:

- Количество часов работы основного производственного персонала
- Затраты на труд основного производственного персонала
- Количество машино-часов работы производственного оборудования.

При отсутствии незавершенного производства базой распределения могут быть вышеперечисленные показатели и другие базы распределения ПНР:

- Рыночная цена заказа
- Стоимость основных материалов
- Другие.

Пример 15.

На начало текущего месяца есть следующая информация:

1. Заказ А начат в прошлом месяце и завершен в текущем. Стоимость заказа 52 000 леев.
2. Заказ В начат в прошлом месяце и будет завершен в следующем месяце. Стоимость заказа 86 000 леев
3. Заказ С начат в текущем месяце и завершен. Стоимость 20 500 леев
4. Заказ Е начат в текущем месяце и будет завершен через 2 месяца. Стоимость 28 600 леев.

Информация о понесенных затратах приведена в таблице .

Затраты	Заказы			
	А	В	С	Е
Себестоимость незавершенного производства на начало периода	18 500	9 200		
Затраты периода:				
Прямые материальные затраты	1 800		6 100	500
Заработная плата основных рабочих	5 200	14 300	3 600	6 800
Часы работы основного персонала	350	600	210	420
Косвенные материалы	1400			
Электроэнергия	19 700			
Зарплата вспомогательного персонала	32 800			
Амортизация оборудования	12 750			
Командировочные	8 100			

Выбрать базу распределения ПНР.

Рассчитать ставку распределения.

Определить стоимость произведенной продукции/услуг.

Определить стоимость незавершенного производства.

Фактическое распределение, без указания возможности пресуб-ва

Базой распределения может быть заработная плата основного персонала.

Сумма ПНР = 1 400 + 19 700 + 32 800 + 12 750 + 8 100 = 74 750 леев.

Общий ресурс базы распределения = 5 200 + 14 300 + 3 600 + 6 800 = 29 900 леев

Ставка = 74 750 / 29900 = 2,5 или 250%

Затраты	Заказы			
	А	В	С	Е
Себестоимость незавершенного производства на начало периода	18 500	9 200		
Затраты периода:				
Прямые материальные затраты	1 800		6 100	500
Заработная плата основных рабочих	5 200	14 300	3 600	6 800
Распределенные ПНР	5 200 * 250% = 13 000	14 300 * 250% = 35 750	3 600 * 250% = 9 000	6 800 + 250% = 17 000

Себестоимость ГП	38 500		18 700	
Себестоимость НЗП на конец периода		59250		24 300

Нормативное распределение. (по отношению к мощности пр-ва)
 Базой распределения могут быть часы работы основного персонала.
 Мощность производства – 1 800 часов.

Сумма переменных ПНР = 1 400 леев.

База для распределения переменных ПНР = 350 + 600 + 210 + 420 = 1 580 часов.

Ставка для переменных ПРН = 1 400 / 1 580 = 0,886

Сумма постоянных ПНР = 19 700 + 32 800 + 12 750 + 8 100 = 73 350 леев.

База для распределения постоянных ПНР = 1 800 часов

Ставка = 73 350 / 1 800 = 40,75

Затраты	Заказы			
	A	B	C	E
Себестоимость незавершенного производства на начало периода	18 500	9 200		
Затраты периода:				
Прямые материальные затраты	1 800		6 100	500
Заработная плата основных рабочих	5 200	14 300	3 600	6 800
Часы работы основного персонала	350	600	210	420
Распределенные переменных ПНР	350 * 0,886 = 310,10	600 * 0,886 = 531,60	210 * 0,886 = 186,10	420 * 0,886 = 372,20
Распределенные постоянных ПНР	350 * 40,75 = 14 262,50	600 * 40,75 = 24 450	210 * 40,75 = 8 557,50	420 * 40,75 = 17 115
Себестоимость ГП	40 072,60		18 443,60	
Себестоимость НЗП на конец периода		48 481,60		24 787,20

Недораспределенные ПНР = 73 350 – 14 262,50 – 24 450 – 8 557,50 – 17 115 = 8 965

Дт 216 А	Кт 811	40 072,60
Дт 216 С	Кт 811	18 443,60
Дт 215 В	Кт 811	48 481,60
Дт 215 Е	Кт 811	24 787,20
Дт 714	Кт 811	8 965,00

7.1.4 По оперативности учета и контроля.

Основной недостаток простого, позаказного и попередельного методов учета затрат состоит в том, что фактическую себестоимость продукции определяют по окончании отчетного периода или же после выполнения заказа, а это лишает возможности руководство предприятия следить в течение отчетного периода за финансовым результатом.

Эти недостатки устраняют путем применения *нормативного метода* (нбч стандартного метода), при котором фактическую себестоимость единицы продукции и всего выпуска сопоставляют с нормативной себестоимостью, которую, в отличие от плановой себестоимости, определяют на основе действующего на данный период технологического процесса производства, а также норм расхода материальных, трудовых и других затрат.

Стандартный (нормативный) метод калькуляции себестоимости (standard-costing).

Стандартный метод предусматривает установление стандартов (норм) на основе норм расхода материалов, нормативов затрат на персонал, переменных и постоянных ПНР.

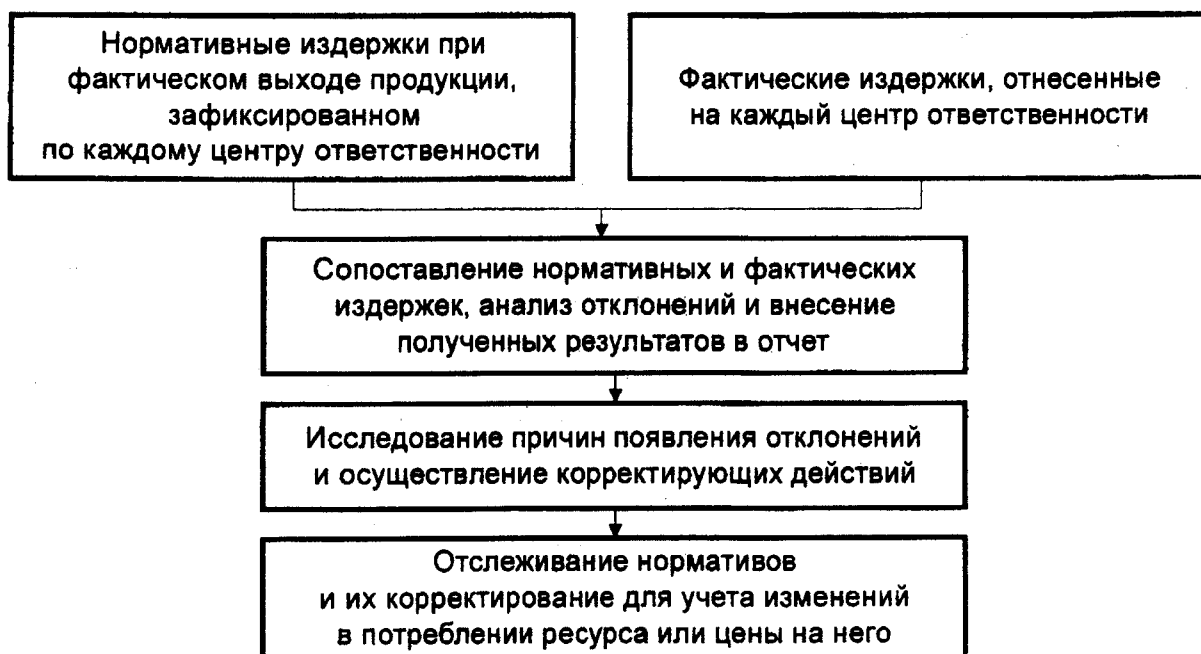
Нормативы затрат устанавливаются или по фактическим данным прошлых периодов оценки использования труда и материалов или на основе технического анализа. Сущность последнего состоит в изучении каждой операции на основе точного учета материалов, труда и оборудования, а затем контрольного обследования операций. В основе своей он содержит технически обоснованные расчетные величины затрат рабочего времени, материальных и денежных ресурсов на единицу продукции, работ, услуг.

Эти стандарты должны пересматриваться и корректироваться периодически в зависимости от изменения условий производственного процесса или оказания услуг (например, применение новых технологий) и других изменений (например, тарифов, цен).

Система калькуляции себестоимости по нормативным издержкам больше всего подходит для компаний, деятельность которых состоит из ряда общих или повторяющихся операций, и там, где можно определить количество исходных ресурсов, необходимых для производства каждой единицы выпускаемой продукции. Вот почему ее целесообразно применять на предприятиях обрабатывающей промышленности, где производственным процессам свойственна повторяемость. Процедуры калькуляции себестоимости по нормативным издержкам могут также применяться и в отраслях, относящихся к сфере обслуживания, таким, например, как отделения банка, где выход продукции можно количественно измерить (по числу обработанных чеков или заявок на выдачу кредитов) и где существует четко выраженная зависимость между исходными ресурсами и выходом продукции.

Однако эта система не может применяться к видам деятельности, которые по своей природе не являются повторяющимися, так как в этом случае основа для наблюдения за повторяющимися операциями отсутствует, и, следовательно, нормативы не могут быть установлены.

Общая схема функционирования системы калькуляции себестоимости на основе нормативных издержек



В основу системы standard-costing положены следующие принципы:

1. предварительное нормирование затрат по элементам и статьям затрат;
2. составление нормативных калькуляций на изделие и его составные части;
3. отдельный учет нормативных затрат и отклонений;
4. анализ отклонений;
5. уточнение калькуляций при изменении норм.

Нормирование затрат осуществляется предварительно (до начала отчетного периода) по статьям расходов:

- основные материалы;
- оплата труда производственных рабочих;
- переменные накладные расходы (амортизация оборудования, зарплата вспомогательных рабочих, вспомогательные материалы и другие)
- постоянные накладные расходы (амортизация оборудования, арендные платежи, зарплата вспомогательных рабочих, вспомогательные материалы другие).

Нормативные затраты базируются на ожидаемых затратах ресурсов, необходимых для **фактического производства** продукции. По общепроизводственным расходам нормы разрабатываются на определенный период в денежной оценке и в расчете на запланированный объем производства.

Нормы расхода ресурсов устанавливаются в расчете на одно изделие.

При применении стандартного метода калькуляции себестоимости, стоимость запасов и других ресурсов, использованных для производства продукции/оказания услуг, учитывается **по стандартной (нормативной) себестоимости** как увеличение затрат основной деятельности и/или вспомогательных производств и уменьшение запасов, увеличение амортизации долгосрочных активов, текущих обязательств и др.

Дт 811 (812) Кт 211 (531, 533, 124, 544 ...) по нормативной себестоимости.

Отклонения (изменения) стандартных затрат отражаются отдельно и учитываются следующим образом:

- 1) положительные отклонения (фактическая себестоимость меньше стандартной себестоимости) – как увеличение запасов, уменьшение текущих обязательств и др. и уменьшение сумм отклонений;

Дт 211 (.....) Кт 811откл

- 2) отрицательные отклонения (фактическая себестоимость выше стандартной себестоимости) – как увеличение сумм отклонений и уменьшение запасов, увеличение текущих обязательств и др.

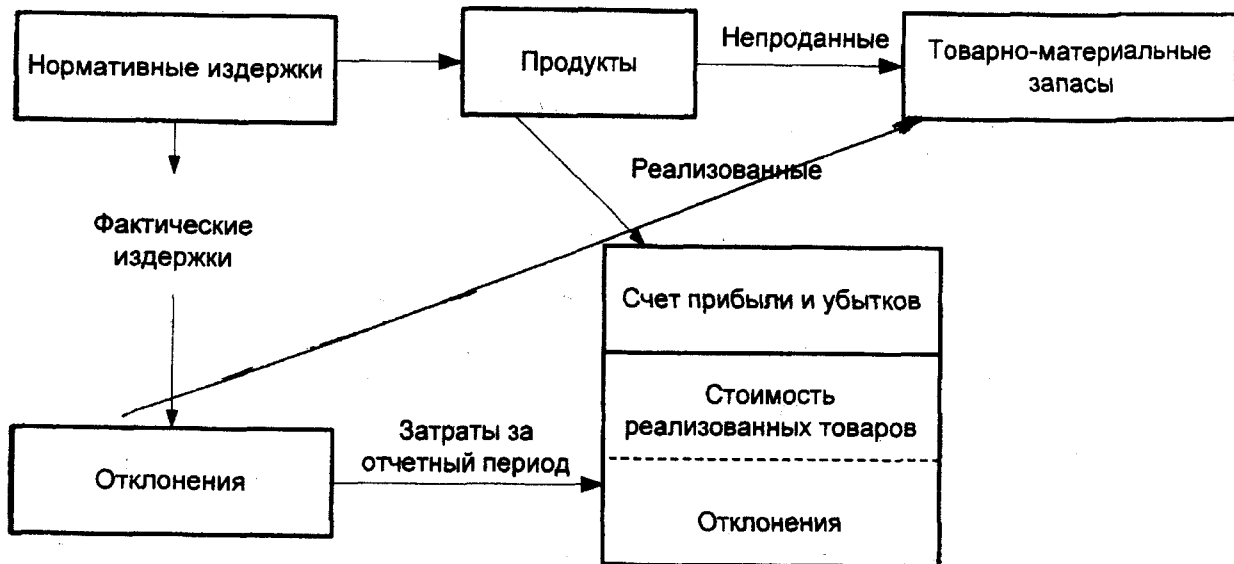
Дт 811откл. Кт 211 (.....)

Продукция, полученная в течение периода, оценивается по стандартной (нормативной) себестоимости и учитывается как увеличение запасов и уменьшение затрат основной деятельности и/или вспомогательных производств.

Дт 216 Кт 811

Фактическая себестоимость произведенной продукции/оказанных услуг определяется путем корректировки стандартной себестоимости на сумму отклонений (изменений) и учитывается следующим образом:

- 1) положительные отклонения – как увеличение отклонений и уменьшение запасов (готовой продукции/незавершенного производства) и/или текущих расходов (себестоимости продаж);
Дт 811 откл. Кт 216, 215, 711
- 2) отрицательные отклонения – как увеличение запасов (готовой продукции/незавершенного производства) и/или текущих расходов (себестоимости продаж) и уменьшение отклонений.
Дт 216, 215, 711 Кт 811 откл.



Т.о. происходит перераспределение отклонений между готовой продукцией, незавершенным производством и себестоимостью уже реализованных товаров.

Виды отклонений:

1. отклонение затрат основных материалов
 - по цене материалов
 - по использованию материалов
2. отклонение прямых трудовых затрат
 - по ставке заработной платы
 - по производительности труда
3. отклонение переменных ПНР
 - отклонение по использованию переменных ПНР
 - отклонение по эффективности переменных ПНР
4. отклонение постоянных ПНР
 - отклонение по использованию
 - отклонение по объемам производства.

Каждое из отклонений может быть вызвано лишь двумя причинами: изменение запланированной цены ресурса и изменение запланированного объема расхода ресурса.

Задача 16.

Предприятие выпускает единственное изделие «Н». Процесс его производства состоит из одного передела. Отсутствует незавершенная продукция на начало и конец периода. Нормативные издержки по его производству показаны в карте нормативных издержек.

Карта нормативных издержек.

Основные производственные материалы:

2 кг материала А по 10 леев/кг	20,00
1 кг материала В по 15 леев/кг	15,00
Труд основных работников 3 часа по 9 леев/час	27,00
<u>Переменные накладные расходы по 2 лея за 1 час основных работников</u>	<u>6,00</u>
Итого переменных ПНР	68,00
Постоянные ПНР	120 000,00

Нормальной мощностью предприятия является производство 10 000 изделий «Н» в месяц

Фактически произведено 9 000 изделий.

Фактические затраты за месяц составили:

Основные производственные материалы:

19 000 кг материала А по 11 леев/кг	209 000
10 100 кг материала В по 14 леев/кг	141 400
Труд основных работников 28 500 часов по 9,60 леев/час	273 600
Переменные накладные расходы	52 000
Постоянные ПНР	<u>116 000</u>
	792 000

1. Рассчитать плановую себестоимость изделия.
2. Рассчитать отклонение фактической себестоимости от плановой. Произвести расчет по общим отклонениям.
3. Распределить отклонения между ГП и расходами периода, если считать, что 6 000 изделий «Н» реализованы.
4. Рассчитать фактическую себестоимость изделия «Н».
5. Дать бухгалтерские записи.

1. Плановая себестоимость

По переменными издержкам	68,00
Распределенные постоянные издержки 120 000 леев / 10 000 шт.	<u>12,00</u>
Итого	80,00

2. Расчет отклонений

По материалам:

По цене	А	19 000 кг*(11-10)=19 000 (О)	
	В	10 100 кг*(14-15)= -10 100 (П)	8 900 (О)
По использованию	А	(19 000 - 9 000*2)*10=10 000 (О)	
	В	(10 100 - 9 000*1)*15=16 500 (О)	26 500 (О)
Общее отклонение по материалам			35 400 (О)
Проверка: (209 000+141 400) - (9 000*2*10 + 9 000*15)=			35 400 (О)

По труду:

По ставке заработной платы	28 500 час*(9,6-9)=17 100 (О)	
По производительности	(28 500 час - 9 000*3 часа)*9=13 500 (О)	30 600 (О)
Общее отклонение по труду проверка: 273 600 - 9 000шт*3 часа*9=		30 600 (О)

По переменным ПНР

По затратам	52 000 - 28 500 час*2 лея/час = -5000 (П)	
По эффективности	(28 500 - 9 000*3 часа)*2 лея = 3 000 (О)	- 2 000 (П)
Общее отклонение по переменным ПНР		
Проверка: 52 000 - 9 000*6 леев =		- 2 000 (П)

По постоянным ПНР
 По затратам 116 000 – 120 000 = -4000 (П)
 По мощности (120 000 – 120 000*9 000/10 000)*лея = 12 000 (О) 8 000 (О)
 Общее отклонение по постоянным ПНР
 Проверка: (116 000 – 9 000*(120 000 / 10 000)) = 8 000 (О)

Итого общее отклонение 35 400 (О) + 30 600 (О) – 2 000 (П) + 8 000 (О) = **72 000 (О)**

3. Распределение отклонений.

В случае, если фактический объем продукции ниже нормальной мощности, постоянные косвенные производственные затраты включаются в себестоимость на основании ставки, рассчитанной путем деления фактического объема продукции/услуг на нормальную мощность. Оставшаяся сумма постоянных косвенных производственных затрат считается как текущие расходы (НСБУ «Запасы»).

Нормальная мощность предприятия 10 000 изделий. Фактический выпуск – 9 000 шт.

На себестоимость будет отнесено: *по постоянной ПНР*
 $116 000 * (9 000 / 10 000) = 104 400$

На недораспределенные ПНР будет отнесено:
 $116 000 - 104 400 = 11 600$

На себестоимость реализованной продукции будет отнесено:
 $(72 000 \text{ леев} - 11 600 \text{ леев}) / 9 000 \text{ шт.} * 6 000 \text{ шт.} = 40 267 \text{ леев}$
отклонение облик

На счет производства будет отнесено
 $(72 000 - 11 600) / 9 000 * (9 000 - 6 000) = 20 133 \text{ леев.}$

4. Фактическая себестоимость изделия.

Нормативная себестоимость всего выпуска = 9 000 шт. * 80 леев = 720 000 леев.

Отклонения, отнесенные на себестоимость = 72 000 – 11 600 = 60 400 леев.

Итого фактическая себестоимость выпуска = 780 400 леев.

Выпущено 9 000 изделий.

Себестоимость изделия = 780 400 / 9 000 = 86,71 леев.

5. Бухгалтерские записи.

Дт	Кт	Сумма	
811	211	209 000	Материал А по фактической себестоимости
811	211	141 400	Материал В по фактической себестоимости
811	531/533	273 600	Зарплата основных рабочих по фактической себестоимости
821	211/213/531/533/544	52 000	Фактически понесенные переменные ПНР
821	124/521/531/533/544	116 000	Фактически понесенные постоянные ПНР
216	811	720 000	Выпущенная продукция по нормативной себестоимости 9 000 * 68 80
711	216	480 000 480 000	Реализация по нормативной себестоимости 6 000 шт. * 68 леев 80
714	821 821	11 600	Списание недораспределенных постоянных ПНР
811	821	156 400	Списание ПНР на основное производство 52 000 + 116 000 – 11 600

Сальдо на счете 811

	Дт	Кт
акт	209 000	720 000
З/м	141 400	
	273 600	
МРП	156 400	
	780 400	720 000
	60 400	

Дт	Кт	Сумма	
216	811	20 133	Отнесено отклонений на ГП
711	811	40 267	Отнесено отклонений на себестоимость реализации

Нормативный метод учета обеспечивает оперативность и возможность предварительного контроля производственных затрат и фактически удовлетворяет все требования и управленческого учета, что говорит о назначении учетной информации и её важности.

CVP анализ.

Анализ CVP основан на установлении краткосрочной зависимости между объемом производства, поступлениями, затратами и прибылью. Под краткосрочностью здесь понимается промежуток времени (обычно это год или даже меньше), в течение которого выход продукции компании ограничен уровнем имеющихся в настоящее время в ее распоряжении действующих производственных мощностей.

Цель анализа CVP — установить, что произойдет с финансовыми результатами, если изменится уровень деятельности или объем производства.

Анализ CVP иначе называется методом «затраты — выход продукции — прибыль» (CVP, cost— volume—profit) и работает с понятием безубыточности производства.

Анализ CVP дает ответы на следующие вопросы:

- Какое воздействие на прибыль имеет снижение цены реализации
- Какое воздействие на прибыль окажет реализация большего количества продукции?
- Какой требуется объем реализации для покрытия дополнительных постоянных издержек?
- Стоит ли выплачивать продавцам только ставку, только комиссионное вознаграждение или целесообразно сочетать эти два вида оплаты?

1. Экономическая модель

Экономическая модель динамики CVP представлена на рисунке 1.

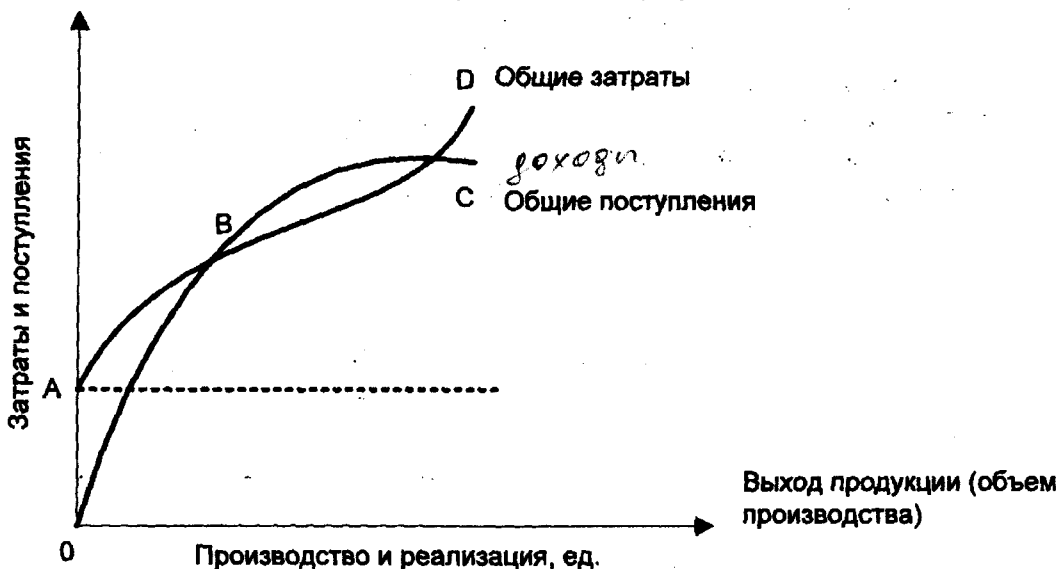


Рисунок 1. График затрат и выхода продукции. Экономическая модель.

На рисунке можно видеть, что кривая общих поступлений является нелинейной. Из этого следует, что компания может реализовывать больше выпускаемой продукции только при уменьшении цены реализации единицы продукции, поэтому общие поступления от реализации пропорционально выпуску продукции не возрастают.

Кривая общих затрат AD показывает, что между точками A и B общие затраты при низких уровнях объема производства сначала резко возрастают. Это отражает трудности эффективного управления предприятием, которое рассчитано на гораздо более высокий объем производства при небольших загрузках его мощностей. Между точками B и C кривая общих затрат начинает выравниваться и поднимается не так круто. Это свидетельствует, что теперь компания в состоянии эксплуатировать оборудование в экономически эффективных масштабах производства и может использовать преимущества от специализации труда и непрерывных графиков организации основного производственного процесса. Ближе к верхней границе диапазона возможного объема производства кривая общих затрат между точками C и D снова начинает подниматься круче, так как в этой области затраты на единицу продукции возрастают. Это происходит потому, что выпуск продукции, когда предприятие эксплуатирует выше его проектного уровня, уменьшается: возникают узкие места в организации производства, графики основного производственного процесса становятся более напряженными, чаще случаются поломки и выход оборудования из строя. В итоге затраты на единицу выпущенной продукции увеличиваются, вызывая резкий подъем кривой общих затрат.

В рассматриваемой экономической модели наиболее сильное влияние на функцию общих затрат оказывает именно форма кривой переменных издержек, что и показано на рисунке 2.

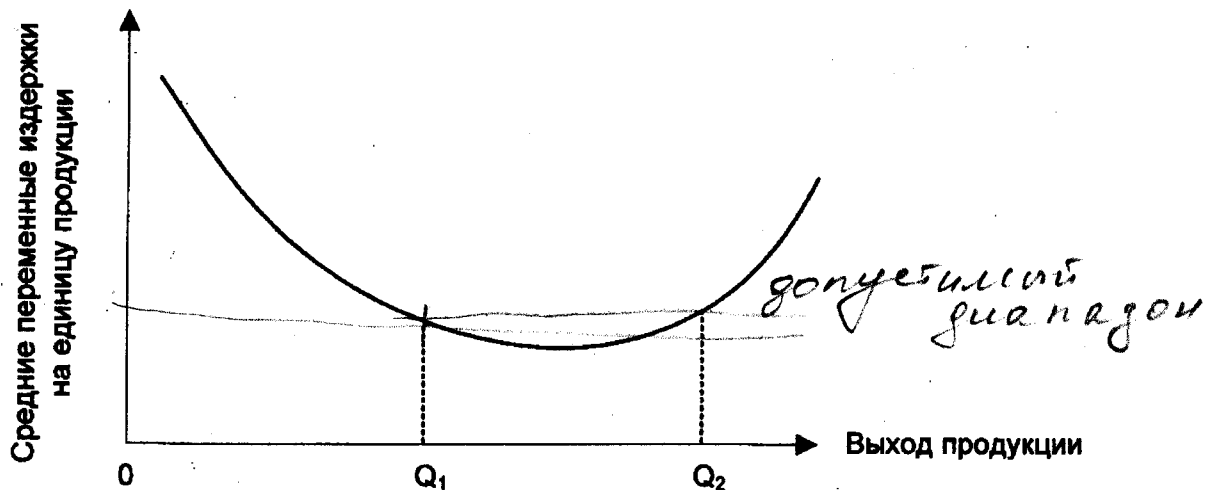


Рисунок 2. Функция переменных издержек на единицу продукции.

Из рис. 2 видно, что переменные издержки на единицу продукции между точками Q_1 и Q_2 относительно стабилизируются. Происходит это потому, что в этом случае компания работает при наиболее эффективном уровне выпуска продукции, и дальнейшую экономию за счет оптимизации масштаба производства за короткий период осуществить невозможно.

Однако за пределами Q_2 предприятие эксплуатируется на уровне, более интенсивном, чем тот, на котором оно должно работать. В результате возникает рост переменных издержек на единицу продукции. Экономисты описывают такую ситуацию, как проявление отрицательного эффекта масштаба.

2. Бухгалтерская модель «затраты — выход продукции — прибыль»

В графическом виде бухгалтерская модель представлена на рис. 3.

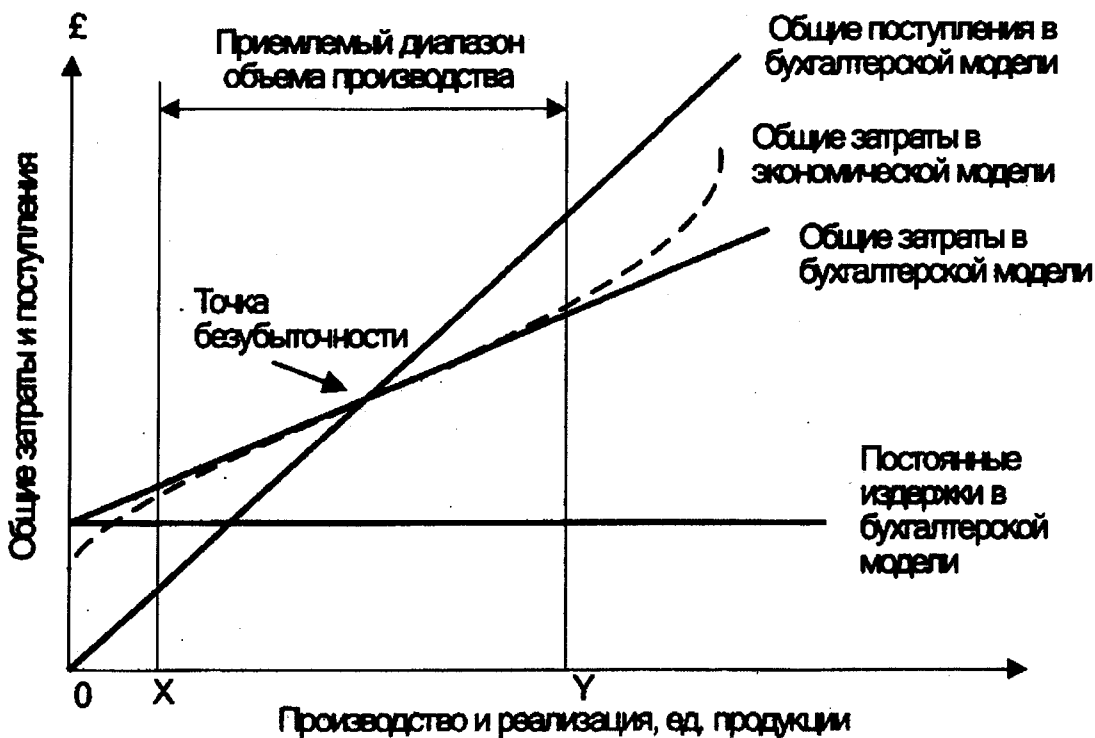


Рисунок 3. Бухгалтерская модель «затраты — выход продукции — прибыль»

Пунктирная кривая — это в экономической модели функция общих затрат, которую можно сравнить с функцией общих затрат в бухгалтерской модели. Графическое представление бухгалтерской модели исходит из того, переменные издержки и цена реализации для единицы продукции остаются неизменными; в результате этого зависимость между общими поступлениями и общими затратами от изменения объема имеет линейный характер. Таким образом, на диаграмме есть лишь одна точка безубыточности, причем здесь с увеличением выхода продукции зона прибыли расширяется. Поэтому наиболее прибыльным производство будет при максимальном использовании производственных мощностей.

На рис. 3 этот диапазон объемов производства, для которого разумно использование бухгалтерской модели, представлен зоной между точками X и Y, и для него применяется термин приемлемый диапазон объемов производства.

Бухгалтерская модель предполагает, что в этом диапазоне переменные издержки на единицу продукции не меняются, и поэтому кривую общих затрат на этом участке можно считать прямой. Однако было бы неразумно принимать данное допущение для уровней производства вне этого диапазона. Будет правильно, если линия общих затрат в бухгалтерской модели оказывается представленной только для приемлемого диапазона объемов производства, а не продлевается влево — до вертикальной оси или вправо — до уровней производства за пределами объема Y.

Функция постоянных издержек в бухгалтерской модели пересекается с вертикальной осью не в той же точке, что и линия общих затрат в экономической модели. Причину этого можно объяснить тем, что в случае продолжительного и существенного падения производства постоянные издержки могут быть снижены.

3. Математический подход к анализу «затраты — выход продукции — прибыль»

При разработке математической формулы для получения информации по затратам, выходу продукции и прибыли следует иметь в виду, что цена реализации и затраты на единицу продукции считаются постоянными. Такое допущение может быть реальным в краткосрочном плане.

Постоянные издержки в краткосрочном плане остаются постоянной общей величиной, в то время как затраты на единицу продукции изменяются в зависимости от уровня производства. В результате прибыль на единицу продукции также изменяется в зависимости от объема производства.

Математическую формулу можно вывести из следующей зависимости:

$$NP = Px - (a + bx),$$

где

NP — чистая прибыль;

x — количество реализованных единиц продукции;

P — цена реализации;

b — переменные издержки на единицу продукции;

a — общие постоянные издержки.

Пример 1.

Компания действует в индустрии отдыха и развлечений, и одно из направлений ее деятельности — организация детских новогодних утренников. В настоящее время компания рассматривает предложение о целесообразности проведении утренника в большом концертном зале. Постоянные издержки оцениваются в сумму 60 000 леев. Сюда входят гонорары исполнителям, аренда помещения и расходы на рекламу. Переменные издержки включают расходы на новогодний подарок, за который компания заплатит его поставщику 10 леев за каждый проданный билет. Предлагаемая цена билета — 20 леев.

Руководству компании нужна следующая информация;

1. Число билетов, которое должно быть продано, чтобы обеспечить уровень безубыточности при проведении концерта (т.е. число билетов, при котором компания не получит прибыли, но и не понесет никаких убытков).
2. Сколько билетов надо продать, чтобы получить прибыль в 30 000 леев?
3. Какую прибыль получит компания при продаже 8 000 билетов?
4. Какой должна быть цена билета, чтобы при продаже 8 000 билетов получить прибыль в 30 000 леев?
5. Сколько дополнительно надо продать билетов, чтобы покрыть расходы на телевизионную рекламу, за которую было заплачено 8 000 леев?

1. Точка безубыточности в единицах продукции (число проданных билетов).

$$NP = 0$$

$$0 = P_x - V_x \cdot x - a \quad x =$$

$$x = 6000$$

$$x = 60.000 : 10 = 6000$$

$$\frac{20 \cdot x - 10 \cdot x}{P \cdot x - V \cdot x} = MD$$

Можно также использовать альтернативный метод, называемый методом на основе маржи вклада. Маржа вклада равняется выручке от реализации минус переменные расходы. В связи с тем, что переменные расходы на единицу продукции и цена реализации единицы продукции считаются постоянными, маржа вклада на единицу продукции также считается величиной постоянной.

Каждый проданный билет приносит вклад в прибыль в 10 леев, который идет на покрытие постоянных издержек. После их полного покрытия, оставшийся вклад идет на увеличение прибыли.

$$\text{Точка безубыточности в единицах продукции} = \frac{\text{Постоянные издержки}}{\text{Маржа вклада}}$$

$$P \cdot 20 \cdot x$$

$$\frac{10 \cdot x}{10 \cdot x} 90000 = 9000 \text{ билетов}$$

2. Количество единиц продукции, которое необходимо реализовать для получения прибыли в размере 30 000 леев.

3. Прибыль от продажи 8000 билетов

$$NP = 20 \cdot 8000 - (60000 + 10 \cdot 8000) = 20000$$

Предположим, мы хотим уточнить влияние на прибыль, если были бы проданы еще 1000 билетов, т.е. если бы общий объем продаж повысился с 8000 до 9000 билетов. Предполагая, что постоянные издержки остаются неизменными, влияние этой добавки на прибыль фирмы станет результатом изменений числа проданных единиц. Его можно определить, умножив маржу вклада от одной единицы на изменение общего числа проданных единиц. В этом случае повышение прибыли составит:

$$NP: 1000 \cdot (20 - 10) = 10.000$$

4. Необходимая цена билета для получения прибыли в размере 30 000 леев при продаже 8000 билетов

$$30.000 = 8000 \cdot P - (60000 + 10 \cdot 8000)$$

$$8000 P = 170.000 \quad P = 170.000 : 8000 = 21,25$$

5. Дополнительный объем продаж билетов для покрытия дополнительных постоянных издержек в размере 8 000 леев.

$$\frac{8000}{10} = 800$$

Соотношение прибыли и объема реализации (коэффициент маржи вклада) представляет собой отношение выручки к реализации.

Другими словами, это доля каждого лея, полученного в результате продажи продукции, покрывающая постоянные издержки и обеспечивающая прибыль.

$$k_{PV} = (P - a) / P$$

Пример 2.

Общие поступления от продажи билетов оцениваются в 200 000 леев. Рассчитать полученную прибыль, используя коэффициент маржи вклада.

$$MD = 200000 \times 0,5 = 100.000 \text{ лей маржи}$$

$$PN = 100.000 - 60.000 = 40.000$$

Маржа безопасности

Маржа безопасности показывает, насколько компания может сократить объем реализации, прежде чем понесет убытки. Формула расчета:

$$MS_Q = (NP_Q - NP_{Q_0}) / NP_Q, \text{ где}$$

MS_Q – маржа безопасности при реализации Q единиц,

NP_Q – ожидаемая выручка от реализации Q единиц,

NP_{Q_0} – ожидаемая выручка от реализации в точке безубыточности.

Для получения чистой прибыли 10.000
 $PV \text{ прибыль } 10638 - 30 \text{ (после НДС 10\%)}$
 $10638,30 : 97 \times 100 = 10967,32$
 $10967,32 - 20.000$

Пример 3.

$$PV: P_x - (a + b_x) = (P_x - b_x) - a$$

цена 25%

Цена продажи билета составляет 20 леев, переменные издержки на билет – 10 леев, а постоянные издержки равны 60 000 леев. Ожидается, что по этой цене будет продано 8000 билетов. Рассчитать маржу безопасности.

$$0,25 \quad P \times 0,25 - 20000 = 10967,32$$

Построение графика безубыточности

Более глубоко понять динамику CVP можно, если информация будет представлена в графическом виде. По данным примера 1 можно построить график безубыточности.

$$P = 30967 : 0,25 = 123868$$

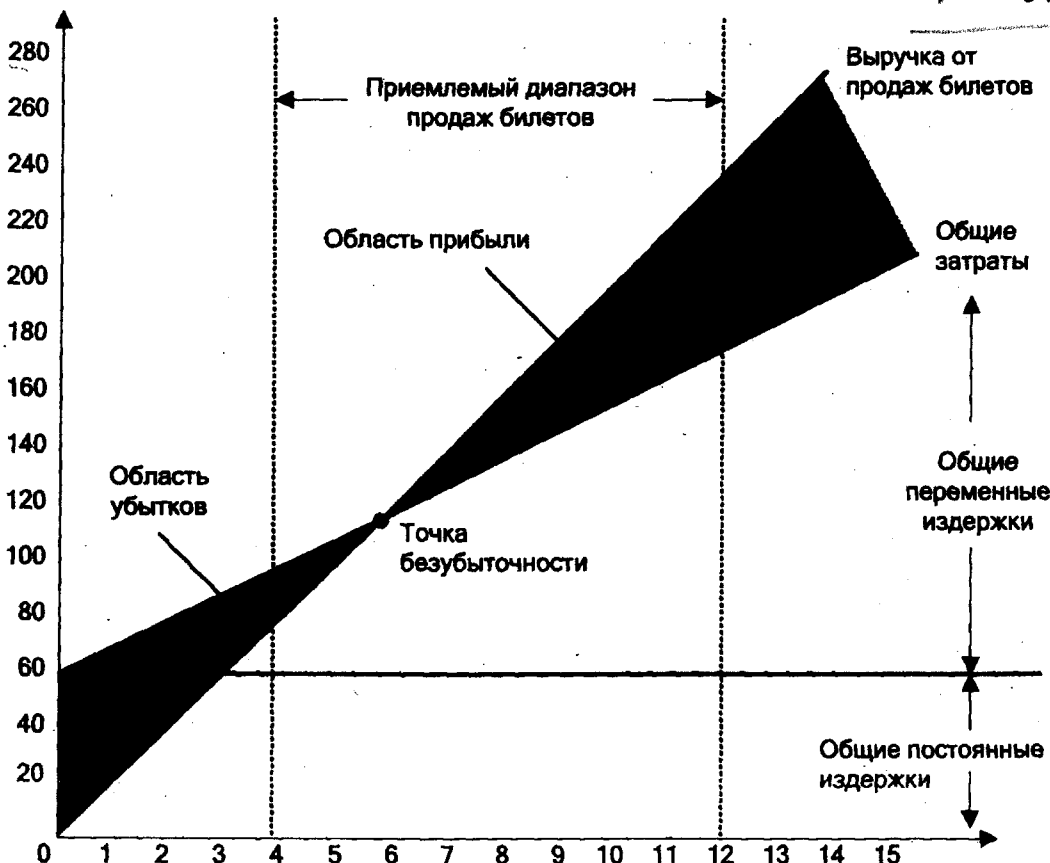


Рисунок 4. График безубыточности для примера 1

$$MS_{8000} = \frac{160000 - 120000}{160000} = 0,25 \%$$

$$MS_{10.000} = \frac{200000 - 120000}{200000} = 0,40 = 40\% \text{ - Маржа безубыточности}$$

При построении указанного графика величина постоянных издержек наносится параллельно горизонтальной оси на расстоянии 60 000 леев. Для построения графика общих издержек нужны две точки. При нулевой продаже билетов общие издержки равны постоянным издержкам в 60 000 леев. При продаже 12 000 билетов общие издержки равняются 180 000 леев и включают 60 000 леев постоянных издержек и 120 000 леев переменных.

График общих поступлений строится из расчета 20 леев за билет. Затем добавляются ограничения приемлемого диапазона продаж билетов в виде двух вертикальных линий: вне диапазона, заданного этими линиями, вероятность того, что соотношения, используемые при анализе CVP, остаются постоянными, незначительна.

Точка, в которой линия общих поступлений от продажи билетов пересекает линию общих издержек, является точкой, в которой компания не получает прибыли, но и не несет убытков. Это точка безубыточности и она 6000 билетов или 120 000 леев общих поступлений от продажи билетов.

Разница между линией общих поступлений и линией общих издержек при продажах билетов ниже точки безубыточности отражает размер убытков, которые понесет компания при продажах билетов менее 6000 шт. Аналогична и противоположная ситуация, когда продажи билетов оказываются выше точки безубыточности, т.е. расстояние между линиями общих поступлений и общих издержек графически показывает прибыль, получаемую компанией при продаже более 6000 билетов.

4. Анализ «затраты — выход продукции — прибыль» при выпуске нескольких видов продукции

Рассмотрим, каким образом можно адаптировать предыдущий анализ, который использовался для выпуска единственного продукта, для варианта с ассортиментом продукции.

Можно воспользоваться тем же подходом, как и для случая одного продукта, если все постоянные издержки можно непосредственно разнести по обоим видам (т.е. постоянных издержек общего назначения нет), или в варианте, когда анализ будет фокусироваться только на вкладе в общие постоянные издержки, а не на операционной прибыли. При таких допущениях можно применить предыдущий вариант анализа отдельно к каждому продукту последовательно.

Пример 4.

Компания продает два типа картриджей для очистки воды: модель Люкс и стандартную модель. На основе прогнозов об объеме продаж за анализируемый период подготовлена следующая информация.

	Люкс	Стандарт	Всего
Цена продажи	300	200	
Переменные издержки на ед.	150	110	
Валовая выручка (MD) <i>Вклад в прибыль на ед.</i>	150	90	
Плановое количество	1 200	600	
Общие поступления от продаж	360 000	120 000	480 000
Общие издержки	180 000	66 000	246 000
Вклад в прибыль и покрытие постоянных затрат	180 000	54 000	
Постоянные издержки, которых можно избежать	90 000	27 000	117 000
Вклад в прибыль и покрытие общих издержек	90 000	27 000	117 000
Общие постоянные издержки			39 000
Операционная прибыль			78 000

Распределить общие постоянные издержки между отдельными видами продукции, не получится, так как подобное распределение будет произвольным. Общие постоянные издержки нельзя точно распределить по видам продукции, так как их можно избежать только в том случае, если продаваться не будут оба этих продукта. Решением указанной дилеммы становится преобразование показателей объема продаж по отдельным видам продукции в типовые партии такой продукции, выбранные на основе планируемого ассортимента продаж.

Компания планирует продать 1200 ед. модели люкс и 600 ед. стандартной модели картриджей. Сокращение дает вариант 2 к 1. Другими словами, ожидается, что продажа двух единиц модели люкс будет дополняться продажей единицы стандартной модели. На основе этого можно определить в качестве типовой партии набор из двух единиц модели люкс и одной единицы стандартной модели.

	Люкс	Стандарт	Всего
Цена продажи комплекта	600	200	800
Переменные издержки на комплект	300	110	410
Валовая выручка (MD)	300	90	390
Постоянные издержки, которых можно избежать			117000
Общие постоянные издержки			39000
Всего постоянные издержки			156000

$$300x - 150x = 90000$$

$$x = 600$$

$$200x - 110x = 24000$$

$$x = 300$$

$$800x - 410x = 156000 \text{ руб.}$$

$$x(800 - 410) = 156000 \quad 390 = 400$$

Предположим теперь, что объем фактических продаж за анализируемый период составляет 1200 ед., т.е. общее число соответствует точке безубыточности, однако соотношение по отдельным видам продукции составляет 600 ед. по каждой модели. Поэтому фактически соотношение составляет не 2 к 1, как в типовой партии, а 1 к 1.

$$\begin{array}{l} \text{кол. в } \uparrow \\ \text{выгод в } \uparrow \end{array} \begin{array}{l} 600 \\ 150 \end{array} + \begin{array}{l} 600 \\ 90 \end{array}$$

$$90000 + 54000 = 144000 - 156000 = -12000 \text{ (убыток)}$$

$$\text{Если комплект} = 1A + 1C = 1$$

$$\text{Всего в приоб. } 150 + 90 = 240 \quad \frac{156000}{240} = 650 \text{ шт. компл.}$$

В целом, повышение пропорций при продажах с более высокой маржей вклада приводит к снижению точки безубыточности; и наоборот, повышение объема продаж продукции с более низкой маржей вклада эту точку увеличивает.

6. Основные допущения CVP анализа.

При подготовке или использовании информации по анализу CVP необходимо помнить о принятых допущениях, на основании которых эта информация подготовлена. Если эти допущения не учитывать, то можно сделать серьезные ошибки и получить при анализе неправильные выводы.

1. Все затраты можно разделить на переменные и постоянные.
2. Анализ применяется только для одного продукта или постоянного ассортимента продукции.
3. Общие затраты и общие поступления являются линейными функциями объема производства.
4. Анализ проводится в рамках приемлемого диапазона объемов производства.
5. Анализ проводится только в краткосрочном плане.

5. Практическое применение анализа CVP и построение плана продаж.

Задача 1.

Предприятие реализует 4 вида товара: товар 1, товар 2, товар 3 и товар 4. Метод ценообразования «затраты плюс» по принципу надбавки к цене на основе цены реализации. Информация о затратах предприятия в месяц и о товарах представлена в таблице.

молоко маркованны картонный

	Товар 1	Товар 2	Товар 3	Товар 4	Итого
Соотношение объемов реализации в расчете на 1 лей	8	2	4	1	15 шт
Валюта себестоимости	USD	USD	Euro	Euro	
Вклад в прибыль на 1 лей (маржинальный доход)	0,15	0,50	0,20	0,40	
Переменные коммерческие расходы, фиксированные в долях вклада в прибыль (зарплата торговых агентов)					0,10
Переменные коммерческие расходы, фиксированные в валюте (ГСМ), в долях объема реализации на 1 лей реализации					0,03
Валюта затрат					USD
Постоянные административные и коммерческие расходы					280 000

- 1) Рассчитать точку безубыточности в денежном выражении для существующей ситуации.
- 2) Как изменится точка безубыточности, если ожидается рост валюты: USD – на 2% в месяц и Euro – на 1 % в месяц. Цена реализации по договору может быть изменена только через 1 месяц после уведомления об изменении цен и фиксироваться в леях.

1. Расчет точки безубыточности

	Товар 1	Товар 2	Товар 3	Товар 4	Итого
Соотношение объемов реализации в расчете на 1 лей	8	2	4	1	15
Вклад в прибыль на 1 лей	0,15	0,50	0,20	0,40	11,60
Себестоимость реализации	6,80 1,20	1 1	0,8 3,20	0,60 0,40	3,40
Маржинальный доход на товар	1,20	1	3,20	0,40	3,40
Переменные коммерческие расходы, фиксированные в долях вклада в прибыль (зарплата торговых агентов)	0,12	0,10	0,08	0,04	0,34
Переменные коммерческие расходы, (ГСМ) <i>0,03</i>	0,24	0,06	0,12	0,03	0,45
Общий маржинальный доход на покрытие постоянных затрат	0,84	0,84	0,60	0,33	2,61
Постоянные административные и коммерческие расходы					280 000

Точка безубыточности для одного комплекта:

$$\frac{280.000}{2,61} \approx 107.280$$

Минимальная реализация для достижения безубыточности в период отсутствия роста валюты:

	Товар 1	Товар 2	Товар 3	Товар 4	Итого
Минимальный объем реализации товаров в леях	858240	214500	429120	107280	1609140

2. Расчет точки безубыточности при наличии роста валюты.

	Товар 1	Товар 2	Товар 3	Товар 4	Итого
Соотношение объемов реализации в расчете на 1 лей	8	2	4	1	15
Вклад в прибыль на 1 лей	0,15	0,50	0,20	0,40	
Себестоимость реализации без учета роста валюты					
Валюта себестоимости	USD	USD	Euro	Euro	
Повышающий коэффициент					
Себестоимость реализации с учетом роста валюты					
Маржинальный доход на товар					
Переменные коммерческие расходы, фиксированные в долях вклада в прибыль (зарплата торговых агентов)					
Переменные коммерческие расходы, (ГСМ) без учета роста валюты					
Повышающий коэффициент					
Переменные коммерческие расходы, (ГСМ) с учетом роста валюты					
Общий маржинальный доход на покрытие постоянных затрат					
Постоянные административные и коммерческие расходы					280 000

Точка безубыточности для одного комплекта:

$$280\ 000 / 2,4309 = 115\ 184 \text{ комплектов.}$$

Минимальная реализация для достижения безубыточности в период отсутствия роста валюты:

	Товар 1	Товар 2	Товар 3	Товар 4	Итого
Минимальный объем реализации товаров в леях					

8. Анализ исполнения плана продаж.

Когда компания реализует несколько разных видов продукции общее отклонение фактических данных от плановых будет означать только то, что компания недополучит (или получит сверх планируемого) какое-то количество прибыли и какое-то количество денежных средств.

Такой информации недостаточно для проведения развернутого анализа исполнения бюджета продаж. Необходимо проанализировать его не только на предмет общего отклонения, но и какие факторы повлияли на исполнение плана. Наиболее значительная характеристика отклонений по реализации рассчитывается в показателях вклада в прибыль или в валовой прибыли. Полученные отклонения разбивают по трем составляющим:

- отклонения по ассортименту реализации, когда в фактическом ассортименте реализованной продукции находят плановые пропорции. Отклонения рассчитывают умножением планового вклада в прибыль (маржи реализации) на разницу фактического количества и фактического количества в плановых пропорциях.
- отклонения по объему реализации, когда плановый вклад в прибыль умножают на разницу планового объема реализации и фактического объема в плановых пропорциях.
- отклонения по марже реализации находят умножением фактического количества реализованной продукции на разницу фактической и плановой маржи реализации.

Задача 2.

Фирма реализует 3 вида товара – товар 1, товар 2 и товар 3. Бюджет продаж и его фактическое исполнение приведены в таблице:

	План			Факт		
	К-во	Цена реализации	% ТН	К-во	Цена реализации	% ТН
Товар 1	4000	80	10	1000	90	9
Товар 2	6000	20	15	8000	18	14
Товар 3	10000	30	5	13000	33	7

Расчет общего отклонения:

План.

	К-во	Цена	% ТН	Вклад в прибыль на ед.	Общий вклад в прибыль
Товар 1	4000	80	10	8 (80×10%)	32 000
Товар 2	6000	20	15	3 (20×15%)	18 000
Товар 3	10000	30	5	1,50 (30×5%)	15 000
					65 000

Факт.

	К-во	Цена	% ТН	Вклад в прибыль на ед.	Общий вклад в прибыль
Товар 1	1000	90	9	8,10	8100
Товар 2	8000	18	14	2,52	20160
Товар 3	13000	33	7	2,31 (33×7%)	30030
					58290

6700 (неисп.)

Составляющие общего отклонения:

1. Отклонение по ассортименту реализации.

Шаг 1. Находим долю каждого товара в плановом ассортименте

	К-во	Доля
Товар 1	4000	20% 0,2
Товар 2	6000	30% 0,3
Товар 3	10000	50% 0,5
	20000	1

Шаг 2. Находим плановую долю в фактическом ассортименте

	Плановое к-во	Доля	Плановая доля в фактическом ассортименте
Товар 1	4000	0,2	4400
Товар 2	6000	0,3	6600
Товар 3	10000	0,5	11000
	20000	1	22000

Шаг 3. Находим отклонение по ассортименту

	Плановая доля в фактическом ассортименте	Фактическое к-во	Разница	Вклад в прибыль плановая	Отклонение
Товар 1	4400	1000	-3400	8	-27200
Товар 2	6600	8000	1400	3	4200
Товар 3	11000	13000	2000	1,5	3000
	22000	22000			-20000 (12)

2. Отклонение по объему реализации (по количеству)

	К-во план	Плановая доля в фактическом ассортименте	Разница	Вклад в прибыль на ед.	Отклонение
Товар 1	4000	4400	400	8	3200
Товар 2	6000	6600	600	3	1800
Товар 3	10000	11000	1000	1,5	1500
	20000	22000	2000		6500 (61)

3. Отклонение по марже реализации.

	Факт	Вклад в прибыль план	Вклад в прибыль факт	Разница	Отклонение
Товар 1	1000	8	8,1	0,1	100
Товар 2	8000	3	2,52	-0,48	-3840
Товар 3	13000	1,5	2,31	0,81	10530
	22000				6790 (61)

4. Общее отклонение $-20000 + 6500 + 6790 = -6710$

Теперь, когда мы имеем все составляющие отклонения по реализации, можно проводить анализ и констатировать, что недополученная фирмой прибыль и денежные средства связаны нарушением реализации планового ассортимента продукции.

Причины могут быть следующие:

- Маркетинговые ошибки спроса и ценообразования
- Сбои со снабжением товарами в заказанном ассортименте
- Недостаточная работа менеджерского состава
- И пр.

Особенности бухгалтерского учета услуг.

1. Признание дохода при оказании услуг.

Доходы – увеличение экономической выгоды, отраженной в течении отчетного периода в виде поступлений активов или увеличения их стоимости, или уменьшения обязательств, приводящих к увеличению собственного капитала, за исключением увеличений капитала, связанных со взносами собственников. – стандарт

Доходы от оказания услуг признаются в случае одновременного выполнения следующих условий:

- 1) величина доходов может быть надежно измерена;
- 2) существует вероятность того, что экономические выгоды, относящиеся к сделке, будут получены субъектом;
- 3) стадия завершенности сделки на отчетную дату может быть надежно измерена;
- 4) затраты, возникшие при выполнении сделки и затраты на ее завершение, могут быть надежно измерены.

Следовательно, при оказании услуг особое место занимают договорные отношения.

Оценка доходов от оказания услуг осуществляется, как правило, в размере их стоимости, установленной сторонами договора и документально подтвержденной. Оценка таких доходов может быть надежной только в случае, когда субъект договорился с другими сторонами, участвующими в сделке о следующих условиях:

- 1) права каждой из сторон, которые имеют юридическую силу и относятся к оказанию и получению услуг;
- 2) предполагаемая компенсация;
- 3) методы и условия оплаты.

Признание доходов от оказания услуг осуществляется согласно одному из следующих методов:

- 1) метод полного предоставления услуг; *когда*
- 2) метод процентного выполнения.

Метод полного предоставления услуг рекомендуется в случае, когда срок оказания услуг не превышает один отчетный период. При использовании данного метода доходы от оказания услуг признаются и учитываются после завершения сделки.

Метод процентного выполнения применяется в случаях, когда услуги согласно одного и того же договора оказываются в течение нескольких отчетных периодов. При таком методе доходы признаются по отдельным стадиям сделки, в зависимости от процента их выполнения, то есть в тех отчетных периодах, в которых имело место фактическое оказание услуг. Признание доходов на основании метода процентного выполнения разрешается при одновременном соблюдении следующих условий:

- 1) момент окончания сделки или отдельной ее стадии может быть определен с высоким уровнем уверенности на отчетную дату;
- 2) расходы, понесенные при осуществлении сделки и ожидаемые для ее завершения, могут быть надежно определены.

В случае применения метода процентного выполнения, сумма доходов может быть определена на основании одного из следующих способов:

- 1) фактического объема оказанных услуг;
- 2) доли фактического объема оказанных услуг в общем объеме услуг, предусмотренных договором;
- 3) доли понесенных расходов на установленную дату в общих расходах, предусмотренных договором.

Пример 1.

В июне 2015 года субъект заключил договор на оказание консультационных услуг на общую стоимость 81 000 леев сроком на три года. Стоимость договора рассчитана, исходя из 5 часов среднего количества консультаций в месяц и средней стоимости оплаты услуг – 500 леев за час. В 2015 году были оказаны консультационные услуги в объеме 32 часа, что зафиксировано в акте выполненных работ. – *Далее фактич. объем*

Услуги = производство

Дт 221.1 Кт 611.3

Т.к. НДС - период месяц ⇒ акти вво работ учет помесячно

Пример 2.

В ноябре 2015 года субъект заключил договор на установку оборудования и его обслуживание в течение 3 лет на общую стоимость 324 000 леев. В договоре прописаны этапы и процентовка работ. До конца 2015 года были завершены работы по установке и заливке бетоном станины, что согласно процентовке составляет 18% от общего объема работ, предусмотренных в договоре.

$$324.000 \times 18\% = 58320 - \text{второй метод}$$

Пример 3.

В апреле 2015 года субъект заключил договор по обслуживанию проданных товаров на 4 года стоимостью 192 000 леев. Общая сумма расходов согласно договору составляет 164 000 леев. В 2015 году субъект осуществил расходы в сумме 38 000 леев.

$$38000 : 164000 = 23,17\%$$

$$192000 \times 23,17\% = 44486,40 - \text{доходы}$$

3-й метод

Если услуги оказываются неопределенным количеством операций в течение установленного периода времени, которые не могут быть распределены по стадиям, доходы признаются на основе прямолинейного метода или другой основы, установленной в учетных политиках субъекта.

Пример 4.

В мае 2015 года субъект заключил договор на обслуживание и ремонт компьютеров в течение двух лет. Общая стоимость услуг, предусмотренных в договоре, составляет 240600 леев. Услуги оказываются равномерно в течение периода, установленного в договоре. Согласно учетным политикам доходы распределяются согласно прямолинейному методу.

$$240600 : 24 \times 8 = 8200 - \text{доходы в 2015 г.}$$

Если результат сделки по оказанию услуг не может быть определен с большой степенью достоверности, доход признается только в размере понесенных расходов, которые были или предположительно будут возмещены получателями услуг.

Пример 5.

В январе 2015 года адвокатское бюро заключило с фирмой договор по защите его интересов в судебном процессе. Согласно договорным условиям, в случае если процесс будет выигран, стоимость услуг составит 48 300 леев, в противном случае субъект возместит адвокатскому бюро только фактически понесенные расходы в пределах, предусмотренных договором – 35 200 леев. В мае 2016 года фирма проиграл судебный процесс.

Метод фактич. затрат.

В случае, когда результат сделки не может быть определен с достаточной степенью достоверности и существует вероятность того, что понесенные затраты не будут возмещены, доход не признается, а затраты, относящиеся к сделке, отражаются как текущие расходы.

Принцип осмотрительности.

понятие "доход" в НК не прописан

(Ст.45 Налогового Кодекса)

Метод процента выполнения

- (1) Доход, вычеты, зачеты и другие операции, связанные с долгосрочным договором (соглашением), учитываются по методу процента выполнения. *контракт > цель*
- (2) Для целей настоящего раздела долгосрочный договор (соглашение) – это любое соглашение о производстве, строительстве, установке или монтаже, заключенное на срок не менее 24 месяцев.
- (3) Все доходы и расходы учитываются в установленном Правительством порядке (ПП 77 от 30.01.2008) в налоговом году, который охватывается сроком действия долговременного договора (соглашения), на основе определения процента выполнения предусмотренных договором (соглашением) работ в течение данного года. Декларации о подоходном налоге за соответствующий год, за исключением года, в котором прекращается действие договора (соглашения), заполняются с использованием метода процента выполнения.
- (4) По завершении выполнения договора (соглашения) с целью определения правильности процентных выплат (пени, процентов) распределение налога по налоговым годам в соответствии с методом процента выполнения пересчитывается с учетом фактических показателей. Процентные выплаты за обнаруженные в результате такого пересчета недоплаты или переплаты налога за какой-либо год определяются в соответствии с настоящим кодексом и подлежат уплате в срок, предусмотренный для представления декларации о подоходном налоге за год, в котором завершено выполнение договора (соглашения). Данное положение применяется в отношении всех долгосрочных договоров (соглашений) при представлении декларации о подоходном налоге за год, в котором завершено выполнение договора (соглашения), но не ранее.

Постановление Правительства 77 от 30.01.2008

П. 41. Устанавливаются 3 следующих метода учета:

- кассовый метод;
- метод начислений;
- метод определения процента выполнения.

П. 44. Доход признается заработанным в случае, если продукция реализована, работы произведены, услуги оказаны и т.д., то есть действия, связанные с получением дохода, были осуществлены.

П. 46. Метод определения процента выполнения используется для учета дохода, вычетов, зачетов и других операций, связанных с долгосрочным договором (соглашением). Долгосрочный договор (соглашение) - это любое соглашение о производстве, строительстве, установке или монтаже, заключенное не менее чем на 24 месяца.

П. 47. Учет всех доходов и расходов осуществляется согласно национальным стандартам бухгалтерского учета или Международным стандартам финансовой отчетности в налоговом году, который охватывается сроком действия долговременного договора (соглашения), на основе определения процента выполнения предусмотренных договором (соглашением) работ в течение данного года. Налоговые декларации за соответствующий год, за исключением года, в котором прекращается действие договора (соглашения), заполняются с использованием метода определения процента выполнения.

П. 48. Процент выполнения работ отражает часть выполненного подряда на конец налогового года и определяется как отношение суммы расходов, фактически понесенных в связи с реализацией договора на конец налогового года, к общей сумме расходов, предусмотренных в смете.

П. 49. Валовой доход, исчисленный от процента выполнения работ в налоговом году, определяется по следующей формуле:

$СДн. = (Пв. \times Сд.) - СДп.$, где:

СДн. - сумма валового дохода, определенная в соответствии с методом определения процента выполнения в налоговом году;

Пв. - процент выполнения, %;

Сд. - общая стоимость договора;

СДп. - сумма дохода, отраженного в предыдущих налоговых периодах согласно методу определения процента выполнения.

П. 50. По завершении выполнения договора (соглашения) распределение налога по налоговым годам в соответствии с методом определения процента выполнения пересчитывается с учетом фактических показателей.

Данное положение применяется в отношении всех долгосрочных договоров (соглашений) при представлении налоговой декларации за год завершения выполнения договора (соглашения), но не ранее.

Пример 5.

Предположим, что строительная компания заключила контракт, вступающий в силу в июле 2015 года, на строительство моста стоимостью 4 500 000\$. Сдача моста намечается на октябрь 2017 года, с расчетными затратами 4 000 000\$. Приведенные ниже данные относятся к периоду строительства (обратите внимание, что к концу 2016 года общие расчетные затраты увеличились с 4 000 000\$ до 4 050 000\$):

	2015	2016	2017
Затраты на определенную дату	1 000 000	2 916 000	4 050 000
Расчетные затраты на завершение строительства	3 000 000	1 134 000	-
Промежуточные счета выставленные течение года	900 000	2 400 000	1 200 000
Денежные средства, полученные в течение года	750 000	1 750 000	2 000 000

пересчитанным методом

Требуется:

Найти процент выполнения. Дать журнальные записи.

	2015	2016	2017
Цена контр.	4500.000	4500.000	4500.000
Цена замп.	1000.000	2916.000	4050.000
Замп ^{на} завершение	3000.000	1134.000	0
Общие затрат	4000.000	4050.000	4050.000
% выполн.	25%	72%	100%
Общепризнанный доход	1.125.000	3240.000	4500.000
Доход, призн. ранее	0	1.125.000	3240.000
Доход текущего года	1.125.000	2.115.000	1.260.000
Общая предполагаемая валовая прибыль	500.000	450.000	450.000
Валов. прибыль признанная	125.000	324.000	450.000
Ранее признанная ВП	0	125.000	324.000
ВП текущего года	125.000	199.000	126.000
Признанный доход	1.125.000	2.115.000	1.260.000
Выставленные счета	900.000	2.400.000	1.200.000
Счета к-т. надо выставить	2.250.000	-	-
Изменили выставл. счета (авансом)	750.000	60.000	-
Переменено	150.000	1.750.000	2.000.000
Задолженность	150.000	800.000	0

823. Незавершённые строительные

2015	Кт	З
823 Незав. стр. в о	211, 531, 533, 544	1.000.000
823 нез. стр. в о	611, 5	125.000 БП
711, 5	611, 5	1.000.000
221, 3	823, введ. смете	900.000
242	контр. счёт 221, 3	750.000
232, 3 Прогноз преемств. работ. зед. ст	823	225.000

В конце года для закрытия баланса (на сентябрь)

2016	Кт	
823 Незав. стр. в о	211, 531, 533, 544	1.916.000
221	823 введ. смете	2.400.000
823 Незав. стр. в о	611, 5	198.000 БП
711, 5	611, 5	1.916.000
242	221	1.750.000
823 введ. смете	541, 4 Прогноз преемств. работ. зед. ст	60.000 - в конце года не списаны

2017	Кт	
823 нез. стр. в о	211, 531, 533	1.134.000
823 нез. стр. в о	611, 5	126.000 БП
711, 5	611, 5	1.134.000
221	823 введ. смете	1.200.000
242	221	2.000.000

823 введ. смете	823 Незав. стр. в о	4.500.000
закрытие контракта		
100.000	Нез. стр. 823	900.000
125.000	введ. смете	2.400.000
1.916.000		1.200.000
198.000		
1.134.000		
126.000		
4.500.000		4.500.000

5

2. Построение учета по услугам операционного лизинга.

Задача 6.

Фирма занимается предоставлением услуг по сдаче в операционный лизинг офисных помещений с ежемесячной оплатой. Для сдачи в лизинг предназначены помещения 2 и 3 этажей трехэтажного здания. Общая полезная площадь предназначенных для сдачи в аренду помещений составляет 500 м². Первоначальная стоимость здания 3 600 000 леев. Срок службы установлен в 30 лет. Остаточная стоимость не установлена. Метод начисления амортизации – прямолинейный. Дополнительно, фирма оказывает услуги охраны и уборки помещений, стоимость которых включена в арендную плату. Оплата электроэнергии и телефонных переговоров являются рефактурируемыми затратами, все остальные коммунальные услуги покрываются арендной платой. Арендная плата установлена в долларах США. Налоговые накладные выписываются в первый рабочий день месяца по курсу Нацбанка на день выписки. Оплата осуществляется до 15 числа текущего месяца по курсу Нацбанка на день оплаты. В настоящее время 50% площадей, предназначенных для сдачи в лизинг, фактически заняты лизингополучателями. Фирма ведет активный поиск клиентов, заинтересованных в аренде офисных помещений.

За октябрь 2016 произведены следующие операции:

1. Выставлены счета арендаторам на сумму 3 500\$. Курс нацбанка на 1.10.16 составляет 1\$ = 20,0215 леев.
2. Начислена зарплата уборщицы 2 700 леев.
3. Потрачено моющих средств на сумму 900 леев.
4. Получена НН от фирмы, осуществляющей охрану здания 720 леев (в т.ч. НДС).
5. Получена НН за электроэнергию в размере 5880 леев (в т.ч. НДС), из них использовано арендаторами 3 900 леев.
6. За телефонные переговоры расходы составили 630 леев (в т.ч. НДС), из них переговоры арендаторов - 180 леев.
7. Счет за воду составил 930 леев (в т.ч. НДС).
8. Оплата счетов за аренду произведена 12 октября 2016 года. Курс нацбанка на 12.10.16 составляет 1\$ = 19,9783 леев.
9. Норматив – сдача в лизинг 80% площадей, предназначенных для сдачи в лизинг.

Необходимо:

Дать бухгалтерские записи, связанные с перечисленными операциями.

Произвести распределение расходов.

Определить себестоимость услуг.

Договор лизинга – договор, согласно которому лизингодатель уступает лизингополучателю право на использование актива в течение согласованного периода времени в обмен на платеж или ряд платежей. В целях настоящего стандарта понятие лизинга включает также аренду, имущественный наем.

Договор финансового лизинга – договор лизинга, согласно которому преобладающая часть рисков и выгод от владения активом, переданным в лизинг, переходит от лизингодателя к лизингополучателю.

Договор операционного лизинга – любой договор лизинга, отличный от договора финансового лизинга.

Условная лизинговая плата – часть лизинговых платежей, которая не фиксируется в договоре лизинга в определенной стоимостной величине, а устанавливается на основе других показателей (например, в процентах от объема продаж).

*порядок существования определенных статусов
неизвестности*

Договор финансового лизинга предусматривает соблюдение, как минимум, одного из следующих условий:

- 1) по окончании срока лизинга право собственности на переданный в лизинг актив переходит к лизингополучателю;
- 2) срок договора лизинга составляет, по меньшей мере, 75% срока экономической службы переданного в лизинг актива;
- 3) сумма минимальных лизинговых платежей составляет, по меньшей мере, 90% от справедливой стоимости переданного в лизинг актива.

Если договор лизинга не содержит ни одного из условий, указанных в п. 8 настоящего стандарта, договор лизинга считается операционным.

2.1. Инвестиционная недвижимость или основное средство?

Инвестиционная недвижимость включает недвижимую собственность, находящуюся во владении субъекта:

- 2) для прироста стоимости;
- 3) для передачи в операционный лизинг;
- 4) по договору финансового лизинга и переданную в операционный лизинг;

5) для дальнейшего использования, в пока неопределённом порядке.

В случае, когда недвижимая собственность состоит из двух частей – одна, предназначена для передачи в операционный лизинг или для прироста её стоимости, а другая для производства ценностей, оказания услуг или для административных целей, классификация осуществляется следующим образом:

- 1) если каждая из этих частей может быть продана или передана в финансовый лизинг, субъект учитывает каждую составную часть отдельно – как инвестиционную недвижимость и как недвижимую собственность, используемую владельцем;
- 2) если каждая из этих частей не может быть продана по отдельности, тогда недвижимая собственность считается инвестиционной недвижимостью в том случае, когда лишь незначительная часть этого объекта предназначена для использования в производстве, для поставки товаров, оказания услуг, либо для административных целей.

Порог существенности для разграничения инвестиционной недвижимости от недвижимой собственности, используемой владельцем, устанавливается в учетных политиках субъекта.

Основные средства – долгосрочные материальные активы, переданные в эксплуатацию, стоимость единицы которых превышает стоимостный предел, предусмотренный налоговым законодательством, или порог существенности, установленный субъектом в учетных политиках.

В соответствии с НК, основные средства:

- используемая в предпринимательской деятельности
- материальная собственность,
- отраженная в бухгалтерском балансе налогоплательщика в соответствии с законодательством,
- стоимость которой предположительно уменьшается по мере физического и морального износа
- время службы которой превышает один год
- стоимость которой превышает 6000 леев.

Фирма устанавливает порог а размере 20%

Дт	Кт	Сумма	
231.1	611.6	58396.04	$3500 \times 20,0215 / 1,2 = 58396,04$
231.4	534.4	11679,21	ИРС
824/824	531	2700	з/п уборщицы
824/821	533	742,50	Согл. платёжи 23 + 4,5%
824/821	213/211	900	Можно ср. в
824/821	544/521	600	Услуги охранной фирмы
534.4	544	120	ИРС
713	521	1650	Эл. энергии ИАИ
836	521	3250	Рефакт. эл. энергии
534.4	521	980	ИРС
713	544	375	Тел. переговоры ИАИ
836	544	150	180 : 1,2
534.4	544	105	ИРС по переговорам

824	521	775	вода (не тарифицируемая)
534.4	521	155	
231	836	3400	
534	231	-680	ИДС по рефактур. поставкам
242	231	69924,05	по курсу на рубль 981074 $3500 \times (20,0215 - 19,3783) / 2$
722	231	126	
см. 89 ИХ	534.4	231	-25,20 корректировка рещения проект
	824	124	10.000 ИДС

Суммовые разницы возникают только тогда, когда в договоре описано: оплата по курсу

Распределение 1. Между административными расходами и себестоимостью услуг. База = метры 1:3

Переменная - 900 - машины } 1675
775 - вода }

Постоян. затрат: $2700 + 742,50 + 600 + 10.000 = 14042,50$

Дт	Кт	Сумма	
713.8	824	558,33	1/3 от хоз. услуг $1/3 \times 1675$
713.1	824	1147,5	1/3 з/пн уборки
713.5	824	824	1/3 охраны
713.2	824	3333,33	ИДС 1/3

Распределение 2. Между себестоимостью услуг и расходами периода.

Пер. ПНР - 1116,67 - полностью распр.

Пост ПНР - $9361,67 \times 0,625$ - с/с = 5851,61

с/с = 250 и Корректив: 400

$$\frac{250}{400} = 0,625$$

Дт	Кт	Сумма	
714.7	824	3510,67	9375
711.6	824	6967,77	0,625 Пост ПНР + Пер. ПНР

Себестоимость 1 м² =

3. Построение учета по услугам грузового автотранспорта.

Задача 2.

Фирма занимается предоставлением услуг грузового автотранспорта. Фирма владеет одним грузовым автомобилем с рефрижератором. Переоцененная стоимость 760 000 леев. Остаточная стоимость определена в размере 10 000 леев. Производственный ресурс 240 000 км. Амортизация начисляется производственным методом. Доходы по оказанным услугам признаются по методу полного предоставления услуг.

За октябрь 2016 года зарегистрированы следующие операции:

Зарплата водителя 6 000 леев.

Текущий плановый ремонт автомобиля 8 400 леев (в т.ч. НДС).

МБП на содержание автомобиля 600 леев.

Страховка годовая и разрешительные документы 26 400 леев.

Нормальная мощность исчисляется в днях загрузки автомобиля и составляет 16 дней в месяц.

Заказ 1 начат и закончен в текущем месяце.

Срок оказания услуги 8 дней.

Пройдено 3 000 км.

Командировочные в пределах лимита 8 800 леев.

Командировочные сверх лимита 600 леев (проживание).

Солярка в пределах сезонного норматива 12 000 леев.

Солярка сверх сезонного норматива 900 леев.

Стоимость услуги 2 400\$. Курс нацбанка на день выписки накладной 20,0324.

Заказ 2 начат и закончен в текущем месяце.

Срок оказания услуги 6 дней.

Пройдено 1 200 км.

Простой в связи с поломкой автомобиля 1 сутки.

Командировочные в пределах лимита 2 200 леев.

Командировочные за 1 день простоя 440 леев

Солярка в пределах сезонного норматива 4 500 леев.

Стоимость услуги по договору 1 300\$.

Штрафные санкции в связи с задержкой груза 100\$.

Курс нацбанка на дату выписки накладной 19,9798

Заказ 3 начат в текущем месяце и будет закончен в следующем.

Срок оказания услуги 5 дней, в т.ч. в текущем месяце 2 дня.

Выданы командировочные авансом 3 000 леев.

Заправлена солярка 1 600 леев.

Стоимость услуги по договору 1 700\$.

Курс нацбанка на конец месяца 20,1101

Необходимо:

Дать бухгалтерские записи, связанные с перечисленными операциями.

Произвести распределение расходов.

Определить себестоимость услуг.

Дт	Кт	Сумма	
821	531	6000	✓
821	533	1650	✓
821	544	7000	✓
534	544	1400	✓

постепенные ПИР

	821	261	2200	
	821	213	600	
Заказ 1	811	532	8800	Команд в пред N
	811	532	600	Команд сверх лимита
	811	211	12000	Сол лимита
	811	211	900	Сверх N сол лимита
	713	534	180	ИРС
	811	124	9375	
	221	611	48077,76	2400 x 20, ... по дате акта
Заказ 2	811	532	2200	
	714	532	440	Простой в связи с поломкой
	811	211	4500	Сол N
	714	544	1997,98	Штраф по хоз. договору за опоздание
	811	124	3750	амортиз
	221	611	25973,74	1300 x 19,9798
Заказ 3	226	241	3000	
	211 по	211	1000	

$$\frac{16}{16} = 37,5 \text{ млн в день}$$

$$\frac{16850}{16} = 1053,125 \text{ x в день}$$

Затраты	Заказы		
	1	2	3
Дни исполнения заказа	8	6	2
Командировочные в пределах лимита	8800	2200	-
Командировочные сверх лимита	600		
Командировочные за простой	-	-	-

Солярка в пределах лимита	12000	4500	—	
Солярка сверх лимита	800	—	—	
Амортизация	9375	3750	—	
Переменные ПНР (дни * норматив) МБП	300	225	75	- 600
Постоянные ПНР (дни * норматив)	8425	6318,75	2106-25	
Итого затраты на заказ	40400	16973,75	2181,75	
Стоимость 1 дня для определения устранимого простоя $16973,75 : 6 \times 1$		2832,29		
Себестоимость исполненных заказов	40400	14161,46		
Себестоимость незавершенных услуг			2181,25	

Дт	Кт	Сумма	
811	821	600	перем ПНР
811	821	16850	пост ПНР
714,7	811	2832,29	стали. простоя
713	534	566,46	ИРС на брак (простой 1 дня)
711	811	40400	заказ № 1
711	811	14161,46	заказ № 2
215	811	2181,25	

В конце года при заполнении VEN12 необходимо:

- 1) Откор сверхнормат. компетенр. стр. 0302
- 2) 03011 и 03012 - ремонт и уход
- 3) 03031 корсет. брак $440 + 2832,29 + 566,46$ (ИРС)
- 4) 03046 - сверхнормативная солярка + ИРС

**Учет курсовых валютных разниц в связи с принятием в связи с принятием Закона №
138 от 17.06.2016.**

Новая редакция части (3) статьи 21:

«(3) При осуществлении операций в иностранной валюте:

- 1) При исчислении облагаемого дохода валовой доход и другие поступления, а также понесенные затраты в иностранной валюте пересчитываются в национальную валюту по официальному курсу молдавского лея, действовавшему на день совершения операции.
- 2) Любой долг – как налогоплательщика, так и налогоплательщику, – сумма которого выражена в иностранной валюте, пересчитывается по официальному курсу молдавского лея, установленному на последний день налогового года.
- 2¹) Если операция осуществляется в иностранной валюте, к которой Национальный банк Молдовы не котирует молдавский лей, то конверсия валюты проводится в два этапа. Вначале иностранная валюта переводится в другую иностранную валюту, к которой Национальный банк Молдовы котирует молдавский лей. Для этого используется прямое курсовое соотношение этих иностранных валют. Полученная таким образом сумма в другой иностранной валюте пересчитывается в национальную валюту по официальному курсу молдавского лея.
- 3) Любые доход или утрата в результате пересчета долга в соответствии с пунктом 2) рассматриваются как доход, полученный, или утрата, образовавшаяся в последний день налогового года.
- 3¹) **Датой сделки считается дата отражения по выписке со счета в банке, а в других случаях – дата, указанная в первичном документе.** При отгрузке товаров датой сделки считается, согласно **правилам ИНКОТЕРМС**, дата, указанная в сопроводительных документах поставщика, которая должна совпадать с датой передачи товаров хозяйствующему субъекту–перевозчику или дата получения представителем покупателя, независимо от периода, в котором она была отражена в бухгалтерском учете договаривающихся сторон. Момент передачи товаров хозяйствующему субъекту–перевозчику считается переходом их в собственность покупателя и датой совершения сделки.
- 3²) Если за время, прошедшее с даты совершения сделки до даты расчета по возникшей задолженности, официальный курс молдавского лея изменился, возникает курсовая валютная разница. Если выплата суммы производится в том же периоде налогового года, в котором совершена сделка, курсовая валютная разница между суммой, первоначально отраженной в бухгалтерском учете, и суммой расчета представляет собой прибыль или убыток текущего года.
- 3³) В случае, если расчеты по образовавшейся задолженности не производятся в том же периоде налогового года, в котором была совершена сделка, она переоценивается налогоплательщиком по официальному курсу молдавского лея на последний день налогового года, за который представляется налоговая декларация, а возникшая валютная разница рассматривается как прибыль или убыток того же налогового года. Независимо от возможных колебаний официального курса молдавского лея в будущем, для отражения финансового положения налогоплательщика на дату составления баланса счета в иностранной валюте отражаются в эквивалентных суммах в национальной валюте по официальному курсу молдавского лея к иностранной валюте, действующему на соответствующий день. В результате этого разница между суммой, указанной в бухгалтерской отчетности, и суммой, в которой сделка отражена в бухгалтерском учете в течение этого периода или в которой она была отражена в предыдущем налоговом году, рассматривается как прибыль или убыток.

Инкотермс (International commerce terms) – товарный знак Международной торговой палаты. Это свод правил с терминами, применяющийся в национальной и международной торговле.

Инкотермс 2010 (Incoterms 2010) – сборник общепризнанных международных правил, которые используют для обозначения правительственные органы, юридические компании и коммерсанты во всем мире. Сфера действия терминов из сборника Инкотермс 2010 касается прав и обязанностей всех задействованных сторон, заключающих договоры купли-продажи. Новые правила с поправками начали действовать 1 января 2011 года.

Правила толкования

Термины, которые входят в состав правил Инкотермс, обозначены трехбуквенными аббревиатурами, где первая буква указывает на момент и место перехода обязательств от продавца к покупателю:

- E — обязательства переходят к получателю в момент отправки и в месте отправки груза;
- F — точка перехода обязательств – терминал отправки груза, но только в том случае, если основная часть поставки не оплачена;

- С — оплата основной части перевозки осуществляется в полной мере, а обязательства переходят в тот момент, когда груз поступит в терминалы прибытия;
- D — так называемая «полноценная доставка» с переходом обязательств в момент, когда покупатель принимает товар.

Основные 11 терминов Инкотермс 2010 распределили на 2 группы:

Правила, которые касаются любого вида или нескольких видов транспорта:

- 1) **EXW Ex Works / Франко завод** "Ex Works / Франко завод" обязывает продавца осуществлять поставку в тот момент, когда он предоставляет товар в распоряжение покупателя в своих помещениях – на складе, на предприятии или в другом согласованном месте. Продавец не обязан предоставлять погрузку и выполнять другие формальности, связанные с вывозом товара.
- 2) **FCA Free Carrier / Франко перевозчик** "Free Carrier / Франко перевозчик" расшифровывается как передача товара продавцом перевозчику или другому лицу, которого номинировал покупатель. Передача происходит в помещениях продавца или в другом ранее оговоренном месте. В таком случае стороны должны четко согласовать место поставки, так как в этом пункте все риски переходят на покупателя.
- 3) **CPT Carriage Paidto / Перевозка оплачена до** "Carriage Paidto / Перевозка оплачена до" – это передача груза продавцом перевозчику или номинированному лицу продавцом, которая осуществляется в согласованном сторонами месте. При этом продавец должен оформить договор перевозки и взять на себя ответственность за расходы, которые связаны с доставкой товара до согласованного места.
- 4) **CIP CarriageandInsurance Paidto / Перевозка и страхование оплачены до** "CarriageandInsurance Paidto / Перевозка и страхование оплачены до" - термин, который обязывает продавца передать товар перевозчику или другому лицу, которого номинировал продавец, в оговоренном сторонами месте. Кроме этого поставщик должен заключить договор перевозки и взять на себя все расходы во время перевозки. Они потребуются для доставки груза в место назначения. Помимо этого продавец должен оформить договор страхования, который покрывает все риски, связанные с утратой или повреждениями товара во время транспортировки.
- 5) **DAT Delivered at Terminal / Поставка на терминале** "Delivered at Terminal / Поставка на терминале" устанавливает, что продавец должен осуществить поставку только тогда, когда товар, который разгрузили с прибывшего ТС, предоставлен покупателю в согласованном сторонами терминале поименованного порта. Данный термин обозначает любое место: авиа-, железнодорожный или автомобильный терминал, контейнерный двор, склад или причал. За доставку и разгрузку товара в терминале отвечает продавец.
- 6) **DAP Delivered at Place / Поставка в месте назначения** "Delivered at Place / Поставка в месте назначения" обозначает, что продавец должен осуществить поставку тогда, когда товар на ТС доставили до покупателя в заранее оговоренное сторонами место. Риски, которые связаны с транспортировкой груза, лежат на продавце.
- 7) **DDP Delivered Duty Paid / Поставка с оплатой пошлин** "Delivered Duty Paid / Поставка с оплатой пошлин" – это поставка, которую осуществляет продавец, когда груз, очищенный от таможенных пошлин, необходимых для импорта, на ТС предоставлен покупателю. За риски и расходы, связанные с транспортировкой товара до места назначения, обязан нести ответственность продавец. Он должен выполнить формальности на таможне, возникающие во время вывоза и ввоза товара, и уплатить необходимые сборы.

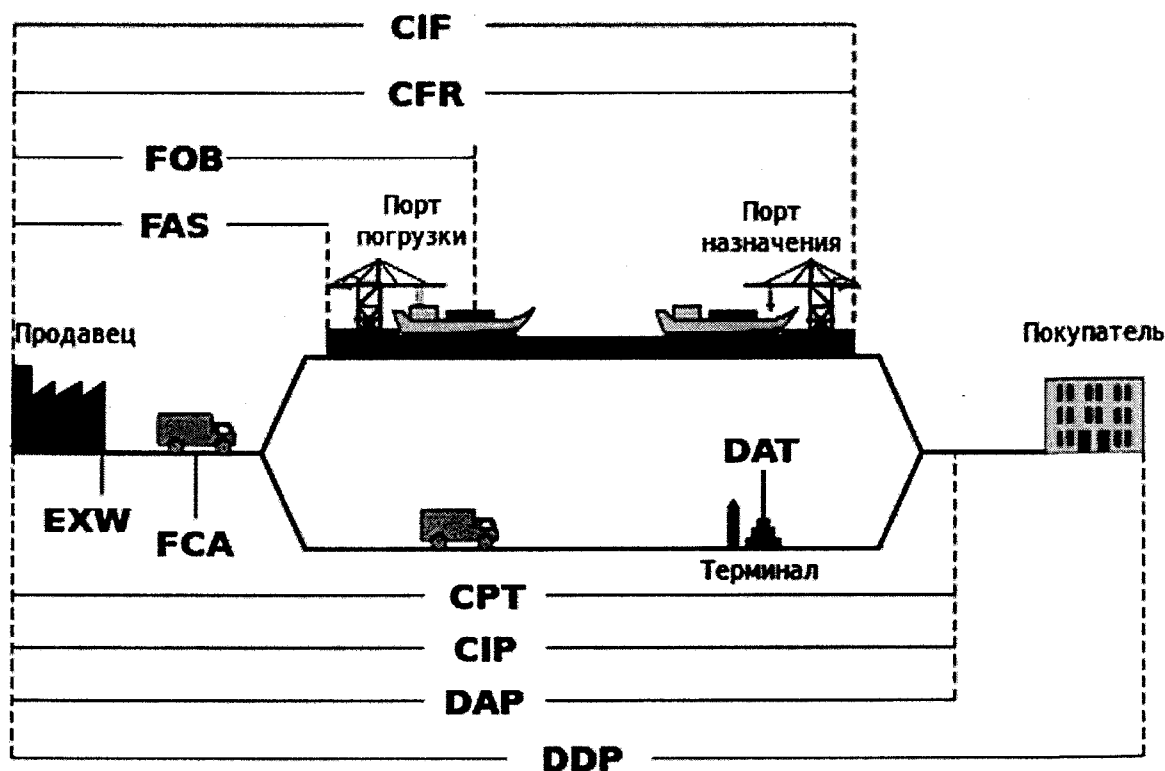
Правила для морского или внутреннего (речного) водного транспорта:

- 8) **FAS Free Along side Ship / Свободно вдоль борта судна** "Free Along side Ship / Свободно вдоль борта судна" обозначает, что продавец будет считаться выполнившим свои обязательства, которые связаны с поставкой, когда разместит товар вдоль борта судна (т.е. на барже или причале), номинированного покупателем в согласованном порту. В тот же момент происходит переход рисков с продавца на покупателя.
- 9) **FOB Free on Board / Свободно на борту** "Free on Board / Свободно на борту" устанавливает, что продавец обязуется поставить товар на борт судна, которое номинировано покупателем, в ранее оговоренном порте, или обеспечивает предоставление товара таким образом. Когда товар находится на борту судна, происходит переход рисков за повреждение или утрату товара с продавца на покупателя. С того момента расходы за товар несет покупатель.
- 10) **CFR Cost and Freight / Стоимость и фрахт** "Cost and Freight / Стоимость и фрахт" обозначает, что продавец обязуется доставить товар на борт судна или предоставить товар таким образом. Когда товар окажется на судне, происходит переход рисков за повреждение или утрату товара. Фрахт и расходы, которые связаны с доставкой товара до оговоренного порта, оплачивает продавец, заранее заключив договор.
- 11) **CIF Cost Insurance and Freight / Стоимость, страхование и фрахт** "Cost Insurance and Freight / Стоимость, страхование и фрахт" обозначает, что продавец обязуется осуществить поставку товара на борт судна либо предоставить товар, который поставлен таким образом. Когда товар будет на судне, происходит переход рисков

Проферма - широйсе! - это международная терминология

повреждения или утраты товара. Фрахт и расходы, которые потребуются для транспортировки товара до порта назначения, оплачивает продавец, заключив договор. Помимо этого он оформляет договор страхования, который будет покрывать всевозможные риски за повреждение товара во время транспортировки.

Области действия терминов Инкотермс-2010



Страны, в которых действуют национальные комитеты Инкотермс



Задача 1.

Поставщик отправил 27 декабря товар на условиях EXW на сумму 90000\$. Курс на 27 декабря 20,10 лей/\$. На 31 декабря курс составил 19,50 лей/\$. Растаможка груза была произведена 5 января следующего года. Таможенные процедуры составили 6500 леев. Транспортные расходы 4500\$. Таможенная пошлина 15%. Курс \$ на 05 января составил 19,80 лей/\$.

Определить себестоимость товара, таможенную стоимость, НДС, курсовые валютные разницы. Дать бухгалтерские записи.

27.12 Дт Км £
 W 217 Т (Товары в пути) 521.2 90.000 × 20,1 = 1809,000

31.12 521 622 54000 90000 (20,1 - 19,5)

05 01 TC = 90000 × 19,8 + 4500 × 19,8 + ((90000 + 4500) × 15%) × 19,8 +
 + 6500 = 2158 265

ИДР = 431653

Дт 217 Т Км 544 - 89100 (4500 × 19,8)

Дт 217 Т Км 234 - 237800
 Таможни

Дт 534 234 431653

Дт 217 Км 217 Т - 2144900 - с/ст-то товара

Изменения в определении облагаемой стоимости по договорам в иностранной валюте и с валютной оговоркой.

Статья 97 НК дополнена пунктами (6) и (7) следующего содержания:

«Статья 97. Облагаемая стоимость облагаемой поставки

(6) При определении облагаемой стоимости облагаемых поставок по договорам, заключенным в иностранной валюте, применяемым валютным курсом является официальный курс молдавского лея, действующий на дату возникновения налогового обязательства по НДС.

(7) Если операция осуществляется в иностранной валюте, к которой Национальный банк Молдовы не котирует молдавский лей, то конверсия валюты проводится в два этапа. Вначале иностранная валюта переводится в другую иностранную валюту, к которой Национальный банк Молдовы котирует молдавский лей. Для этого используется прямое курсовое соотношение этих иностранных валют. Полученная таким образом сумма в другой иностранной валюте пересчитывается в национальную валюту по официальному курсу молдавского лея, действующему на дату возникновения налогового обязательства по НДС».

И статья 98 дополнена частью (2) следующего содержания:

«Статья 98. Корректировка облагаемой стоимости облагаемой поставки

(2) Для поставок на территории Республики Молдова товаров и услуг по договорам, заключенным в иностранной валюте с расчетом в национальной валюте, применяется официальный курс молдавского лея, действующий в день внесения платежа, а разница между расчетной стоимостью товаров, услуг на дату выписки налоговой накладной и расчетной стоимостью товаров, услуг, определяемой по официальному курсу молдавского лея, действующему в день внесения платежа, является облагаемой стоимостью поставки товаров, услуг по договору, заключенному в иностранной валюте».

Прямое применение этих положений противоречит ГК РМ, поэтому вышло разъяснение Министерства финансов №14/4-13/290 от 28.08.2016, уточняющее применение положений НК:

«При установлении случаев, при которых возникает необходимость применения ст.97 ч.(6) и ч.(7) НК и ст.98 ч.(2) НК следует руководствоваться положениями ст.97 ч.(1) НК, ст.98 ч.(1) НК и ст.1 ч.(2), ст.583 ч.(2) и ст.584 ч.(1) Гражданского кодекса.

Исходя из положений перечисленных норм взаимные обязательства, установленные договаривающимися сторонами, не могут быть изменены без их общей воли.

Таким образом, стоимость поставки, установленная сторонами, в соответствии с условиями, предусмотренными в договоре, с учетом исключений и специальных положений, установленных ст.97 Налогового кодекса, является облагаемой стоимостью поставки.

Исходя из вышеизложенного, в соответствии со ст. 97 ч. (1), ч. (6) и ч.(7), ст. 98 ч.(2) Налогового кодекса и ст.1 ч.(2), ст. 583 ч.(2) и ст.584 ч.(1) Гражданского кодекса, в случае если договор не содержит конкретных положений о валютном курсе (например: валютный курс на определенную дату, валютный курс скорректированный согласно договорным положениям и др.) следует применять положения ст.97 ч.(6) и ч.(7) Налогового кодекса, а в случае необходимости корректировки облагаемой стоимости облагаемой поставки применяются положения ст.98 ч.(2) НК.

Ситуации, при которых облагаемая стоимость поставки подлежит корректировке указаны в ч.(1) ст.98 НК.

Вместе с тем, в случаях облагаемых поставок по договорам заключенным в иностранной валюте с расчетом в национальной валюте, по которым стоимость поставки не изменилась в связи с её привязкой к определенному соотношению иностранной валюты к национальной валюте согласно договору, или к определенной дате, совпадающей с датой выдачи налоговой накладной или к дате, предшествующей выписке налоговой накладной, положения ст.97 ч.(6) и ч.(7) и ст.98 ч.(2) Налогового кодекса не применяются, соответственно облагаемая стоимость облагаемой поставки определяется в соответствии со ст.97 ч.(1) Налогового кодекса».

Задача 2.

Фирма сдает в операционный лизинг офисные помещения. Стоимость услуг лизинга составляет 600 Евро. Оплата осуществляется до 10 числа текущего месяца по курсу НБ на день оплаты. Накладная передается лизингополучателю в первый рабочий день месяца. Курс Евро 1 октября составил 22,1611 лей/Евро. Оплата была произведена 9 октября. Курс Евро по курсу НБ на этот день составил 22,1354 лей/Евро.

Определите действия Арендатора. Дайте бухгалтерские записи.

1.10.16 Дт 231 Кт 611 500 x 22,1611 - 11080,55
 Дт 234 Кт 534 2216,11

9.10.16 Дт 242 Кт 231 - 13281,24 (600 x 22,1354)
 600 x (22,1354 - 22,1611) = -15,42

Дт 231 Кт 611 (-12,85)
 Дт 231 Кт 534 (-2,57)

Вместе с тем
 налог И.И.

Задача 3.

Фирма сдает в операционный лизинг офисные помещения. Стоимость услуг лизинга составляет 600 Евро. Оплата осуществляется до 10 числа текущего месяца по курсу НБ на день оплаты. Накладная передается лизингополучателю в первый рабочий день месяца. Курс Евро 1 октября составил 22,1611 лей/Евро. Была произведена предоплата 29 сентября. Курс Евро по курсу НБ на этот день составил 21,8279 лей/Евро.

Определите действия Арендатора. Дайте бухгалтерские записи.

Задача 4.

Фирма сдает в операционный лизинг офисные помещения. Стоимость услуг лизинга составляет 600 Евро. Оплата осуществляется до 10 числа текущего месяца по курсу НБ на день выписки налоговой накладной. Накладная передается лизингополучателю в первый рабочий день месяца. Курс Евро 1 октября составил 22,1611 лей/Евро. Оплата была произведена 9 октября. Курс Евро по курсу НБ на этот день составил 22,1354 лей/Евро.

Определите действия Арендатора. Дайте бухгалтерские записи.

Задача 5.

Фирма сдает в операционный лизинг офисные помещения. Стоимость услуг лизинга составляет 600 Евро. Оплата осуществляется до 10 числа текущего месяца по коммерческому курсу, который устанавливается в приложении к договору лизинга ежеквартально и на 4-ый квартал составляет 22,70 лей/Евро. Накладная передается лизингополучателю в первый рабочий день месяца.

Определите действия Арендатора. Дайте бухгалтерские записи.

ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ НА ПРЕДПРИЯТИИ

Для решений по ценообразованию часто важнейшим исходным материалом является бухгалтерская информация, организации, продающие свои товары или услуги, которые изготавливаются на заказ, или в сильной степени дифференцированы друг от друга, поскольку имеют специальные характеристики, или, являясь лидерами на рынке, при установлении цены реализации своей продукции имеют некоторую свободу выбора. Но и в этих организациях решение о ценообразовании в значительной степени зависят от себестоимости продукции.

Накапливаемая информация о затратах, следовательно, является важной составляющей для принятия решения о ценообразовании. В других организациях цены задаются общим состоянием рынка, спросом и предложением, и поэтому они могут влиять на цены реализации своих товаров и услуг очень мало. Тем не менее, информация о затратах остается важной и для них, поскольку позволяет определять относительную рентабельность различных продуктов и услуг, на основании которой менеджеры могут задавать ассортимент продукции, на которую должны направляться маркетинговые усилия.

Ценовая политика предприятия

Цена представляет собой основной фактор долгосрочной рентабельности и формируется под воздействием большого числа факторов как внешней, так и внутренней среды организации.

Под **ценовой политикой** понимают общие цели, которых организация собирается достичь с помощью установления цен на свою продукцию, поэтому цены и ценообразование на товарных рынках являются одним из наиболее существенных элементов маркетингового комплекса.

Ценовая политика зависит от конъюнктуры рынка, а ценовой фактор является ключевым фактором конкурентоспособности.

Ценовая политика должна вырабатываться в соответствии с маркетинговой стратегией

Первая стратегия устанавливается, если имеется сегмент рынка, в котором покупатели готовы платить за особые свойства продукции. При этом следует оценить:

- может ли прирост объема продукции окупить потерю объема прибыли по сравнению с уровнем объема продаж, возможным при более низкой цене;
- позволит ли продажа продукции создать рекламу организации как производящей высококачественную продукцию;
- возможно ли за счет сокращения объемов продаж этой продукции освободиться от части используемого оборудования и сократить объемы запасов.

Вторая стратегия не только означает отказ от использования цен для увеличения занимаемого сектора рынка, но и не позволяет цене сокращать этот сектор. Роль цены как инструмента сведена к минимуму. Стратегия рациональна, если цели повышения прибыли можно добиться за счет неценовых инструментов.

Нейтральное ценообразование используется на рынке, если:

- покупатели весьма чувствительны к уровню цены;
- конкуренты жестко отвечают на любую попытку изменить сложившиеся пропорции продаж;
- каждой организации на рынке необходимо поддерживать определенные соотношения цен в рамках ценового ряда (существующие одновременно соотношения цен на разные модели или модификации одной и той же продукции).

Третья стратегия направлена на получение большей массы прибыли за счет увеличения объема продаж или захвата рынка. Цена в данном случае низка по отношению к потребительным свойствам продукции, ее необходимости для покупателей или ценам конкурирующих видов продукции.

Стратегия успешна, если конкуренты по таким ценам не смогут ответить аналогичным снижением цен

Методы ценообразования

Методика расчета исходных цен на продукцию и товары, как правило, состоит из следующих этапов:

- 1) постановка задач ценообразования,
- 2) определение спроса,
- 3) оценка издержек,
- 4) анализ цен и товаров конкурентов,
- 5) выбор метода ценообразования,
- 6) установление окончательной цены.

Можно выделить несколько факторов, под воздействием которых находится предприятие при выборе способа ценообразования на свой товар:

1. **Фактор затрат** — затраты и прибыль составляют минимальную цену товара. Самый простой способ образования цены: при известных издержках и расходах прибавить приемлемую норму прибыли. Однако даже если цена покрывает расходы, нет гарантии, что товар будет куплен. Именно поэтому некоторые предприятия становятся банкротами, рынок может оценить их товары ниже, чем стоят производство и продажа.
2. **Фактор конкуренции** — конкуренция оказывает сильное влияние на ценовую политику. Можно спровоцировать всплеск конкуренции, назначив высокую цену, или устранить ее, назначив минимальную. Если товар требует особого метода производства, или производство его очень сложное, то низкие цены не привлекут к нему конкурентов, но высокие цены подскажут конкурентам, чем им стоит заняться.
3. **Фактор ценности** — один из наиболее важных факторов. Каждый товар способен в определенной степени удовлетворить потребности покупателей. Для согласования цены и полезности товара можно: придать товару большую ценность, просветить покупателя посредством рекламы о ценности товара, скорректировать цену так, чтобы она отвечала настоящей ценности товара.

4. **Фактор общественного мнения** — обычно у людей имеется некоторое представление о цене товара, независимо от того, является ли он потребительским или промышленным. Приобретая товар, они руководствуются некоторыми границами цен, или ценовым радиусом, определяющим, по какой цене они готовы купить товар.

Все методы ценообразования могут быть разделены на три основные группы, в зависимости от того, на что в большей степени ориентируется фирма-производитель или продавец при выборе того или иного метода:

1. на издержки производства — **затратные методы**;
2. на конъюнктуру рынка — **рыночные методы**;
3. на нормативы затрат на технико-экономический параметр продукции — **параметрические методы**.

1. Затратные методы (метод затраты плюс).

Затратные методы ценообразования предполагают расчет цены продажи продукции путем прибавления к издержкам производства некой определенной величины. К ним можно отнести следующие методы:

- 1) полных издержек;
- 2) прямых затрат;
- 3) предельных издержек;
- 4) надбавки к цене.

1.1. Метод полных издержек.

Суть метода **полных издержек** состоит в суммировании совокупных издержек:

- переменные – материальные, трудовые и переменные ПНР;
- постоянные издержки – постоянные ПНР;
- прибыли, которую фирма рассчитывает получить.

Если предприятие отталкивается от определенного процента рентабельности производства продукции, то расчет продажной цены может быть произведен по следующей формуле:

$$P = C (1 + R),$$

где P — продажная цена;

C — полные издержки на единицу продукции;

R — ожидаемая (нормативная) рентабельность в долях.

1.2. Метод прямых затрат (маржинальный метод).

Сущность метода **прямых затрат (метод минимальных издержек, метод стоимостного изготовления)** состоит в установлении цены путем добавления к переменным затратам определенной надбавки — прибыли. При этом постоянные расходы, как расходы предприятия в целом, не распределяются по отдельным товарам, а погашаются из разницы между суммой цен реализации и переменными затратами на производство продукции. Эта разница получила название «добавленной», или «маржинальной».

$$P = VC + B,$$

где P — продажная цена;

VC — переменные издержки на единицу продукции;

B — надбавка на покрытие постоянных расходов.

Метод прямых затрат позволяет с учетом условий сбыта находить оптимальное сочетание объемов производства, цен реализации и расходов по производству продукции. Однако он может быть с уверенностью использован при установлении цен только тогда, когда имеются неиспользованные резервы производственных мощностей и когда все постоянные расходы возмещаются в ценах, установленных из текущего объема производства.

1.3. Метод предельных издержек.

Расчет цен на основе метода **предельных издержек** также базируется на анализе себестоимости, но он более сложен, чем рассмотренные методы. При предельном ценообразовании надбавка делается только к предельно высокой себестоимости производства каждой последующей единицы уже освоенного товара или услуги.

Этот метод оправдан только в том случае, если гарантированная продажа по несколько более высокой цене достаточна, чтобы покрыть накладные расходы.

1.4. Метод надбавки к цене

Метод предполагает умножение цены приобретения товара на повышающий коэффициент по формуле:

$$P_s = P_p \times (1 + m),$$

где P_s — цена продажи;

P_p — цена приобретения;

m — повышающий коэффициент (торговая надбавка) в долях.

Повышающий коэффициент может быть рассчитан несколькими способами.

Первым способом исчисляется процент наценки на основе цены приобретения товара по следующим формулам:

$$m_p = (P_s - P_p) / P_p;$$

Таким образом рассчитанный процент наценки носит название **торговой надбавки**.

Вторым способом исчисляется процент наценки на основе цены реализации по приводимым ниже формулам:

$$m_s = (P_s - P_p) / P_s;$$

Таким образом рассчитанный процент наценки носит название **валовой доходности**.

Процент наценки на основе цены реализации легко пересчитывается в процент наценки на основе цены приобретения товара. Возможна и обратная операция. Их взаимосвязь выражается формулами:

$$m_s = m_p / (1 + m_p);$$

$$m_p = m_s / (1 - m_s).$$

Пример 6.

Фирма приобретает товар по цене 800 лей/ед. Для данной категории товара установлена нормальная торговая надбавка 35%. Определить процент максимальной скидки при продаже, при которой фирма не несет убытки.

2. Рыночные методы.

Предприятия, использующие **рыночные методы**, прежде всего, ориентированы в своей практике ценообразования на сложившийся уровень спроса на товар, на эластичность спроса, а также на ценностное восприятие потребителем их продукции. К ним можно отнести:

- методы с ориентацией на спрос;
- методы с ориентацией на конкуренцию;
- методы с ориентацией на потребителя.

2.1. Методов с ориентацией на спрос

Метод чаще всего используется компаниями, ведущими или начинающими свою хозяйственную деятельность на несовершенном, незрелом рынке. В этом случае фирмы-продавцы пытаются определить цену в районе точки совпадения предельных доходов и расходов, т.е. на уровне, обеспечивающем достижение максимально высокой прибыли, найдя соответствующие этой точке объемы продаж и определив цену на данное время.

Однако определение цены на основе анализа пределов является уместным в случае, если фирма исходит из предпосылки достижения максимальной прибыли. Но даже при этом следует располагать следующими условиями:

- фирма должна быть в состоянии точно подсчитать и постоянные, и переменные издержки;
- она должна располагать условиями, позволяющими точно спрогнозировать и графически изобразить кривую спроса;
- спрос на рынке должен находиться под влиянием изменения только/или преимущественно цен, а объем продаж — показывать соответствующий уровень цены.

Пример 1 (принцип действия метода спроса).

Предположим, что менеджеры произвели оценку спроса при различных уровнях цены реализации и получили следующую зависимость.

Цена	Спрос	Общие поступления	Маржинальные поступления
40	1 000	40 000	
38	1 100	41 800	
36	1 200	43 200	
34	1 300	44 200	
32	1 400	44 800	
30	1 500	45 000	
28	1 600	44 800	
26	1 700	44 200	

Этот процесс приводит к тому, что в конце концов общие поступления начнут сокращаться.

Чтобы определить оптимальную цену реализации необходимо определить общие затраты, обеспечивающие производство и обслуживание возрастающего спроса, для каждого уровня цен.

Цена	Спрос	Общие затраты	Маржинальные издержки
40	1 000	36 000	
38	1 100	36 400	
36	1 200	36 800	
34	1 300	37 200	
32	1 400	37 600	
30	1 500	38 000	
28	1 600	38 400	
26	1 700	38 800	

Вычисление прибыли для каждого ценового уровня

Цена	Спрос	Общие поступления	Общие затраты	Прибыль
40	1 000	40 000	36 000	
38	1 100	41 800	36 400	
36	1 200	43 200	36 800	
34	1 300	44 200	37 200	
32	1 400	44 800	37 600	
30	1 500	45 000	38 000	
28	1 600	44 800	38 400	
26	1 700	44 200	38 800	

Самая большая цена реализации, при которой оптимальный объем продукции может быть реализован, определяет и оптимальную цену реализации. Максимум – при цене 32 лея за штуку.

Пример 2 (Вычисления оптимальной цены реализации при помощи дифференциального исчисления).

Подразделение компании продает только один вид продукции. Постоянные издержки этого подразделения составляют 700 000 леев в год, переменные издержки — 70 леев на каждую дополнительно выпущенную и проданную единицу, причем эта величина не меняется в широком диапазоне выпускаемой продукции. Текущая цена реализации продукции равна 160 леев, и по этой цене годовой спрос на нее составляет 10 000 единиц. Существуют оценки, что каждое последующее увеличение цены на 2 лея приводит к сокращению годового спроса на 500 единиц. И наоборот, каждое снижение цены на 2 лея приводит к увеличению спроса на 500 ед.

Рассчитайте оптимальный объем выпускаемой продукции и цену на нее при допущении, что если цена меняется на 2 лея, то меняется и спрос на продукцию.

Первый шаг при вычислении оптимальной цены реализации — вычисление функций общих затрат и общих поступлений. Функция общих затрат (TC) имеет вид

$$TC = 700\,000 + 70x,$$

где x — годовой уровень спроса или объем продукции.

В настоящее время цена реализации равна 160 леев, а спрос — 10 000 ед. Каждое повышение или снижение цены реализации на 2 лея приводит к соответствующему снижению или увеличению спроса на 500 ед. Следовательно, если цена реализации возрастет до 200 леев, спрос станет нулевым.

Чтобы увеличить спрос на одну единицу, цена реализации должна снизиться на
 $2 \text{ лея} / 500 \text{ ед.} = 0,004$

Таким образом, максимальная цена реализации (SR) при объеме продукции в x единиц равна
 $SR = 200 - 0,004x$.

Предположим, что спрос составляет 10 000 ед. Тогда цена продукции при спросе 10 000 штук:

Следовательно, если спрос равен 10 000 ед., максимальная цена реализации составляет 160 леев. Нынешняя цена установлена в соответствии с функцией цены.

Если произведено x штук продукции, то общие поступления:

$$TR = SR \cdot x = 200x - 0,004x^2$$

Для определения оптимальной цены реализации воспользуемся дифференциальным исчислением:

$$TC = 700\,000 + 70x,$$

$$TR = 200x - 0,004x^2$$

Маржинальные издержки $MC = dTC/dx =$

Маржинальные поступления $MR = dTR/dx =$

При оптимальном уровне:

$$MC = MR$$

$$dTC/dx = dTR/dx.$$

Таким образом,

Самая высокая цена реализации, при которой вся выпущенная продукция может быть реализована, составляет

Таким образом, оптимальная цена реализации и объем выпускаемой продукции равны соответственно

2.2.Метод расчета цены с ориентацией на конкуренцию.

Такие методы позволяют устанавливать цены на товары и услуги через анализ и сравнение силы дифференциации товаров данной фирмы с фирмами-конкурентами на конкретном рынке. При этом во внимание принимается сложившийся уровень цен. Таким образом, метод определения цены с ориентацией на конкуренцию состоит в определении цены с учетом конкурентной ситуации и конкурентного положения данной фирмы на рынке. Методы установления цены с ориентацией на конкурентов можно подразделить на:

- 1) метод ценообразования компании ценового лидера;
- 2) метод следования за ценами фирмы-лидера на рынке.

Компании, влияние которых на рынке очень мало или его вообще нет, с точки зрения цен на их продукцию или услуги в экономической теории называются **участниками рынка, принимающими цены (ценовыми последователями)**.

И наоборот, компании, которые продают продукты и услуги на заказ, которые очень сильно отличаются от продукции других участников особыми характеристиками или, которые являются рыночными лидерами, имеют некоторую возможность варьировать устанавливаемые ими цены. Здесь решения о ценообразовании определяются себестоимостью продукции, действиями конкурентов и тем, насколько потребители ценят данный продукт. Компании, у которых имеется определенная свобода в установлении цен на свои продукты и услуги, называются **участниками рынка, устанавливающими цены (ценовыми лидерами)**.

На практике компании могут быть ценовыми лидерами по одним категориям своей продукции и ценовыми последователями — по другим.

Как для ценовых лидеров, так и для ценовых последователей релевантность информация о затратах, учитываемая при ценообразовании или принятии решений по ассортименту продукции, определяется продолжительностью действия принимаемого решения — так называемым **временным горизонтом решения**.

Поэтому рассмотрим следующие четыре ситуации:

- 1) компания — ценовой лидер, принимающая краткосрочное решение о цене;
- 2) компания — ценовой лидер, принимающая долгосрочное решение о цене;
- 3) компания — ценовой последователь, принимающая краткосрочное решение об ассортименте выпускаемой продукции;
- 4) компания — ценовой последователь, принимающая долгосрочное решение об ассортименте выпускаемой продукции.

2.2.1 Компания - ценовой лидер, принимающая краткосрочное решение о цене.

Компании могут оказаться в ситуации, когда у них появляется возможность установления отдельных цен на разовый заказ в соперничестве с конкурентами. В этом случае следует учитывать только приростные затраты на выполнение заказа. Вполне вероятно, что большинство ресурсов, требующихся для выполнения этого заказа, уже в компании имеются и что затраты на эти ресурсы будут понесены независимо от того, будет ли предложение принято заказчиком или нет.

Как правило, приростные затраты состоят из расходов на:

- дополнительные материалы, которые необходимо приобрести для выполнения заказа;
- любые дополнительные затраты труда, сверхурочную работу или другие расходы, связанные с трудом;
- дополнительную энергию и обслуживание оборудования, требуемого для выполнения заказа.

Цена должна устанавливаться на уровне выше приростных затрат.

Любые превышения приростных поступлений над приростными затратами обеспечивают вклад в прибыль относительно выделенных затрат. С учетом краткосрочного характера принимаемого решения, долгосрочные последствия, как правило, становятся несущественными, и если не считать предложения конкурентов, то основным фактором для установления цены предложения являются данные о затратах.

Любое предложение цены на разовые специальные заказы, в основе которого лежит покрытие только краткосрочных приростных затрат, должно удовлетворять следующим условиям.

- Наличие достаточного количества всех ресурсов, необходимых для выполнения заказа. Если некоторые ресурсы полностью используются, в цену предложения должны включаться альтернативные издержки для редких ресурсов.
- Цена предложения не должна влиять на будущие цены реализации, а заказчик не должен ожидать, что будущие его заказы будут оцениваться таким образом, что они покроют только краткосрочные приростные затраты.
- Для выполнения заказа будет использована свободная мощность, имеющаяся только в течение короткого промежутка времени; затем она будет выделена на самые выгодные для компании возможности.

2.2.2. Компания - ценовой лидер, принимающая долгосрочное решение о цене.

В долгосрочном плане компании могут скорректировать поставки всех своих ресурсов практически по всем видам деятельности. Поэтому продукты или услуги должны оцениваться так, чтобы покрывать затраты на все ресурсы. Если компания не может получить достаточных поступлений, позволяющих ей покрыть долгосрочные затраты на все свои продукты и расходы по поддержанию бизнеса, она будет нести убытки и в условиях конкуренции выжить не сможет.

Целевая калькуляция затрат

Вместо использования ценообразования по методу «затраты-плюс», где в качестве исходной точки для установления цены реализации берутся затраты, можно воспользоваться другим подходом, когда процесс установления цены идет фактически с другого конца, — **целевой калькуляции затрат**. В этом случае исходной точкой становится определение целевой цены реализации, из которой затем вычитается нормативная или требуемая маржа прибыли и получается целевая себестоимость продукции. Здесь основная цель — гарантировать, чтобы будущие затраты не превышали целевых.

Этапы при целевой калькуляции затрат в обобщенном виде можно представить следующим образом.

- Этап 1: определение целевой цены, по которой потребители готовы покупать предлагаемый им продукт.
- Этап 2: определение целевых затрат, для чего из целевой цены следует вычесть целевую маржу прибыли.
- Этап 3: оценивание фактических затрат, необходимых для выпуска продукта.
- Этап 4: если оценочные фактические затраты превышают целевые, провести анализ способов, при помощи которых можно снизить фактические затраты до уровня целевых.

Цель этого подхода — снизить фактические затраты до уровня целевых значений, но если при помощи подобных приемов сделать этого не удастся, то даже в этом случае может быть принято решение выпустить новый продукт на рынок. Такой вариант возможен, если менеджеры уверены, что процесс постоянных улучшений и более полные знания позволят выйти на уровень целевых затрат. Если же такое развитие событий не ожидается, продукт на рынок запущен не будет.

2.2.3 Компания - ценовой последователь, принимающая краткосрочное решение об ассортименте выпускаемой продукции.

В тех случаях, когда имеются ограничения с точки зрения наличия в краткосрочном плане свободных мощностей, например, когда компания имеет выгодные продукты, спрос на которые превышает ее производственные возможности, ассортимент выпускаемой продукции, должен определяться из расчета максимального вклада в прибыль по ограничивающему фактору производства.

Если у компании есть избыточная мощность, которую она сохраняет в расчете на будущее увеличение спроса на ее продукцию, анализ рентабельности выпускаемой продукции должен исходить из сравнения приростных поступлений и краткосрочных приростных затрат.

2.2.4. Компания - ценовой последователь, принимающая долгосрочное решение об ассортименте выпускаемой продукции

Когда цены устанавливаются рынком в целом, компании приходится решать, какие виды продуктов ей целесообразно реализовывать с учетом уже сложившихся на рынке цен. Конечно, в долгосрочном плане компания может скорректировать поставку любых ресурсов. При этом поступления от реализации услуги или продукта должны превышать расходы на все ресурсы, которые на них потрачены. Поэтому необходимо периодически проводить анализ рентабельности, чтобы отделять выгодные для организации продукты от невыгодных и заниматься только первыми.

2.3. Параметрические методы.

Фирмы часто испытывают необходимость в проектировании и освоении производства такой продукции, которая не заменяет ранее освоенную, а дополняет или расширяет уже существующий параметрический ряд изделий. Под параметрическим рядом понимается совокупность конструктивно и технологически однородных изделий, предназначенных для выполнения одних и тех же функций и отличающихся друг от друга значениями технико-экономических параметров в соответствии с выполняемыми производственными операциями.

Нормативно-параметрические методы – это методы установления цен на новую продукцию в зависимости от уровня ее потребительских свойств с учетом нормативов затрат на единицу параметра. К данной группе методов ценообразования можно отнести:

- 1) метод удельных показателей;
- 2) метод регрессионного анализа;
- 3) агрегатный метод;
- 4) балловый метод.

2.3.1. Метод удельных показателей.

Метод используется для определения и анализа цен небольших групп продукции, характеризующихся наличием одного основного параметра, величина которого в значительной степени определяет общий уровень цены изделия. При данном методе первоначально рассчитывается удельная цена P' по формуле:

$$P' = P_b / N_b ,$$

где P_b — цена базисного изделия;
 N_b — величина параметра базисного изделия.

Затем рассчитывается цена нового изделия P по формуле:

$$P = P' \times N,$$

где N — значение основного параметра нового изделия в соответствующих единицах измерения.

Этот метод можно применять для обоснования уровня и соотношения цен небольших параметрических групп продукции, имеющих несложную конструкцию и характеризующихся одним параметром.

2.3.2. Агрегатный метод

Метод заключается в суммировании цен отдельных конструктивных частей изделий, входящих в параметрический ряд, с добавлением стоимости оригинальных узлов, затрат на сборку и нормативной прибыли.

2.3.3. Метод регрессионного анализа

Метод применяется для определения зависимости изменения цены от изменения технико-экономических параметров продукции, относящейся к данному ряду, построения и выравнивания ценностных соотношений и определяется по формуле:

$$P = f (X_1, X_2, \dots, X_n),$$

где $X_{1,2,\dots,n}$ — параметры изделия.

Этот метод позволяет моделировать изменение цен в зависимости от их параметров, строго определять аналитическую форму связи и использовать рассчитанные уравнения регрессии для определения цен изделий, входящих в параметрический ряд. Метод регрессионного анализа является более точным, более совершенным среди других параметрических методов. Увязка цен с качеством достигается с помощью экономико-параметрических приемов и вычислительной техники.

2.3.4. Балловый метод

Метод состоит в том, что на основе экспертных оценок значимости параметров изделий для потребителей каждому параметру присваивается определенное количество баллов, суммирование которых дает своего рода оценку технико-экономического уровня изделия.

Он незаменим в тех случаях, когда цена зависит от многих параметров качества, в том числе от таких, которые не поддаются количественному соизмерению. К последним относятся удобство изделия, эстетичность, дизайн, экологичность, противопожарность, органолептические свойства (запах, вкус, цвет), модность.

$$P' = \frac{P_b}{\sum (M_{bi} \times V_i)}$$

где P' — цена одного балла;

P_b — цена базового изделия-эталона;

M — балловая оценка i -го параметра базового изделия;

V_i — весомость параметра.

Далее определяется цена нового изделия:

$$P = S(M_{ni} \times V_i) \times P'$$

где M_{ni} — балловая оценка i -го параметра нового изделия

Порядок заполнения Декларации о подоходном налоге за 2016 год

Порядок заполнения Декларации о подоходном налоге за 2016 год регулируется следующими нормативными документами:

- Налоговый кодекс Раздел I «Общие положения» № 1163-XIII от 24.04.1997 с последующими изменениями и дополнениями;
- Налоговый кодекс Раздел II «Подоходный налог» № 1163-XIII от 24.04.1997 с последующими изменениями и дополнениями;
- Закон о введении в действие Разделов I и II Налогового кодекса № 1163-XIII от 24.04.1997 с последующими изменениями и дополнениями;
- Постановление Правительства «Об утверждении некоторых положений» № 77 от 30.01.2008 с последующими изменениями и дополнениями;
- Постановление Правительства «Об утверждении Положения о порядке учета и начисления износа основных средств в целях налогообложения» N 289 от 14.03.2007 с последующими изменениями и дополнениями;
- Постановление Правительства «Об утверждении Каталога основных средств и нематериальных активов» N 338 от 21/03/2003;
- Постановление Правительства «Об утверждении Декларации о подоходном налоге» № 596 от 13.08.2012.
- Другие законодательные и нормативные акты, регулирующие порядок применения положений Налогового кодекса;
- Разъяснительные письма ГНИ.

Особенности применения положений раздела I НК в связи с принятием Закона № 138 от 17.06.2016.

1. Статья 6 дополнена еще одним государственным налогом:

- поимущественный налог

2. Изменено понятие выигрыша согласно п.14 статьи 12:

«14) *Выигрыш* – валовой доход (ранее было просто «доход»), полученный от азартных игр, лотерей и рекламных кампаний как в денежной, так и в неденежной форме».

3. Не применяются положения статьи 7:

«(1¹) Изменения и/или дополнения в настоящий кодекс и в законы о введении в действие разделов Налогового кодекса вводятся в действие через 180 календарных дней со дня опубликования закона о внесении изменений и/или дополнений в Официальном мониторе Республики Молдова».

Датой введения в действие всех положений Закона № 138 в отношении НК является 1 июля 2016 года, за исключением относящихся к поимущественному налогу, который вводится в действие с 1 января 2016 года.

Особенности применения законодательства о подоходном налоге (II раздел) НК в 2016 году.

1. Изменена формулировка и механизм процентного отчисления.

В определении «процентного отчисления» по тексту налогового кодекса убраны слова «некоммерческие организации общественной пользы и религиозные культы и их составные части» и заменены словами «получатели процентного отчисления».

Статья 15².

Процентное отчисление

- (1) **Налогоплательщик – физическое лицо-резидент**, не имеющий задолженностей по подоходному налогу за предыдущие налоговые периоды, вправе отчислять процентную долю в размере 2 процентов суммы подоходного налога, перечисляемого ежегодно в бюджет, получателям, указанным в части (4).
- (2) Процентное отчисление **осуществляется с 1 января года, следующего за налоговым годом**, за который производится процентное отчисление, до предельной даты срока представления декларации о подоходном налоге в установленном Правительством порядке.
- (3) Получателями процентного отчисления являются:
 - а) **общественные объединения, частные фонды и учреждения**, зарегистрированные в Республике Молдова, осуществляющие общественно-полезную деятельность в соответствии со статьей 30 Закона об общественных объединениях, при условии осуществления ими деятельности в течение **не менее одного года до запроса регистрации в перечне**, указанном в части (4), и отсутствия задолженностей перед национальным публичным бюджетом за предыдущие налоговые периоды;
 - б) **религиозные культы и их составные части**, зарегистрированные в Республике Молдова, осуществляющие общественную, моральную, культурную или благотворительную деятельность, при условии осуществления деятельности в течение **не менее одного года до запроса регистрации в перечне**, указанном в части (4), и отсутствия задолженностей перед национальным публичным бюджетом за предыдущие налоговые периоды.
- (4) **Перечень получателей, пользующихся правом участия в процентном отчислении, устанавливается ежегодно Министерством юстиции и публикуется на его официальной веб-странице до 31 декабря года**, за который производится отчисление, в установленном Правительством порядке.
- (5) Финансовые средства, полученные в порядке процентного отчисления, используются для целей, установленных действующим законодательством.
- (6) Механизм процентного отчисления и перечисления процентных отчислений получателям, а также контроля за использованием этих сумм устанавливается Правительством.
- (7) Получатели процентного отчисления несут ответственность согласно закону за непредставление отчетов об использовании сумм, полученных в порядке процентного отчисления, и за использование этих сумм не по назначению. Суммы, не отраженные в отчетах и использованные не по назначению, возмещаются в бюджет.»

В статье 88 исключен п. (1¹), обязывающий работодателя осуществлять удержание процентных начислений.

2. Окончательно определен состав облагаемых доходов.

Внесено изменение в пункт о) статьи 18:

«о) другие доходы, не указанные в приведенных выше подпунктах и **не являющиеся необлагаемыми** согласно налоговому законодательству».

3. Изменения относительно операций в иностранной валюте.

Переформулирован ряд положений части (3) статьи 21:

4. Изменения относительно определения дохода при дарении.

Переформулирована часть (4) статьи 21:

«(4) Лицо, осуществляющее дарение в виде денежных средств, рассматривается как лицо, получившее доход в размере суммы подаренных денежных средств, **исключая сумму**,

подаренную физическим лицом, не осуществляющим предпринимательскую деятельность, в части, в которой данная сумма не превышает облагаемый доход».

Одновременно отменена часть (3) статьи 42 о том, что лицо, преподнесшее дар денежными средствами, рассматривается как лицо, получившее доход в этой сумме.

5. Изменения относительно арендованного автотранспорта.

Переформулирована часть (4¹) статьи 24:

«(4¹) В отступление от положений настоящей статьи, статей 26 и 27 вычет износа и расходов на техническое обслуживание, эксплуатацию и ремонт легковых автомобилей, используемых лицами, указанными в составных группах 112 и 121 Классификатора занятий Республики Молдова, вычитаемых согласно настоящему разделу, разрешается только *по одному легковому автомобилю для каждого лица*, указанного в составных группах 112 и 121 Классификатора занятий Республики Молдова, и лишь в целях предпринимательской деятельности».

6. Разрешен частичный вычет предоставленных стипендий.

Статья 24 дополнена частью 21):

«(21) Разрешается вычет расходов, понесенных в связи с предоставлением частных стипендий, в порядке, установленном Правительством».

7. Изменен порядок перенесения на будущее убытка прошлых лет.

Изменения статьи 32:

«(1) Если в налоговом году расходы, связанные с осуществлением предпринимательской деятельности, превышают валовой доход налогоплательщика в данном году, то сумма убытков от этой деятельности *переносится последовательно на пять последующих лет.*

(2) Сумма, перенесенная на какой-либо из налоговых годов, следующих за годом, в котором сложились убытки, равна всей сумме убытков, уменьшенной на общую сумму, разрешенную как вычет *в каждом из четырех последующих лет.*

(3) Если налогоплательщик понес убытки в более чем одном году, то настоящая статья применяется к таковым убыткам в порядке, в котором они были понесены».

8. Изменен пожертвований на благотворительные и спонсорские цели.

Внесены изменения в часть (1) статьи 36:

«(1) Хозяйствующий субъект-резидент имеет право на вычет любых сделанных им в течение налогового года пожертвований на благотворительные или спонсорские цели, *но не более 5 процентов* облагаемого дохода».

9. Дополнения в список лиц в обязательном порядке предоставляющим декларацию о подоходном налоге.

Статья 83 (2) дополнена пунктом а¹):

«(2) Декларацию о подоходном налоге обязаны представлять:

а¹) лица, осуществляющие профессиональную деятельность, *независимо от наличия обязательств* по уплате налога;».

10. Уточнения порядка предоставления декларации представителями, получившими статус постоянных представительств.

Изменения в статью 83 не требуют более предоставления декларации о периоде с начала предпринимательской деятельности до момента регистрации представительства в течение

30 дней со дня регистрации, а только информации в те же сроки, как и предоставление декларации о подоходном налоге (до 25 марта):

«(10) Представительство, получившее статус постоянного представительства согласно пункту 15) статьи 5, обязано в первой декларации о подоходном налоге, поданной в территориальный орган Государственной налоговой службы, представить также информацию, относящуюся к налоговому периоду, на протяжении которого осуществлялась предпринимательская деятельность, с первого дня начала предпринимательской деятельности и до момента регистрации в качестве постоянного представительства в отчетном налоговом году.»

11. Налогообложение гражданско-правовых договоров с физическими лицами.

Дополнения в статью 88 определяют все выплаты физическим лицам как заработную плату.

«(5) Доходы, выплаченные *физическому лицу, не осуществляющему предпринимательскую деятельность*, за предоставление услуг и/или выполнение работ, а также членам совета или ревизионной комиссии предприятий, рассматриваются *как заработная плата, с которой удерживается налог* в соответствии со ставкой, предусмотренной в пункте а) статьи 15».

Форма представления Декларации по подоходному налогу:

- Хозяйствующие субъекты, налогообложение которых осуществляется в соответствии с главой 7¹, предоставляют «Отчет по налогу на доход от операционной деятельности» по форме IVAO 15.
- индивидуальный предприниматель, крестьянское (фермерское) хозяйство, в которых среднегодовая численность работников на протяжении всего налогового периода не превышает трех единиц и которые не зарегистрированы в качестве плательщиков НДС, предоставляют единый налоговый отчет (декларацию) формы UNIF 14.
- Прочие хозяйствующие субъекты предоставляют декларацию VEN12

Сроки предоставления декларации:

- статья 83 (4) Декларации о подоходном налоге представляются Государственной налоговой службе не позднее 25 марта года, следующего за отчетным налоговым годом.
- Статья 54⁴ (3) (О порядке начисления и уплаты налога от операционной деятельности) Отчет по подоходному налогу представляется не позднее 25 марта года, следующего за декларируемым налоговым периодом.

Сроки оплаты подоходного налога.

- статья 87 (1) Налогоплательщик, который обязан представить декларацию о подоходном налоге в соответствии со статьей 83, уплачивает подоходный налог не позднее установленного для представления декларации срока (без учета его продления).
- Статья 54⁴ (2) (О порядке начисления и уплаты налога от операционной деятельности) Исчисление налога осуществляется ежегодно. Уплата налога в бюджет осуществляется в рассрочку, ежеквартально, до 25-го числа месяца, следующего за соответствующим кварталом.

Этапы составления Декларации о подоходном налоге VEN12.

1. Определение финансового результата до налогообложения за 2016 год в соответствии с НСБУ или МСФО.
2. Определение хозяйственных операций, требующих корректировки в соответствии с НК.
3. Проведение корректировок, связанных с поступлением, ремонтом и выбытием основных средств. Заполнение Ведомости учета основных средств по категориям собственности в целях налогообложения.
4. Корректировка доходов и расходов в соответствии с положениями НК. Заполнение Приложений 1D и 2D и расчетных приложений к ним (1.1D, 1.2D и 2.1D)
5. Заполнение основной формы Декларации VEN12 и отражение обязательств по подоходному налогу, заполнение других Приложений к Декларации (3D, 4D, 5D, 6D, 7D, 8D, 9D, 10D)

В данном материале дано условие сквозного примера для рассмотрения заполнения Декларации по Подоходному налогу VEN12.

Фирма «Авангард» SRL является обществом с ограниченной ответственностью. Учредителями являются физическое лицо и юридическое лицо. Директор фирмы является одним из учредителей предприятия. Фирма является плательщиком НДС.

В 2016 году фирма вела свой финансовый учет в соответствии с НСБУ. Фирмой получена прибыль до налогообложения в размере 1 200 540 леев.

Сумма доходов операционной деятельности, финансовый доход и доход, связанный с долгосрочными активами, а также чрезвычайный доход равны 29 987 530 леев. Из них доход от реализации товаров составил 11 995 010 леев.

Сумма расходов операционной деятельности, финансовые расходы и расходы, связанные с долгосрочными активами, а также расход в результате чрезвычайных событий равны 28 786 990 леев.

Определение финансового результата до налогообложения за 2016 год в соответствии с НСБУ.

Учет доходов, получаемых в процессе финансово-хозяйственной операционной деятельности хозяйствующего субъекта, определение состава затрат предприятий производственной, торговой деятельности и сферы услуг, доходов и расходов операционной, инвестиционной и финансовой деятельности, а также чрезвычайных убытков осуществляется в соответствии с положениями НСБУ.

Этапы подготовки информации для определения финансового результата до налогообложения:

1. Проверить полноту отражения в текущем учете хозяйственных операций, оформленных соответствующими документами, завершить учетные записи.
2. Закрывать счета управленческого учета.
3. Провести инвентаризацию статей баланса, провести корректировку баланса в соответствии с результатами инвентаризации.
4. Уточнить распределение расходов и доходов между смежными отчетными периодами.
5. Определить объемы валовых доходов и валовых расходов.
6. Определить чистую прибыль до налогообложения как разницу между валовыми доходами и валовыми расходами операционной деятельности, финансовых расходов и расходов деятельности, связанных с долгосрочными активами, а также доходами и расходами в результате чрезвычайных событий.

Определение хозяйственных операций, требующих корректировки в соответствии с НК.

1. Все действия с основными средствами требуют дополнительного тестирования на предмет соответствия методов учетной политики предприятия положениям Налогового Кодекса.
2. На этапе инвентаризации статей баланса составляется перечень операций, которые подлежат корректировкам в соответствии с НК.
3. Изучается состав доходов и расходов предприятия, выявляются операции, которые в финансовом учете и в целях налогообложения оцениваются по-разному.

Проведение корректировок, связанных с поступлением, ремонтом и выбытием основных средств. Заполнение Ведомости учета основных средств по категориям собственности в целях налогообложения.

В соответствии с НК, основные средства:

- используемая в предпринимательской деятельности
- материальная собственность,
- отраженная в бухгалтерском балансе налогоплательщика в соответствии с законодательством,
- стоимость которой предположительно уменьшается по мере физического и морального износа
- время службы которой превышает один год
- стоимость которой превышает 6000 леев.

В целях налогообложения в случае финансового лизинга лизингополучатель рассматривается как собственник основных средств, полученных в лизинг, а в случае операционного лизинга собственником является лизингодатель. Расчет и вычет износа основных средств, являющихся предметом договора лизинга, осуществляются лизингополучателем в случае финансового лизинга и лизингодателем в случае операционного лизинга.

В целях налогообложения инвестиционная недвижимость, которая представляет собой здания, сдаваемые в операционный лизинг, считается основным средством, т.к. полностью соответствует определению таковых.

По легковому автомобилю, стоимость которого не превышает 200000 леев, начисленный износ вычитается в зависимости от стоимости автомобиля в полном размере. В случае, если стоимость автомобиля превышает установленный лимит, вычет ограничивается суммой износа, начисленной исходя из стоимости автомобиля, равной 200000 леев. Данное положение не применяется в отношении легковых автомобилей, используемых в качестве основных средств в основной деятельности, представляющей собой оказание услуг, износ которых включается в себестоимость продаж (например, такси).

Для начисления износа все основные средства классифицируются по пяти категориям собственности в соответствии с Каталогом основных средств и нематериальных активов, утвержденным Постановлением Правительства №338 от 21 марта 2003 года. Каталог устанавливает общее для всех экономических агентов правило отнесения основных средств к соответствующей категории собственности для расчета износа в целях налогообложения.

К каждой категории собственности применяются следующие нормы износа:

Категория собственности	Срок службы (лет)	Норма износа %
I	$S \geq 40$	5
II	$25 \leq S < 40$	8
III	$16 \leq S < 25$	12,5
IV	$10 \leq S < 16$	20
V	$S < 10$	30

Согласно части (5) ст.26 Налогового кодекса величина износа основных средств, подлежащая вычету, определяется путем умножения стоимостного базиса основных средств на конец отчетного периода, относящихся к какой-либо категории собственности, на соответствующую норму износа.

Для учета основных средств по категориям собственности и расчета их износа в целях налогообложения применяется единый формуляр Приложение № 1 к «Положению о порядке учета и начисления износа основных средств в целях налогообложения». При заполнении этой ведомости необходимо указать не только стоимостный базис основных средств, относящихся к определенной категории собственности II-V, но и количество объектов. Количество объектов основных средств указывается через дробь.

Определение первоначальной стоимости основных средств для целей налогового учета.

Согласно Статье 27 (1) НК Раздел II: «Стоимость вновь приобретенных основных средств состоит из цены приобретения, а также из всех расходов, связанных с их приобретением, включая расходы по перевозке, монтажу и страхованию, проценты, уплаченные или начисленные до начала эксплуатации объекта».

Поступления основных средств в эксплуатацию могут быть осуществлены путем:

- приобретения;
- создания собственными силами;
- замены после вынужденного выбытия;
- расконсервации;
- других поступлений, не отраженных в предыдущих позициях.

Однако, т.к. в Статье 26 (9) б) НК определено, что при стоимости легкового автомобиля свыше 200000 леев, первоначальная стоимость легкового автомобиля в целях налогообложения ограничена суммой 200000 леев.

Пример 1.

Предприятие в 2016 году приобрело легковой автомобиль у физического лица за 5 000 леев. Было произведено техническое обслуживание приобретенного автомобиля: замена масла, фильтров, ремня ГРМ. После этого автомобиль был введен в эксплуатацию. Сумма техобслуживания составила 5 500 леев.

В финансовом учете в связи с данной операцией сделаны следующие бухгалтерские проводки:

№	Дата	Дт	Кт	Сумма	Описание
1		713	544	5 500	Техобслуживание
2		213	521	5 000	Ввод в эксплуатацию
3		713	214	2 500	Начисление износа

Кор-ка по стр. 03046.

Необходимо дополнительно сделать проводку:

№	Дата	Дт	Кт	Сумма	Описание
1		714	534	350	5000*7% п/х у источника ст.90

Пример 2.

Предприятие в 2016 году получило в качестве дарения мобильный телефон за счет минут лояльности. Стоимость телефона 9 000 леев (в т.ч. НДС 1500 леев), в НН

отражено сторно 8 998,80 (в т.ч. НДС 1499,80). Стоимость по НН 1,20 (в т.ч. НДС 0,20)

Были сделаны проводки.

№	Дт	Кт	Сумма	Комментарий
1	123	521	7 500	Поступление
2	534	521	1 500	НДС
3	521	622	7499	Безвозмездное поступление
4	534	521	-1499,80	Сторно НДС

ст. 26 12 р.

Т.о. стоимость телефона в налоговом учете равна 7500 леев и отражена в Таблице ОС-П.

Пример 3.

Предприятие в 2016 году ввело в эксплуатацию промышленный холодильник №1, относящийся к III категории собственности. Первоначальная стоимость холодильника в бухгалтерском учете составляла 37500 леев, накопленный износ 12400 леев. Данный холодильник был законсервирован в 2014 году. Стоимость базиса холодильника при его консервации составил 18500 леев. В 2015 году холодильник был отремонтирован и затраты по ремонту в размере 10000 леев капитализированы. С начала 2015 года в ФУ на холодильную камеру начисляется амортизация.

В финансовом учете в связи с данной операцией сделаны следующие бухгалтерские проводки:

№	Дата	Дт	Кт	Сумма	Описание
1	2016	123	123	47500	Перевод холодильника из категории законсервированных ОС в категорию ОС, находящихся в эксплуатации.

Расконсервированные основные средства оцениваются величиной скорректированного стоимостного базиса, определенного на момент консервации и отражена в Таблице ОС-П.

Следовательно, стоимость ремонта будет утрачена для целей налогообложения.

Пример 4.

Предприятие в 2010 году ввело в эксплуатацию легковой автомобиль «Toyota», который был приобретен за 350 000 леев и был предназначен для использования коммерческими агентами фирмы. В соответствии с частью (9) ст. 26 НК автомобиль был включен в 2010 году в Ведомость в сумме 200 000 леев. В 2016 году фирма начала еще один вид деятельности – курьерская доставка продуктов питания населению по заявкам через Интернет. Автомобиль «Toyota» был передан для оказания услуг доставки. Для определения себестоимости услуг в финансовом учете предприятия амортизация этого основного средства включается в себестоимость услуг.

В финансовом учете проводки по изменению предназначения отсутствуют.

Определение расходов по ремонту основных средств для целей налогового учета.

К расходам на ремонт относятся расходы на поддержание основных средств в рабочем состоянии (расходы на проведение текущего, среднего и капитального ремонта) с целью сохранения или восстановления возможности получения от основных средств будущих экономических выгод (прибыли) в размерах, определенных при их приобретении.

Расходы по техническому обслуживанию не классифицируются как расходы на ремонт и подлежат вычету в полном объеме.

Для более точного разграничения понятий «ремонт» и «техническое обслуживание» следует учитывать, что операции по техническому обслуживанию носят периодический характер и должны проводиться по мере выработки определенного ресурса основным средством. Техническое обслуживание не устраняет выявленные неисправности. Задача технического обслуживания – поддержание основного средства в рабочем состоянии, обеспечении безопасности эксплуатации.

Ремонт же более непредсказуем, он направлен на разные узлы, детали, составные части основного средства и связан с:

- устранением возникших неисправностей основных средств,
- восстановлением внешнего вида,
- заменой значительной или незначительной части деталей и составных частей основного средства,
- переоборудованием,
- продлением срока эксплуатации,
- изменением метода эксплуатации,
- улучшением эксплуатационных свойств.

В зависимости от объема и целей произведенного ремонта, он подразделяется на текущий и капитальный. В финансовом учете расходы по текущему ремонту относятся на расходы периода, а расходы по капитальному ремонту капитализируются и увеличивают балансовую стоимость основного средства. В целях же налогообложения, все виды ремонтов, независимо от того, капитальный это ремонт или текущий, нормируются и учитываются согласно правилам, установленным в статье 27 (8).

В соответствии с пунктом а) части (8) ст.27 Налогового кодекса вычет расходов на ремонт собственности разрешается, если понесенные в налоговом году расходы не превышают 15% от стоимостного базиса соответствующей категории собственности на начало отчетного периода.

Если понесенные в налоговом году расходы на ремонт собственности превышают 15%, от стоимостного базиса по каждому объекту, относящемуся к I категории собственности, и от стоимостного базиса II-V категорий собственности, то величина превышения рассматривается как расходы на восстановление и отражается на увеличении стоимостного базиса соответствующей категории собственности. Данное превышение отражается в графе 9 «Сумма превышения лимита на ремонт» Ведомости.

В случае, когда основные средства, приобретенные в течение отчетного периода, включенные в состав основных средств, подвергаются ремонту, но на начало отчетного периода по соответствующей категории стоимостный базис соответствующей категории равен нулю, расходы на ремонт не признаются к вычету. Налогооблагаемый доход увеличивается на величину данных расходов, и одновременно они рассматриваются как

расходы на восстановление собственности и относятся на увеличение стоимостного базиса основных средств на конец отчетного периода.

Для определения права на вычет расходов, связанных с ремонтом ОС, необходимо заполнить Таблицу Приложение 2 к «Положению о порядке учета и начисления износа основных средств в целях налогообложения», которое называется «Определение превышения лимита расходов на ремонт, а также суммы расходов на ремонт, разрешенных к вычету за отчетный период».

Пример 5.

Автомобильный парк фирмы состоит из 15 грузовых автомобилей, принадлежащих ей на правах собственности. Все они относятся к V категории собственности. В течение налогового года был произведен капитальный ремонт:

- двигателя одного автомобиля, стоимостью 19000 леев
- переоборудование автофургона в автомобиль-холодильник, стоимостью 36500 леев.

Текущий ремонт составил 65700 леев, в том числе 18600 – замена масла, фильтров и тормозных колодок. *(Техобслуживание)*

В связи со значительной суммой ремонта, и в соответствии с учетными политиками, данные затраты в финансовом учете распределяются равномерно на 3 года и были отсрочены на 2 года в размере 2/3 от суммы текущего ремонта.

В финансовом учете в связи с данными операциями сделаны следующие бухгалтерские проводки:

№	Дата	Дт	Кт	Сумма	Описание
1		123	544	19 000 ✓	Капитальный ремонт двигателя
2		123	544	36 500 ✓	Переоборудование автофургона
3		712	544	21 900	Текущий ремонт автомобилей (1/3)
4		261	544	43 800 ✓	Отсроченные расходы (2/3)

$19000 + 36500 + 43800 = 99300$ – кап ремонт ввероятность
 $21900 - 18600 = 3300$ – текущий ремонт ввос.

Пример 6.

В течение 2015 года был произведен текущий ремонт здания старого офиса для изменения его предназначения - сдача в операционный лизинг, и, как следствие, исключение его из состава основных средств и реклассификация в инвестиционную недвижимость. Стоимость ремонта составила 90 000 леев. Ремонт в соответствии с учетными политиками был распределен на 3 года и отсрочен на 2 года. *1/3 - втекущий 2/3 - отсроч.*

В финансовом учете в 2016 году в связи с данными операциями сделаны следующие бухгалтерские проводки:

№	Дата	Дт	Кт	Сумма	Описание
1		713	261	30 000	Отнесение доли отсроченного ремонта на затраты

03011 30000 0 (30000)

Пример 7.

В течение 2016 года был произведен ремонт крыши старого элеватора для предотвращения порчи задания. Стоимость ремонта составила 36 000 леев, в т.ч. НДС. С 2009 года старый элеватор не эксплуатируется, и дальнейший порядок использования недвижимости неопределен. При переходе на новые НСБУ этот элеватор переведен в состав инвестиционной недвижимости.

В финансовом учете в связи с данными операциями сделаны следующие бухгалтерские проводки:

№	Дата	Дт	Кт	Сумма	Описание
1		714	544	30 000	Сумма ремонта
2		713	544	6 000	НДС (не взят в зачет)

03046 36000 0 (36000) - корректировка
Капитальные расходы, связанные с ремонтом элеватора не включаются в таблицу Приложение 2 и не признаются в ЦНО. Корректировка производится по строке 03046 Декларации.

Пример 8.

В течение 2016 года фирма произвела обновление компьютеров в бухгалтерии. Были закуплены 5 новых компьютеров, стоимостью 5900 леев без НДС каждый, а 5 старых компьютеров, числящихся в составе основных средств, согласно приказу директора были предназначены для продажи после проведения предпродажной подготовки. Первоначальная стоимость всех 5-ти компьютеров составляет 31 150 леев, накопленная амортизация 25 850 леев. Ремонт и доведение компьютеров для продажи составили 3 120 леев в т.ч. НДС.

В финансовом учете в связи с данными операциями сделаны следующие бухгалтерские проводки:

№	Дата	Дт	Кт	Сумма	Описание
1		213	521	29 500	Новые компьютеры
2		713	214	14750	Износ МБП
3		124	123	25 850	Списание амортизации
4		217	123	5 300	Реклассификация 31150 - 25850
5		713	544	2 600	Сумма ремонта
6		534	544	520	НДС

Пример 9.

Текущий ремонт прочих основных средств, принадлежащих фирме на правах собственности: отнесенных к V категории собственности, составил 6150 леев, к IV категории собственности – 1 000 леев, к II категории (склад из сэндвич-панелей) 25 000 леев, к I категории – текущий ремонт офиса – 38000 леев.

В финансовом учете в связи с данными операциями сделаны следующие бухгалтерские проводки:

№	Дата	Дт	Кт	Сумма	Описание
1		821	544	3350	Ремонт производственного оборудования
2		713	544	41 800	Ремонт ОС административного назначения
3		712	211,531,533	25 000	Ремонт склада

Внесем данные из условия в таблицу Приложение 2 и полностью заполним эту таблицу, т.к. завершили все операции, связанные с ремонтом собственных основных средств.

В соответствии с полученными данными в Приложении 2 «Превышение лимита расходов на ремонт», заполним строку 03011 Декларации и Ведомость:

- сумма, указанная в позиции «Всего» гр.3, отражается в строке 03011 гр.2 приложения 2D к Декларации о подоходном налоге
- сумма, указанная в позиции «Всего» гр.7, отражается в строке 03011 гр.3 приложения 2D к Декларации о подоходном налоге
- суммы по категориям собственности, указанные в гр.8, отражаются в Ведомости гр.9
- сумма, указанная в позиции «Всего» гр.9, отражается в строке 03011 гр.4 приложения 2D к Декларации о подоходном налоге

Определение расходов по ремонту арендованных основных средств для целей налогового учета.

Собственностью, на которую начисляется износ, признаются также инвестиции в основные средства, являющиеся предметом договора операционного лизинга, имущественного найма, концессии, аренды.

Под инвестициями понимается превышение затрат на ремонт, улучшение и тому подобные действия в отношении соответствующих основных средств над указанными затратами, разрешенными к вычету в налоговом году согласно порядку, установленному в части (9) статьи 27. Статья 27 (9) предполагает, что вычет таких расходов, понесенных на протяжении налогового периода, допускается в пределах 15 процентов исчисленной суммы аренды (имущественного найма).

В соответствующий налоговый период допускается вычет расходов на ремонт основных средств, используемых экономическим агентом в его предпринимательской деятельности согласно договору об имущественном найме и которые согласно указанному договору несет наниматель.

- Вычет таких расходов допускается в пределах 15%, установленных пунктом в) части (9) ст.27 Налогового кодекса, платы за имущественный наем за налоговый период. Показатель «плата за аренду (имущественный наем) за налоговый период» составляет расходы, относящиеся к имущественному найму (аренде), и определяется согласно методу начислений.

- Если понесенные расходы на соответствующие цели превышают допустимый предел, тогда возникшая разница может рассматриваться как отдельный объект основных средств называемый «Инвестиции в арендованные основные средства», по которому можно начислять износ в соответствии с налоговыми правилами в общеустановленном порядке. Этот объект относится к той категории собственности, к которой должно быть отнесено и само ремонтируемое нанятое имущество. Это превышение отражается в графе 7 «Другие поступления» Ведомости.
- При расторжении договора оставшаяся часть «Инвестиции в арендованные основные средства», которая не была изношена должна быть исключена из Ведомости, чтобы избежать начисления износа на основные средства, не используемые в предпринимательской деятельности.
- Учет «Инвестиций в арендованные основные средства» должен быть построен таким образом, чтобы на момент расторжения договора аренды суметь определить индивидуальную стоимость соответствующей инвестиции для исключения ее из Ведомости.

Пример 10.

С 2015 года фирма арендует у учредителя физического лица помещение в жилом доме, переоборудованное под магазин. Арендная плата составляет 4 000 леев ежемесячно. До конца 2016 года оплата физическому лицу была произведена: погашен долг за 8 месяцев 2015 года, оплачена аренда за 10 месяцев 2016 года. Текущий ремонт в помещении составил 10000 леев. Помещение относится к I категории собственности.

В финансовом учете в связи с данными операциями сделаны следующие бухгалтерские проводки:

№	Дата	Дт	Кт	Сумма	Описание
1		712	544	10 000	Ремонт помещения
2		712	544	48 000	Начислена арендная плата за 2016 год 4000*12
3		544	241	64 800	Выплачена арендная плата за (8+10) месяцев
4		544	534	7 200	Окончательное удержание налога у источника выплаты

Для целей определения лимита вычета расходов по ремонту показатель «плата за аренду (имущественный наем) за налоговый период» определяется согласно методу начислений.

Для определения права на вычет расходов, связанных с ремонтом арендованных ОС, необходимо заполнить Таблицу Приложение 3, которое называется «Определение превышения предела расходов на ремонт основных средств, которые не соответствуют положениям ч.(2) ст.26 Налогового кодекса, а также суммы расходов на ремонт, разрешенных к вычету за отчетный период».

Пример 11.

В 2016 году у фирмы зарегистрировано 2 договора имущественного найма легковых автомобилей, используемых для передвижения коммерческих агентов. По автомобилю Toyota ежемесячная арендная плата составляет 500 леев, другой автомобиль - Audi - арендуется на безвозмездной основе.

Во все договора аренды включено условие, что ремонт автомобиля производится фирмой-арендатором. Техобслуживание автомобиля Toyota составило 2 200 леев без учета НДС. Техобслуживание автомобиля Audi составило 1800 леев без НДС, а текущий ремонт за 2016 год в сумме составил 8 200 леев без НДС.

В октябре 2016 года сотрудник, сдававший в аренду автомобиль Toyota, уволился и договор аренды по автомобилю Toyota был расторгнут.

Все автомобили относятся к V категории собственности.

В финансовом учете в связи с данными операциями сделаны следующие бухгалтерские проводки:

№	Дата	Дт	Кт	Сумма	Описание
1		712	544	2 200	Техобслуживание Toyota
2		712	544	1 800	Техобслуживание Audi
3		712	544	8 200	Ремонт автомобиля Audi
3		712	544	4 500	Арендная плата за 9 месяцев

Техобслуживание не нормируется, а вычитается в полном объеме.

Первоначально следует определить лимит расходов на ремонт всех автомобилей. Для этого необходимо заполнить Приложение 3 к «Положению о порядке учета и начисления износа основных средств в целях налогообложения».

Для определения права на вычет расходов, связанных с ремонтом арендованных ОС, необходимо заполнить Таблицу Приложение 3.

Так как исчерпан список операций по ремонту арендованных основных средств в 2016 году, произведем закрытие Таблицы Приложение 3 «Превышение лимита расходов на ремонт арендованных основных средств» и перенесем данные из нее в Ведомость учета основных средств, вспомогательную таблицу ОС-П и Декларацию.

В соответствии с полученными данными, заполним строку 03034 Декларации и Ведомость:

- сумма, указанная в позиции «Всего» гр.4, отражается в строке 03034 гр.2 приложения 2Д к Декларации о подоходном налоге;
- сумма, указанная в позиции «Всего» гр.5, отражается в строке 03034 гр.3 приложения 2Д к Декларации о подоходном налоге;
- сумма, указанная в позиции «Всего» гр.6, отражается в строке 03034 гр.4 приложения 2Д к Декларации о подоходном налоге;
- суммы по категориям собственности, указанные в гр.6, отражаются в Таблице ОС-П, для суммирования с другими поступлениями, а после агрегированные показатели будут перенесены Ведомость гр.7.

Далее, необходимо отразить выбытие одного объекта основных средств «Инвестиции в арендованные основные средства». Порой достаточно сложно определить, какая сумма выбытия инвестиции относится, к каждому арендованному средству. Для этого рекомендуется вести дополнительную Таблицу ОС-АР, в которой отражать начисление износа по каждому объекту аренды из года в год для сохранения информации.

Данные из Таблицы ОС-АР гр.8 переносятся во вспомогательную таблицу выбытия основных средств ОС-В для обобщения информации и представления информации в Ведомости в агрегированном виде.

Операции, связанные с выбытием основных средств.

Объект основных средств списывается с баланса предприятия при выбытии из эксплуатации по различным причинам, после чего от него никаких экономических выгод в будущем не ожидается.

В финансовом учете результаты от выбытия или продажи основных средств определяются как разница между чистыми поступлениями (выручкой) и их балансовой стоимостью на момент выбытия и признаются как доход или расход в Отчете о финансовых результатах.

Существуют различные причины выбытия основных средств:

- Реализация
- Списание, в связи с полным износом
- Списание до истечения срока их использования
- Дарение
- Благотворительность
- Консервация
- Вынужденное выбытие
- Другие выбытия

В налоговом учете выбытие основных средств регламентируется 27 статьей НК.

Реализация.

Средства, полученные от отчуждения основных средств, за исключением полученных в результате отчуждения автомобиля, включенного в категорию собственности со стоимостью, предусмотренной пунктом б) части (9) статьи 26, относятся на уменьшение стоимостного базиса соответствующей категории собственности.

Доход или убыток в целях налогообложения признается, если есть доход или убыток по всей категории собственности.

В случае отчуждения автомобиля, включенного в категорию собственности со стоимостью, предусмотренной пунктом б) части (9) статьи 26 (200000, или 100000 до 2007 года), стоимостной базис соответствующей категории собственности уменьшается на остаточную стоимость отчужденного автомобиля исходя из стоимости, по которой он был включен в эту категорию. Доход или убыток, исчисленный как разница между суммой средств, полученных в результате отчуждения автомобиля, и его стоимостным базисом, признается доходом или убытком в том налоговом периоде, в котором имело место отчуждение.

Стоимостной базис автомобиля представляет собой стоимость автомобиля, уменьшенную на сумму начисленного износа.

Дополнительно необходимо отметить, что если предприятием в текущем налоговом году было приобретено основное средство и в этом же году реализовано, то его поступление и выбытие отражается в Ведомости только в том случае, если оно было введено в эксплуатацию и участвовало в предпринимательской деятельности. В противном случае, если оно было продано до ввода в эксплуатацию, его поступление и выбытие в Ведомости не отражаются.

Пример 12.

Предприятие реализует за 160000 лей легковой автомобиль Lexus, приобретенный в 2005 году и учтенный по V категории собственности. Первоначальная стоимость автомобиля 650000 лей, остаточная стоимость определена в размере 10 000 леев. Автомобиль в финансовом учете полностью изношен.

В финансовом учете в связи с данными операциями сделаны следующие бухгалтерские проводки:

№	Дата	Дт	Кт	Сумма	Описание
1		234	621	160 000	Стоимость реализации
2		124	123	640 000	Списание износа
3		721	123	10 000	Списание балансовой стоимости

Первоначально для проданного автомобиля Lexus рассчитаем прибыль от реализации ОС, полученную в финансовом учете:

$$160\,000 - (650\,000 - 640\,000) = 150\,000 \text{ р. у.}$$

$$98023 = (391977) - \text{И. у.}$$

Следующим этапом рассчитаем стоимостной базис выбывающего автомобиля. Стоимостной базис автомобиля представляет собой стоимость автомобиля, уменьшенную на сумму начисленного износа.

Год	СБ конец года	Износ в ЦНО	СБ начало след года
2005	100 000	30 000	70 000
2006	70 000	21 000	49 000
2007	49 000	14 700	34 300
2008			
2009			
2010			
2011			
2012			
2013			
2014			
2015	2525	818 023	1977
2016	1977	См. Базис	
Итого			

Доход в целях налогообложения равен:

$$160\,000 - (650\,000 - 98023) = (391977)$$

Стоимостной базис выбывшего автомобиля Lexus переносится во вспомогательную таблицу ОС-В, однако результат в финансовом учете не переносится в эту таблицу, в связи с тем, что результат от этой операции уже непосредственно переносится в Декларацию и отражается по строкам 0206 и 03020.

Пример 13.

В августе 2016 года предприятие реализует за 130 000 виноградники, которые были реклассифицированы в биологические активы и учтенные по II категории собственности. Первоначальная стоимость составила 128 350 леев. Накопленный износ составил 13 250 лей. Реклассификация по балансовой стоимости

В финансовом учете в связи с данными операциями сделаны следующие бухгалтерские проводки:

№	Дата	Дт	Кт	Сумма	Описание
1		234	621	130 000	Стоимость реализации
2		133	132	13 250	Списание износа
3		721	132	115 100	Списание балансовой стоимости

Первоначально для виноградника рассчитаем прибыль от реализации, полученную в финансовом учете:

$$130\ 000 (128\ 350 - 13\ 250) = 114\ 900$$

Внесем данную операцию во вспомогательную таблицу ОС-В. Вся II категория ОС уменьшается на стоимость реализации виноградника. Налоговый результат от выбытия (прибыль или убыток) в целях налогообложения определяется по всей категории собственности.

Списание в связи с полным износом. Результат, полученный в бухгалтерском учете в связи с выбытием основного средства по причине полного износа, не подлежит корректировке в налоговых целях вне зависимости от того, доход или убыток получился при закрытии предполагаемой остаточной стоимости.

Необходимо только в Ведомости учета основных средств провести корректировку стоимостного базиса соответствующей категории собственности категории на сумму его предполагаемой остаточной стоимости, определенной в начале эксплуатации (статья 27(10) НК).

Пример 14.

Предприятие списывает в связи с полным износом железобетонную эстакаду. Первоначальная стоимость эстакады 62 000 лей, накопленный износ 55 000 лей. При списании оприходован металлолом на сумму 6 000 леев. Зарплата рабочим с начислениями за снос эстакады составила 2 500 леев.

В финансовом учете в связи с данными операциями сделаны следующие бухгалтерские проводки:

№	Дата	Дт	Кт	Сумма	Описание
1		124	123	55 000	Списание износа
2		211	123	6 000	Запчасти и металлолом
3		721	123	1 000	Убыток от выбытия ОС
4		721	531,533	2 500	Убыток от выбытия ОС

Рассчитаем остаточную стоимость эстакады, определенную при его вводе в эксплуатацию.

$$62\ 000 - 55\ 000 = 7\ 000$$

Убыток 3 500 - не корректируется в ВЕН

Именно эта сумма будет отражаться в Ведомости.

Убыток от выбытия не подлежит корректировке в целях налогообложения, и не будет отражаться в Декларации по подоходному налогу.

Внесем данную операцию во вспомогательную таблицу ОС-В.

Скорректированный стоимостной базис,

Сумма, на которую уменьшается стоимостный базис соответствующей категории собственности, включает скорректированный стоимостный базис основных средств при их отчуждении в результате:

- дарения,
- вынужденного выбытия,
- консервации,
- списания
- других выбытий.

$$CB_{oc} = \frac{BC_{oc}^{\#}}{BC_{oc}^{\#}} \cdot CB_{oc} - BC_{oc}^{\#}$$

Начиная с 1 января 2004 г. согласно положениям пункта 88 Каталога основных средств и нематериальных активов, утвержденного Постановлением Правительства №338 от 21 марта 2003 г., скорректированный стоимостный базис основных средств в целях налогообложения определяется в следующем порядке:

- а) скорректированный стоимостный базис для основных средств, относящихся к I категории собственности за соответствующий период (N), – составляет стоимостный базис на начало отчетного периода основных средств за соответствующий период (N);
- б) для основных средств, относящихся к II-V категориям собственности: скорректированный стоимостный базис одного объекта определяется путем расчета исходя из процентного соотношения балансовой стоимости на начало соответствующего периода соответствующего объекта в общей сумме балансовой стоимости объектов, отнесенных к соответствующей категории;

$$CB_{oc} = \frac{BC_{oc}}{BC_{oc}}$$

Правило определения стоимостного базиса выбывающей собственности в целях налогообложения:

стоимостной базис всей категории основных средств на начало года умножается на коэффициент соотношения балансовой стоимости выбывающего объекта и балансовой стоимости всех объектов данной категории на начало года.

Списание основных средств осуществляется предприятием тогда, когда предприятие более не предполагает получения экономических выгод от эксплуатации данного основного средства. С точки зрения налогового законодательства, списанием, в полном смысле этого слова, является выбытие основного средства до момента его полного износа. Такое выбытие отражается в Ведомости учета основных средств в разделе «Выбытие ОС».

Убытки, полученные в финансовом учете при списании основных средств до истечения срока их использования, не признаются в целях налогообложения. В Ведомости учета основных средств выбытие отражается по скорректированному стоимостному базису этого основного средства.

При списании основного средства, предприятие более не предполагает получать выгоды от его использования. Следовательно, расходы, признанные в финансовом учете, понесены не в предпринимательских целях. В этом случае НДС, ранее принятый к зачету должен быть восстановлен на балансовую стоимость в момент списания (рыночная равна 0 Статья 97(5)). НДС относится на расходы предприятия и является невычитаемым.

Пример 15.

Предприятие списывает в связи с поломкой и невозможностью ремонта систему сигнализации (V категория собственности), приобретенную в 2010 году. Первоначальная стоимость системы 125000 лей, накопленный износ 100000 лей. Накопленный износ на начало года 98000 лей. При списании оприходованы кабель и металлолом на сумму 8000 леев. Балансовая стоимость ОС на начало года по этой категории собственности равна 3309700 лей.

В финансовом учете в связи с данными операциями сделаны следующие бухгалтерские проводки:

№	Дата	Дт	Кт	Сумма	Описание
1		124	123	100000	Списание износа
2		211	123	8000	Кабель и металлолом
3		721	123	17000	Убыток от выбытия ОС

VEN 03021 17000 0 (17000)
 Кт 713 Кт 534 - 3400 - восстановление НДС
 VEN 03046 3400 0 (3400)

Требуется восстановление НДС на сумму балансовой стоимости основного средства.

№	Дата	Дт	Кт	Сумма	Описание
		713	534	3400	восстановление НДС

Данный НДС признается невычитаемым в целях налогообложения. Корректировка НДС производится по строке 03046.

Рассчитаем стоимостной базис станции для отражения его выбытия в Ведомости.

$$\frac{27000}{3309400} \times 1768376 = 14426$$

Внесем данную операцию во вспомогательную таблицу ОС-В.

Благотворительность и дарение.

Статья 36(1) Налогоплательщик-резидент имеет право на вычет любых сделанных им в течение налогового года пожертвований на благотворительные цели и спонсорскую поддержку, но не более 5 процентов облагаемого дохода без учета предоставленных освобождений.

В соответствии с настоящей статьей могут вычитаться только пожертвования, сделанные в благотворительных целях или в целях спонсорской поддержки в отношении:

- публичных органов и публичных учреждений, *без шлюсс, etc.*
- некоммерческих организаций, зарегистрированных в соответствии с действующим законодательством, *все зарегистрир в Министе*
- профсоюзных организаций и организаций работодателей,
- детских домов семейного типа.

Под благотворительной деятельностью понимается добровольное, беспристрастное и необусловленное оказание физическими или юридическими лицами материальной помощи или бесплатных услуг одному лицу (группе лиц), при этом взамен не требуется никакое вознаграждение, плата или выполнение обязательств и не получается никакой прибыли.

Благотворительная деятельность осуществляется в целях:

- a) социальной поддержки и защиты лиц, в том числе улучшения материального положения малообеспеченных, социальной реабилитации безработных, инвалидов и иных лиц, не способных из-за физических или интеллектуальных особенностей и иных обстоятельств самостоятельно реализовать свои права и законные интересы;
- b) подготовки населения к преодолению последствий стихийных бедствий, экологических или иных катастроф, к предотвращению несчастных случаев или бедствий;
- c) оказания помощи пострадавшим в результате войн, стихийных бедствий, эпидемий, экологических или иных катастроф, социальных и межнациональных конфликтов;
- d) повышения престижа и роли семьи в обществе, защиты материнства и детства;
- e) оказания материальной помощи благотворительным организациям, социальным и медицинским учреждениям;
- f) содействия иной деятельности общественного значения, нуждающейся в финансовой и материальной поддержке.

Спонсорская деятельность осуществляется физическими и юридическими лицами добровольно по просьбе лица и состоит в предоставлении ему финансовых и материальных средств для поддержки мероприятий общественного значения.

Спонсорская деятельность осуществляется в целях:

- a) финансирования программ и мероприятий в области науки, культуры, религии, образования, литературы, искусства, спорта, здравоохранения, опеки и попечительства, социальной защиты и социального обеспечения населения;
- b) финансирования программ и мероприятий в области охраны окружающей среды и благоустройства улиц, парков и других общественных мест;
- c) финансирования программ и мероприятий в области охраны и реставрации памятников истории, природы, архитектуры, культуры и искусства;
- d) финансовой и материальной поддержки благотворительных организаций, социальных и медицинских учреждений, творческих союзов, организаций, занимающихся вопросами культуры, и иных организаций, осуществляющих мероприятия общественного значения; *Денежные средства*
- e) финансирования иных программ и мероприятий общественного значения.

Пожертвования на благотворительные цели или спонсорскую поддержку подлежат вычету только в случае их подтверждения в порядке, установленном Постановлением Правительства № 489 от 4 мая 1998 г. "Об утверждении Положения о порядке подтверждения пожертвований на благотворительные цели и/или спонсорскую поддержку".

Основанием для предоставления благотворительных пожертвований или спонсорской поддержки является:

1. Письменное заявление организации, желающей получить такую помощь и имеющей на это право в рамках Налогового кодекса.
2. В случае, когда пожертвования имеют неденежную форму, подтверждение пожертвования осуществляется следующим образом:
 - между благотворителем/спонсором и получателем благотворительной помощи/спонсорской поддержки заключается договор о благотворительной помощи/договор о спонсорской поддержке в простой письменной форме, а в случае дарения недвижимого имущества на благотворительные цели/спонсорской поддержки, удостоверяемый нотариально,
 - имущество передается получателю согласно товаротранспортной накладной.

3. В случае, если пожертвования были сделаны в денежной форме, то подтверждающим документом является платежное поручение в адрес организаций.

Любая безвозмездная передача собственности или денежных средств получателям, не имеющим право на получение благотворительной или спонсорской поддержки, или оформленная не в соответствии с ПП №489 согласно статье 42, классифицируется как дарение.

Статья 42. (1) определяет, что лицо, преподнесшее какой-либо дар, рассматривается как лицо, продавшее подаренное им имущество по цене, являющейся наибольшей величиной из его скорректированного стоимостного базиса или его рыночной цены на момент дарения. А лицо, преподнесшее дар в виде денежных средств, рассматривается как лицо, получившее доход в размере суммы подаренных денежных средств.

Исходя из положений действующего законодательства, при заполнении Декларации в результате осуществления дарений или пожертвований в благотворительных целях, необходима корректировка как полученного дохода, так и полученных расходов.

Благотворительность:

1. Основные средства и капитальные активы:
 - корректировка доходов (0207)
 - а) в финансовом учете 0,
 - б) в налоговом – скорректированный стоимостной базис ОС;
 - корректировка расходов (03037)
 - а) в финансовом учете – балансовая стоимость,
 - б) в налоговом – скорректированный стоимостной базис ОС
2. Товары и материалы
 - корректировка доходов (0207)
 - а) в финансовом учете 0,
 - б) в налоговом – себестоимость;
 - корректировка расходов (03037)
 - а) в финансовом учете – себестоимость,
 - б) в налоговом – себестоимость
3. Деньги
 - корректировка расходов (03025)
 - а) в финансовом учете – сумма денежных средств,
 - б) в налоговом – 0

Дарение:

4. Основные средства и капитальные активы:
 - корректировка доходов (0207)
 - а) в финансовом учете 0,
 - б) в налоговом – наибольший показатель из рыночной стоимости и скорректированного стоимостного базиса;
 - корректировка расходов (03020)
 - а) в финансовом учете – балансовая стоимость,
 - б) в налоговом – скорректированный стоимостной базис
5. Товары и материалы
 - корректировка доходов (0207)
 - а) в финансовом учете 0,
 - б) в налоговом – наибольший показатель из рыночной стоимости и себестоимости;
6. Деньги
 - корректировка расходов (03038)

- а) в финансовом учете – сумма денежных средств,
- б) в налоговом – 0

Пример 16.

Предприятие подарило детскому дому семейного типа холодильную камеру (V категория собственности). Первоначальная стоимость камеры 150000 лей, накопленный износ 94000 лей. Износ на начало года 90000 леев. Рыночная стоимость подобного промышленного холодильника 63000 леев в т.ч. НДС.

В финансовом учете в связи с данными операциями сделаны следующие бухгалтерские проводки:

№	Дата	Дт	Кт	Сумма	Описание
1		124	123	94000	Списание износа
2		722	123	56000	Списание балансовой стоимости камеры

Благотворительность, т.к.:

- Получатель соответствует ст. 36 НК
- Оформлено письмо с просьбой о получении холодильной камеры
- Оформлен договор о передаче ~~автобуса~~ *холод. кам.* для повышения благосостояния детей-сирот
- Оформлена ТТН.

Следует начислить НДС в связи с выбытием камеры. В соответствии со статьей 99(4) данная поставка является облагаемой. Согласно ст. 97(5) «Облагаемой стоимостью облагаемой поставки изнашиваемых активов является наибольшая величина из их балансовой и рыночной стоимости».

№	Дата	Дт	Кт	Сумма	Описание
3		7134	5342	11200	НДС (6% от балансовой)

Балансовая стоимость на начало года 60000 (150000 – 90000)

Рассчитаем скорректированный стоимостной базис

$$\frac{60000}{3309400} \times 1768316 = 32058$$

Следующим этапом необходимо откорректировать доходы, строка 0207. Эта строка заполняется для всех случаев благотворительности и дарения в неденежной форме одним показателем. Для облегчения ее заполнения предусмотрено предварительное заполнение Приложения 1.1D.

Заполним строку 03037 по расходам. Цель данной корректировки – признать выбытие основного средства не по балансовой стоимости, а по скорректированному стоимостному базису.

Отразим стоимостной базис выбывающей собственности в таблице ОС-В.

Чрезвычайное выбытие основных средств.

Ситуация вынужденной замены собственности может возникнуть у предприятия в результате вынужденной утраты собственности.

Статья 22 (3) НК определяет вынужденное выбытие собственности, как выбытие в результате следующих событий:

- если она полностью или частично уничтожена,
- похищена,
- если на нее наложен арест
- она предназначена к сносу
- если налогоплательщик вынужден каким-либо другим способом расстаться с ней по причине угрозы или неизбежности одного из вышеуказанных действий или событий.

Предприятие, имеющее вынужденно утраченную собственность, может получить доход в виде

- компенсации от страховой компании, если имущество было застраховано,
- выручки от реализации отходов утраченного имущества,
- других видах компенсаций, например, при отражении в учете дебиторской задолженности по возмещению материального ущерба

Согласно НК, Статья 22. Непризнание дохода при вынужденной утрате собственности

- «(1) Не признается доход при замене собственности на собственность того же типа в случае вынужденной утраты.
- (2) В случае непризнания дохода в соответствии с частью (1) стоимостный базис замещающей собственности считается стоимостным базисом заменяемой собственности, увеличенным на сумму понесенных затрат на приобретение собственности, не покрываемую доходом при вынужденной утрате.
- (5) Период замены – период, заканчивающийся в налоговом году, следующем после года, в котором произошла утрата».

Обратите внимание - период, который предоставляется предприятию для приобретения замещающей собственности, - до конца года, следующего за годом, в который произошла утрата, а не поступление денежных средств.

Пример 17.

Предприятие 15 января 2016 списывает с баланса дизельную подстанцию, III категория собственности, срок службы 20 лет, которая уничтожена в результате пожара. Ее первоначальная стоимость составляет 160000 лей. Сумма начисленной амортизации - 70000 лей. Были оприходованы стройматериалы, их рыночная стоимость составила 5 000 лей. Балансовая стоимость основных средств III категории собственности на начало года составляет 445 000 леев.

В финансовом учете в связи с данными операциями сделаны следующие бухгалтерские проводки:

№	Дата	Дт	Кт	Сумма	Описание
1		124	123	70000	Списание износа
2		211	123	5 000	Оприходованы стройматериалы
3		723	123	85 000	Списание балансовой стоимости подстанции

Стр 03021 85000 0 (85000)
 НДС 03046 17000 0 (17000)

$$\frac{90000}{445000} \times 293670 = 59394 - \text{стоимости базиса вычета}$$

Отразим стоимостной базис выбывающей собственности в таблице ОС-В.

Дополнительно требуется восстановление НДС на балансовую стоимость выбывающего в результате чрезвычайного события основного средства.

№	Дата	Дт	Кт	Сумма	Описание
4		713	534	17000	НДС

Данный НДС признается невычитаемым в целях налогообложения. Корректировка НДС производится по строке 03046.

Пример 18.

В продолжение Примера 17, имущество фирмы было застраховано, в связи с оформлением залога для получения кредита и страховой компанией была выплачена сумма в размере 100 000 леев в покрытие страхового случая. Компания в течение года с привлечением подрядчика отстроила дизельную подстанцию и ввела ее в эксплуатацию. стоимость новой подстанции составила 240 000 леев.

В финансовом учете в связи с данными операциями сделаны следующие бухгалтерские проводки:

№	Дата	Дт	Кт	Сумма	Описание
1		234	623	100 000	Страховая сумма
2		123	121	240 000	Ввод в эксплуатацию

Полученная сумма денег в размере 100000 леев является необлагаемой и должна быть откорректирована по строке 02041.

Отразим это поступление во вспомогательной таблице ОС-П.

Пример 19.

В продолжение Примера 8, фирма, торгующая компьютерами, проводила рекламную кампанию среди своих клиентов, и в результате произведенного розыгрыша наша компания стала обладателем планшета стоимостью 8 000 леев (срок службы по Каталогу ОС – 3 года, V категория).

Рекламная кампания – это способ продвижения продаж путем организации конкурсов, игр, лотерей, публично объявленных и проводимых в течение ограниченного периода с вручением подарков, призов, выигрышей (п. 38 ст. 5 НК).

Выигрыш – это доход, полученный от азартных игр, лотерей и рекламных компаний как в денежной, так и в не денежной форме (п. 14 ст. 12 НК).

Согласно п. 3 ст. 14 НК в отступление от положений частей 1 и 2 ст. 14 НК объектом налогообложения по выигрышам, указанным в части 1 ст. 90/1, является исключительно этот выигрыш.

Согласно статье 90¹ «Окончательное удержание налога из некоторых видов доходов»:

(3³) Каждый плательщик выигрышей обязан удержать и перечислить в бюджет налог в размере:

- 18 процентов выигрышей от азартных игр, за исключением выигрышей от рекламных компаний и/или лотерей;
- 18 процентов выигрышей от рекламных компаний и/или лотерей в части, в которой величина каждого выигрыша превышает 10 процентов личного освобождения, установленного в части (1) статьи 33, и не превышает 50 тысяч леев;
- 25 процентов выигрышей от рекламных компаний и/или лотерей в части, в которой величина каждого выигрыша равняется или превышает 50 тысяч леев.

(4) Окончательное удержание налога, установленного настоящей статьей, освобождает получателя выигрышей и доходов, указанных в частях (1), (3), (3¹), (3³) и (3⁴) от включения их в состав валового дохода и от их декларирования.

В финансовом учете в связи с данными операциями сделаны следующие бухгалтерские проводки:

№	Дата	Дт	Кт	Сумма	Описание
1		123	521	8 000	Поступление планшета
2		521	242	1258	$(8000 - 1012,8) * 18\% = 1257,70$ Перечисление денег для уплаты налога
3		521	622	6742	Сумма полученного дохода от выигрыша

Отразим это поступление во вспомогательной таблице ОС-II.

Так как суммы выигрыша в размере 6742 леев была включена в состав дохода в финансовом учете, следовательно, она подлежит исключению из налогооблагаемого дохода в налоговых целях. Корректировка проводится по строке 0201 Декларации.

Другие выбытия.

Другие выбытия отражаются во всех случаях, не перечисленных в колонках 14-18 Ведомости, например при реклассификации основных средств и инвестиционной

недвижимости в товар, изменении законодательства, прекращении договорных обязательств.

Пример 20.

В продолжение примера 8. В течение 2016 года фирма произвела обновление компьютеров в бухгалтерии. Были закуплены 5 новых компьютеров, а 5 старых компьютеров, числящихся в составе основных средств, согласно приказу директора были предназначены для продажи после проведения предпродажной подготовки. Первоначальная стоимость всех 5-ти компьютеров составляет 31 150 леев, накопленная амортизация 25 850 леев. Амортизация на начало года – 23 000 леев.

$$\text{СТБ} = \frac{8150}{338900} \times 1768376 = 4355$$

Отразим стоимостной базис выбывающей собственности в таблице ОС-В.

Заполнение Ведомости учета основных средств по категориям собственности и их износа в целях налогообложения.

Стоимостный базис основных средств на конец отчетного периода определяется как стоимостный базис основных средств на начало отчетного периода, увеличенный на стоимость вновь приобретенных и/или созданных своими силами основных средств и на сумму корректировок и уменьшенный на сумму от их реализации, уменьшенный на скорректированный стоимостный базис основных средств, отчуждаемых при дарении, безвозмездной передаче, уменьшенный на скорректированный стоимостный базис основных средств отчуждаемых при вынужденном выбытии или списании недоамортизированного объекта.

Устанавливается следующий порядок начисления износа собственности:

- a) по собственности, относящейся к I категории, износ начисляется путем применения нормы износа к стоимостному базису на конец отчетного периода по каждому объекту основных средств;
- b) по собственности, относящейся к II-V категориям, начисление износа осуществляется путем применения нормы износа к стоимостному базису соответствующей категории собственности на конец отчетного периода.

Вне зависимости от даты поступления основных средств износ начисляется за весь отчетный период и рассчитывается от стоимостного базиса основных средств на конец отчетного периода.

Порядок заполнения Ведомости.

- a) Закрыть Приложение №2 «Определение лимита расходов на ремонт», перенесение результатов в Ведомость, корректировка статей Декларации (сделано).
- b) Закрыть Приложение №3 «Определение лимита расходов на ремонт арендованных основных средств», перенесение результатов в Ведомость и вспомогательную таблицу ОС-П, корректировка статей Декларации (сделано).
- c) Закрытие вспомогательной таблицы ОС-П и перенесение результатов в Ведомость. Таблица ОС-П закрывается по каждому виду операции по каждой категории собственности.

Количественное выражение отражается только по тем инвестициям, которые на начало года в таблице ОС-АР отражались со стоимостью 0.

- d) Закрытие вспомогательной таблицы ОС-В и перенесение результатов в Ведомость. Таблица ОС-В закрывается по каждому виду операции по каждой категории собственности:

Количественное выражение отражается только по тем инвестициям, которые на конец года в таблице ОС-АР отражаются со стоимостью 0.

- e) Расчет в Ведомости стоимостного базиса основных средств по категориям собственности на конец года.

- Расчет итогов по блоку поступлений основных средств по категориям и по видам поступлений
- Расчет итогов по блоку корректировок основных средств по категориям и по видам корректировок
- Расчет итогов по блоку выбытия основных средств по категориям и по видам выбытий
- Расчет стоимостного базиса основных средств на конец года.

- f) Определение результата дохода / расхода от выбытия основных средств в целях налогообложения.

Если расчет стоимостного базиса основных средств на конец года привел:

- к отрицательному результату, то данный результат включается в доход, а стоимость соответствующей категории собственности на начало следующего отчетного периода приравнивается к нулю;
- к положительному результату по категориям собственности:
 1. в случае, когда по соответствующей категории не существует собственности, данный результат относится на уменьшение дохода (т.е. убытку в целях налогообложения), а стоимость соответствующей категории собственности на начало следующего отчетного периода приравнивается к нулю;
 2. в случае, когда по соответствующей категории существует собственность, за исключением I категории, в целях налогообложения не признается ни доход, ни убыток, и для соответствующей категории собственности расчет износа осуществляется согласно требованиям настоящего положения.

Доход в финансовом учете, полученный в результате выбытия основных средств, отражен в гр.4 таблицы ОС-В и равен 14900 леев. Доход, признанный в целях налогообложения – отрицательный результат, полученный в гр. 21 Ведомости по каждой из строк, в которой получен отрицательный результат, суммарно. У нас получился отрицательный результат по одной строке и равен -918 леев.

Корректировка производится по строке 0206.

Убыток от реализации основных средств в финансовом учете отражен в гр.5 таблицы ОС-В. Убыток, признанный в целях налогообложения – положительная сумма в гр.21 Ведомости по каждой из строк, в которой количество = 0, а сумма более 0.

В нашем примере убыток, полученный в финансовом учете равен 0, в налоговом учете 13230. Корректировка проводится по строке 03020.

Начисление износа по категориям собственности в целях налогообложения.

В финансовом учете начислен износ основных средств, используемых в предпринимательской деятельности предприятия, в сумме **830 250** леев.

Износ в целях налогообложения начисляется по каждой из строк ведомости, в которой:

- Стоимостной базис на конец года неотрицательный
 - Количество основных средств на конец года по строке не равно 0
 - Стоимостной базис на конец года по строке более 6000 леев. Статья 27 (5) НК, путем умножения стоимостного базиса на конец года на норму износа по данной категории собственности (гр.1 Ведомости).
- a. Если стоимостной базис на конец года по строке отрицательный – износ равен 0
 - b. Если количество основных средств по строке на конец года равно 0 – износ равен 0
 - c. Если стоимостной базис на конец года по строке менее 6000 леев – износ равен стоимостному базису.

По всем остальным строкам износ начисляется стандартным способом.

Заполним графу 22 Ведомости.

Износ в целях налогообложения отражен в итоге столбца 22 Ведомости.

Корректировка износа в целях налогообложения проводится по строке 03012.

Определение стоимостного базиса основных средств на начало следующего года.

Стоимостной базис на начало следующего года определяется по каждой из строк ведомости, в которой:

- Стоимостной базис на конец года неотрицательный
- Количество основных средств на конец года по строке не равно 0
- Стоимостной базис на конец года по строке более 6000 леев. Статья 27 (5) НК,

Вычитанием из стоимостного базиса на конец года начисленного износа. Количество объектов на начало следующего года равно количеству объектов на конец текущего года из гр.21 Ведомости.

- a. Если стоимостной базис на конец года по строке отрицательный – стоимостной базис на начало следующего года равен 0, количество объектов на начало следующего года равно количеству объектов на конец текущего года
- b. Если количество основных средств по строке на конец года равно 0 – стоимостной базис на начало следующего года равен 0, количество объектов на начало следующего года равно 0
- c. Если стоимостной базис на конец года по строке менее 6000 леев – стоимостной базис на начало следующего года равен 0, количество объектов на начало следующего года равно количеству объектов на конец текущего года.

Все остальные строки рассчитываются стандартным способом.

Корректировка доходов и расходов в соответствии с положениями НК. Заполнение Приложений 1D и 2D и расчетных приложений к ним (1.1D, 1.2D и 2.1D)

Корректировка доходов.

Пример 20.

Фирма является держателем облигаций акционерного общества «Фотон», выпущенных сроком на 10 лет. Процентные начисления по облигациям составили 6300 леев. Часть облигаций, балансовой стоимостью 21000 леев были проданы на вторичном рынке ЦБ за 18000 леев.

В финансовом учете в связи с данными операциями сделаны следующие бухгалтерские проводки:

№	Дата	Дт	Кт	Сумма	Описание
1		242	622	6300	Процентные начисления
2		234	621	18000	Продажа облигаций
3		721	141	21000	Списание балансовой стоимости облигаций

1. Корректировка, связанная с процентами не производится, т.к. часть (8) статьи 24 Закона о введении в действие частей I и II НК утратила силу с 1 мая 2015 года. Строка 0202 не заполняется.
2. Корректировка, связанная с продажей облигаций. Облигации являются **капитальным активом**, и величина прироста капитала определяется в соответствии со п.(5) статьи 37.

Величина прироста капитала определяется в соответствии со п.(5) статьи 37:

«Величина прироста капитала от продажи, обмена капитальных активов или отчуждения (выбытия) их другим способом равна превышению полученной суммы над стоимостным базисом данных активов».

В данном случае стоимостным базисом капитального актива является его балансовая стоимость. И в данном случае мы вынуждены констатировать потери капитала.

Для определения результата в целях налогообложения от операций с капитальными активами следует заполнить строку 02082 приложения 1.2D. После отражения в этом приложении всех операций с капитальными активами, результат будет перенесен в строку 0208 Приложения 1D.

Доход от вынужденной замены собственности (стр. 02041 и 02042 Приложения 1D к Декларации)

Пример 21.

В предыдущем 2015 году во время транспортировки в связи с отказом холодильной камеры рефрижератора была испорчена и уничтожена 1 тонна рыбы, ущерб составил 25000 леев. Транспортная компания возместила ущерб в размере 30000 леев. В 2015 году доход в размере 30000 леев был признан необлагаемым в качестве дохода от замены собственности. Однако фирма приняла решение не заниматься более реализацией мороженой рыбы и данные средства были направлены на приобретение сахара.

Изм. внесен ВЕН прошлым годом

Если до конца года, следующего за годом вынужденной утраты собственности, замена не была произведена, фирма лишается права на льготирование дохода и должна признать этот доход налогооблагаемым.

Корректировка проводится по строке 02042.

Дополнительно необходимо отметить, что если бы в 2015 году фирма не воспользовалась ст. 22, а признала бы необлагаемой сумму в размере 25000 согласно ст. 20 z⁶, то ей не пришлось бы всю сумму в размере 30000 признавать дополнительно налогооблагаемой в 2016 году.

Доход полученный от дарения активов, за исключением капитальных активов
(стр. 0207 Приложения 1D к Декларации и Приложение 1.1D)

Пример 22.

В июне 2016 года фирма подарила подшефному детскому саду 4 м³ досок для обустройства летней веранды. Балансовая стоимость 1 м³ досок равна 8 000 леев, а рыночная 8 400 в т.ч. НДС.

В декабре фирма подарила детскому дому семейного типа 40 новогодних подарков, и 8 подарков было передано многодетной семье. Учетная цена (балансовая стоимость) равна 55 леям. Рыночная стоимость без НДС (цена, по которой фирма реализует детские подарки своим покупателям) – 70 леев. С детским домом был заключен договор о благотворительной помощи на основании письма с просьбой о выделении подарков, выписана накладная.

Ст. 99 (4). Товары, услуги, поставленные субъекту налогообложения для осуществления им предпринимательской деятельности, впоследствии переданные без оплаты другим лицам, считаются облагаемой поставкой, осуществленной данным субъектом. облагаемой стоимостью указанной поставки является уплаченная субъектом стоимость поставки, предназначенной для осуществления им предпринимательской деятельности.

В финансовом учете в связи с данными операциями сделаны следующие бухгалтерские проводки:

№	Дата	Дт	Кт	Сумма	Описание
1		722	211	32 000	4*8000 Списание балансовой стоимости доски
2		713	534	6 400	32 000 / 5 Восстановлен НДС
3		722	217	2200	40*55 Списание балансовой стоимости подарков для детского дома
4		722	217	440	8*55 Списание балансовой стоимости подарков для семьи
5		713	534	528	48*55/5 Восстановлен НДС

Данные хозяйственные операции отражают благотворительность в отношении безвозмездной передачи новогодних подарков в адрес детского дома семейного типа и дарение в отношении безвозмездной передачи новогодних подарков в адрес многодетной семьи и досок детскому саду.

Безвозмездная передача осуществляется в неденежной форме. В этом случае необходимо заполнение Приложения 1.1D как в случае благотворительности, так и в случае дарения

активов. Итоговые данные из этой таблицы будут перенесены в строку 0207 Приложения 1D.

В случае благотворительности, считается, что фирма получила доход по балансовой стоимости. А в случае дарения, считается, что фирма получила доход по наибольшей величине из его балансовой стоимости и его рыночной цены.

Дополнительно, в случае благотворительности необходима корректировка расходов, связанных с выбытием актива по строке 03037 Приложения 2D. В финансовом учете расход определяется по балансовой стоимости актива, а в налоговом учете – по его скорректированному стоимостному базису. В данном случае балансовая стоимость совпадает со стоимостным базисом и составляет 2200 леев (55 леев * 40 шт.).

Результат от операций с капитальными активами

(стр. 0208 Приложения 1D к Декларации

Вложения в капитал хозяйствующего субъекта

(стр. 02011 Приложения 1D к Декларации)

Порядок признания доходов при вложении активов в капитал хозяйствующего субъекта регулируются статьей 55 НК.

Пункт (1) Статьи 55 определяет, что вложения активов в капитал хозяйствующего субъекта в обмен на долю участия в его капитале не облагаются налогом.

При внесении в уставный капитал другого предприятия основные средства должны быть оценены и определена их рыночная стоимость. Доля в уставном капитале будет равна их рыночной стоимости, а доход равен разнице между долей в уставном капитале и балансовой стоимости переданных активов.

При последующем выбытии капитальных активов, в налоговых целях следует учитывать положения п.(2) статьи 55:

«Для лица, вложившего активы, стоимостный базис акта на право собственности (акции, свидетельство участия и иной документ, удостоверяющий участие в капитале хозяйствующего субъекта) равен скорректированному стоимостному базису вложенных активов».

Стоимостной базис капитального актива в целях налогообложения при его продаже считается по балансовой стоимости выбывших активов, без учета дооценки до рыночной стоимости.

Пример 23.

Фирма передала дочернему предприятию земельный участок балансовой стоимостью 50000 леев, числящийся в составе инвестиционной недвижимости, в качестве вклада в уставный капитал. Оцененная стоимость земли составила 90000 леев.

В финансовом учете в связи с данными операциями сделаны следующие бухгалтерские проводки:

№	Дата	Дт	Кт	Сумма	Описание
1		234	621	90 000	Доход от выбытия земли
2		721	151	50 000	Списана балансовая стоимость земли

3		142	234	90 000	Приобретение доли в УК предприятия
---	--	-----	-----	--------	------------------------------------

Доход от данной хозяйственной операции в финансовом учете составит

$$90\,000 - 50\,000 = 40\,000$$

Корректировка производится по строке 02011.

Пример 24.

В продолжение задачи 23. В конце 2016 года фирма продала часть своего пая в дочернем предприятии, балансовой стоимостью 45 000 леев за 60 000 леев.

В финансовом учете в связи с данными операциями сделаны следующие бухгалтерские проводки:

№	Дата	Дт	Кт	Сумма	Описание
1		234	621	60 000	Доход от выбытия пая
2		721	141	45 000	Списана балансовая финансово-инвестиция

Данная операция должна быть отражена в Приложении 1.2D в строке 02081.

Пример 25.

Фирма продала незавершенное строительство - здание элеватора, а также все механизмы для обслуживания элеватора. Балансовая стоимость группы активов составляла на момент продажи 88 000 леев, цена продажи составила 96 000 леев в т.ч. НДС.

В финансовом учете в связи с данными операциями сделаны следующие бухгалтерские проводки:

№	Дата	Дт	Кт	Сумма	Описание
1		234	621	80 000	Доход от выбытия активов
1		234	534	16 000	НДС
2		721	121	88 000	Списана балансовая стоимость активов

Данная операция должна быть отражена в Приложении 1.2D в строке 02083.

Заккрытие Приложения 1.2D.

Пункт (7) статьи 37 устанавливает, что сумма прироста капитала в налоговом году равна 50 процентам суммы, превышающей признанный прирост капитала над любыми его потерями, понесенными в течение налогового года. Пункт (1) статьи 39 разрешает вычеты

потерь капитала только в пределах его прироста, а пункт (2) этой же статьи позволяет переносить на следующий год потери капитала, вычет которых не разрешен в текущем налоговом году.

Сумма потерь капитала, вычет которых не разрешен был в 2015 году, составил **50 000** леев (строка 0208 столбец 10 Приложения 1.2D за 2015 год).

Потери капитала, не принятые к вычету в 2015 году, рассматриваются, как потери капитала, понесенные в 2016 году (п.(2) статьи 39).

Сумма 20 000 леев должна быть отражена в строке 0208 Приложения 1.2D, столбец 7. Эта сумма будет участвовать в расчете прироста (потерь) капитала 2016 года, когда Приложение 1.2D будет полностью заполнено.

Сумма дохода от погашения дебиторской задолженности, ранее списанной за счет расходов отчетного периода.
(стр. 0209 Приложения 1D к Декларации)

Общее правило при восстановлении дебиторской задолженности таково: если при списании дебиторской задолженности, убыток был признан невычитаемым в целях налогообложения, то и доход при восстановлении дебиторской задолженности признается необлагаемым.

Пример 26.

В 2016 году фирма получила 3500 леев в счет погашения дебиторской задолженности, которая была списана в 2015 году как безнадежная. Фирма не признала в 2015 году списание этой суммы в целях налогообложения.

№	Дата	Дт	Кт	Сумма	Описание
1		221	612	3500	Восстановлена дебиторская задолженность

Таким образом, сумма 3500 леев в целях налогообложения должна быть откорректирована по строке 0209.

Доход, полученный в не денежной форме
(стр. 02010 Приложения 1D к Декларации)

В соответствии с особыми правилами, относящимися к доходу п.(1) статьи 21 НК, доход, полученный не в денежной форме, оценивается каждым субъектом налогообложения и составляет среднюю цену поставки товаров и/или оказания аналогичных услуг за месяц, предшествовавший месяцу, в котором был получен доход не в денежной форме. В случае, если в месяце, предшествовавшем месяцу, в котором был получен доход не в денежной форме, не были осуществлены поставки товаров и/или не были оказаны услуги, то доход, полученный не в денежной форме, не может быть меньше чем себестоимость товаров и/или услуг, поставленных и/или оказанных за текущий месяц.

Однако, относительно встречного взаимного погашения обязательств существует письмо ГТНИ № 17-21/1-14-467-2918 от 19.05.2009 года, которое разъясняет, что при погашении путем взаимозачета встречных требований, оцененных в денежном выражении между двумя юридическими лицами, не должны применяться положения статьи 21 пункт (1). Т.к. в случае компенсации обязательств их величина уже является обоснованной (определенной) и не должна быть подвергнута переоценке.

Пример 27.

В декабре 2016 года фирма реализовала 100 новогодних подарков по цене 55 леев (себестоимости) фирме, которая оказала рекламные услуги - разместила баннеры фирмы на своих торговых площадях. Обычная рыночная стоимость детских новогодних подарков составляет 70 леев.

*"Вот почему стоимость товаров не облагается
налогом по себестоимости вообще."
(т.е. это не бартер и не нужно корректиров).*

Таким образом, сумма дохода должна быть откорректирована по строке 02010 Приложения 1D Декларации.

Доходы от переоценки основных средств и других активов (стр. 02016 Приложения 1D к Декларации)

В соответствии со статьей 20, необлагаемыми являются доходы:

з⁹) доходы от переоценки основных средств и других активов и восстановления убытков от их обесценения;

Пример 28.

В 2015 году в связи затоплением площадки, предназначенной для строительства, принадлежащие фирме, был признан убыток от обесценения в размере 70 000 леев. В 2016 году воды отступили, и было признано частичное восстановление убытка от обесценения в размере 35 000 леев.

В финансовом учете в связи с данными операциями сделаны следующие бухгалтерские проводки:

№	Дата	Дт	Кт	Сумма	Описание
1		128	621	35 000	Восстановлен убыток от обесценения

Корректировка проводится по строке 02016.

Доходы, полученные в виде дивидендов (стр. 02018 Приложения 1D к Декларации)

Дивиденд – доход, полученный от распределения чистой прибыли между акционерами (пайщиками) в соответствии с долей участия в уставном капитале, за исключением дохода, полученного в случае полной ликвидации хозяйствующего субъекта в соответствии с частью (2) ст. 57 (п. 3) ст. 12 НК).

Частью (3¹) ст. 90¹ установлено, что лица, указанные в ст. 90, удерживают и уплачивают в бюджет налог в размере:

- 6 процентов – с дивидендов, включая дивиденды в форме акций или долей участия, за исключением соответствующих нераспределенной прибыли, полученной в налоговые периоды 2008–2011 годов включительно;
- 15 процентов – с дивидендов, включая дивиденды в форме акций или долей участия, соответствующих нераспределенной прибыли, полученной в налоговые периоды 2008–2011 годов включительно;
- 15 процентов – с выведенной из уставного капитала суммы, соответствующей увеличению уставного капитала от распределения чистой прибыли и/или иных источников, определенных в собственном капитале, между акционерами (пайщиками) в налоговые периоды 2010–

2011 годов включительно в соответствии с долей участия в уставном капитале;

Таким образом, с суммы дивидендов производится окончательное удержание подоходного налога у источника выплаты и данный доход исключается из суммы налогооблагаемого дохода предприятия.

Пример 29.

В течение налогового года фирма получила дивиденды от дочерней фирмы за текущий налоговый год в размере 18800 леев (20000 леев – объявленные дивиденды и 6% удержано у источника выплаты).

В финансовом учете в связи с данными операциями сделаны следующие бухгалтерские проводки:

№	Дата	Дт	Кт	Сумма	Описание
1		231	622	18800	Признана доля объявленных дивидендов, принадлежащих фирме
2		231	541	1200	Признаны предстоящие обязательства по окончательному удержанию подоходного налога <i>6%</i>
3		242	231	18800	Поступление денежных средств
4		541	231	1200	Отражено погашение подоходного налога, удержанного у источника выплаты

Т.к. сумма 18800 в финансовом учете отражена в составе доходов, то при заполнении декларации должна быть произведена корректировка по строке 02018.

Другие доходы

(стр. 02019 Приложения 1D к Декларации)

В стр.02019 отражаются другие доходы, не указанные в приложении 1D, но для которых налоговым законодательством предусмотрены иные правила признания доходов, не установленные НСБУ, например:

- суммы, получаемые физическими и юридическими лицами в возмещение причиненного ущерба или/и неполученного дохода в связи с проведением археологических исследований на земельных участках, находящихся в собственности или во владении этих лиц (п. d² ст. 20 НК);
- суммы, получаемые физическими и юридическими лицами в возмещение ущерба, причиненного им в результате противозаконных действий (бездействия) либо вследствие стихийных или техногенных катастроф, катаклизмов, эпидемий, эпизоотий (п. d³ ст. 20 НК);
- суммы, полученные собственниками или владельцами имущества, реквизируемого в интересах общества, за период реквизиции согласно законодательству (п. d⁴ ст. 20 НК);
- доходы, полученные вследствие компенсации материального ущерба, в части, в которой предоставляемое возмещение не превышает причиненного материального ущерба (п. z⁶ ст. 20 НК);
- доход от непогашения задолженности хозяйствующим субъектом, за исключением случаев, когда причиной образования задолженности является неплатежеспособность налогоплательщика (п. j) ст. 18 НК).

Пример 30.

По вине работника предприятия, который забыл включить морозильную камеру, растаял ящик мороженого на сумму 3 000 леев (себестоимость). Данный товар списали как

бракованный, а работника обязали выплатить 1 800 леев - половину стоимости уничтоженного товара.

В финансовом учете в связи с данными операциями сделаны следующие бухгалтерские проводки:

№	Дата	Дт	Кт	Сумма	Описание
1		714	217	3 000	Списание мороженого
2		713	534	600	Восстановлен НДС
3		226	612	1 800	Возмещение материального убытка

Расход в размере 3 600 леев не признается в ЦНО. Корректировка по строке 03046, доход в размере 1 800 леев корректируется по строке 02019 в соответствии с п. з⁶ ст. 20 НК.

Корректировка доходов в соответствии с положениями НК.

На данном этапе исчерпан список операций, связанных с корректировкой доходов в целях налогообложения.

Прежде, чем переходить к корректировке расходов, в соответствии с положениями Налогового Кодекса, требуется закрытие Приложения 1D и определения итоговой суммы корректировок доходов, ввиду того, что часть расходов нормируется в действующем законодательстве в процентном отношении от суммы полученных валовых доходов, с учетом корректировок. К таким расходам относятся представительские расходы, расходы по страхованию.

Закрытие Приложения 1.1D.

В первую строку таблицы вносится сумма данных из строк 02071, 02072, 02073, которые были заполнены ранее, на этапе корректировки операций, связанных с основными средствами и корректировки доходов финансовой деятельности в целях налогообложения.

Данные о балансовой стоимости из гр.4 Приложения 1.1D отражаются в гр. 3 Приложения 1D. В гр. 2 Приложения 1D отражается 0, т.к. в финансовом учете отсутствует доход.

Полученная сумма переносится в строку 0207.

Закрытие Приложения 1.2D.

Суммируются данные по гр.2, гр.3, гр.4, гр.5 и гр.6. Суммы отражаются соответственно в последней строке Приложения 1.2D.

В последней строке, гр.7 отражаются данные о потерях капитала прошлого года, которые не были разрешены к вычету.

В последней строке Приложения 1.2D гр. 8 заполняется только в том случае, если операция:

- + прирост капитала по операциям 2016 года
- потери капитала 2016 года
- потери капитала прошлого года

даст положительный результат. 50% от этой суммы, отражается в гр.9, и это и есть налогооблагаемая сумма прироста капитала при действиях с капитальными активами.

Если результат этой операции будет отрицательный, то заполняется последняя строка Приложения 1.2D, гр.10 (без знака «-»). Это потери капитала текущего года, которые не

разрешены к вычету и будут перенесены на будущий год. В этом случае в гр.8 и гр.9 ставится 0.

Итоговое значение гр.2 Приложения 1.2D переносится гр.2 Приложения 1D, а итоговое значение гр.9 Приложения 1.2D переносится гр.3 Приложения 1D.

Закрытие Приложения 1D.

В Приложении 1D есть несколько строк, в которых отражено несколько операций. Прежде, чем определять итоговую сумму по всему Приложению, необходимо вывести итог по каждой из таких строк. Эта сумма будет отражена в Декларации, которая будет представлена в налоговую инспекцию.

Сумма корректировок в Приложении 1D привела к отрицательному результату. Это говорит о том, что доход в целях налогообложения будет уменьшен, по отношению к валовой сумме доходов в финансовом учете.

Полученная сумма в переносится в строку 020 основной формы Декларации.

Корректировка расходов.

Личные и семейные расходы (стр. 0301 Приложения 2D к Декларации)

50% Статья 23 НК предполагает, что вычет личных и семейных расходов не разрешается, за исключением случаев, для которых в настоящем разделе предусмотрено иное. Это подразумевает использование положений статьи 24 (2), которая гласит: «Если расходы, понесенные налогоплательщиком, состоят из расходов, связанных с осуществлением предпринимательской деятельности, и личных расходов, то разрешается вычет только в случае, если расходы, связанные с осуществлением предпринимательской деятельности, преобладают над личными расходами, и только той части расходов, которые непосредственно относятся к осуществлению предпринимательской деятельности».

Пример 31.

В продолжение Примера 10, фирма арендует у учредителя физического лица помещение в жилом доме, переоборудованное под магазин. Одна из комнат этого помещения не сдается в аренду. Счета за коммунальные услуги приходят общие и фирма оплачивает их полностью. Площадь комнаты, по отношению к площади всего помещения, составляет 10%. За 2016 год коммунальные услуги, оплаченные предприятием, составили 31500 леев.

В финансовом учете в связи с данными операциями сделаны следующие бухгалтерские проводки:

№	Дата	Дт	Кт	Сумма	Описание
1		712	532	31500	Коммунальные услуги

Корректировка отражается по строке 0301.

Одновременно надо иметь в виду, что 3150 леев рассматривается как дополнительные доходы физического лица, и т.к. учредитель является работником, то эта сумма рассматривается как льгота работодателя и облагается подоходным налогом у источника выплаты.

Расходы, связанные с командированием работников.
(стр. 0302 Приложения 2D к Декларации)

5 января 2013 года Правительство РМ утвердило Постановление №10 «Об утверждении Положения об откомандировании работников субъектов Республики Молдова». В 2015 году внесены последнее изменение от 29.04.14 года (МО 104-109 от 06.05.14) весьма незначительные по объему и значительные в понятийном плане.

Срок командирования сократился до 60 дней как при командировании за рубеж, так и при командировании по территории РМ.

Не разрешается оплата расходов за проживание в гостиницах по общим счетам, без указания в них занимаемых номеров, периода пребывания, фамилии проживающих, видов расходов и т.п.

Разрешается в качестве документов, подтверждающих расходы в целях налогообложения, для расчета командировочных расходов принимать электронные билеты. (Письмо ГНИ № 17-2/1-14-735-6580 от 22.09.09)

В случае непредставления первичных документов по расходам за проживание эти расходы возмещаются работнику при откомандировании в пределах Республики Молдова в размере 25 леев, а за рубеж – в размере 10 процентов от предельной нормы расходов на проживание за каждую ночь нахождения в командировке, исключая время нахождения в пути. При этом, вычет расходов, не подтвержденных документально, в пределах норм, установленных Постановлением Правительства специально для такого случая, не считается вычетом документально неподтвержденных расходов.

За дни выезда в командировку и прибытия суточные выплачиваются в размере 100 процентов от установленных норм. Однако при поездке на 1 день за пределы Молдовы выплачивается 50% суточных, а по территории – не выплачиваются вообще.

В случае превышения норм проживания

- Сумма превышения является невычитаемой для предприятия

В случае превышения норматива суточных

- Сумма превышения является невычитаемой для предприятия
- Сумма превышения считается льготой работодателя для работника (статья 19 а)) и облагается подоходным налогом у работника. Дополнительно, сумма превышения облагается взносами медицинского страхования (4,5%+4,5%), и сумма уплаченная работодателем и отнесенная на расходы является невычитаемой.

Пример 32.

Работник фирмы был командирован в Польшу. Срок командировки составил 10 дней. Авансовый отчет был утвержден в размере 35 800 леев, при этом все нормативы были соблюдены, за исключением того, что, счет за гостиницу был предоставлен на сумму 720 евро (9 суток по 80 евро при нормативе 120 евро/день), но фамилия работника не была указана в счете на проживание. Аванс на командировку работник не брал. Нацбанком за день до командировки был установлен курс 22,0 лей/евро.

В финансовом учете командировочные сделаны проводки:

$90(120 \text{€} \times 10\%) - 20) \times 22,0 = 13464$

№	Дата	Дт	Кт	Сумма	Описание
1		713	532	35 800	Командировочные расходы

Корректировка производится по строке 0302.

Взаимозависимые лица

Налоговый кодекс дает следующее определение:

Взаимозависимое лицо - член семьи налогоплательщика или лицо, которое контролирует налогоплательщика, контролируется налогоплательщиком либо находится совместно с ним под контролем третьего лица. Для целей настоящего пункта:

- а) семья налогоплательщика включает: супругу (супруга) налогоплательщика; родителей налогоплательщика; детей налогоплательщика и их супругов; деда и бабушку налогоплательщика; внуков налогоплательщика и их супругов; братьев и сестер налогоплательщика и их супругов; прадеда и прабабушку налогоплательщика; правнуков налогоплательщика и их супругов; братьев и сестер родителей налогоплательщика и их супругов; племянников налогоплательщика и их супругов; братьев и сестер деда и бабушки налогоплательщика и их супругов; детей брата и сестры родителей налогоплательщика и их супругов; детей племянников налогоплательщика и их супругов; а также перечисленных лиц со стороны супруги (супруга) налогоплательщика;
- б) под контролем понимается владение (непосредственно либо через одно или более взаимозависимых лиц) 50 и более процентами капитала или прав голоса лица. При этом физическое лицо рассматривается как лицо, владеющее всеми долями участия в капитале, принадлежащими прямо или косвенно членам его семьи

Пример 32.

Фирма оказала услугу своему учредителю – юридическому лицу, 50% доля участия в уставном капитале, расценки на которую регулируются государственными органами. Предъявленная к оплате стоимость услуги составила 20 000 леев, себестоимость услуги - 25 000 леев. Убыток от этой операции (разница между себестоимостью и ценой реализации) составляет 5000 леев.

В финансовом учете в связи с данными операциями сделаны следующие бухгалтерские проводки:

№	Дата	Дт	Кт	Сумма	Описание
1		223	611	20 000	Доход от услуги по регулируемым тарифам
2		223	534	4 000	НДС начисленный
3		711	811	25 000	Фактическая себестоимость

В соответствии со Статьей 24(8) этот убыток не подлежит вычету.

Корректировка в размере 5000 леев отражается по строке 0305.

Расходы, осуществленные до момента платежа, если налогоплательщик имеет обязательство по отношению к взаимозависимому лицу, использующему кассовый метод учета
(стр. 0307 и 0308 Приложения 2D к Декларации)

В соответствии со статьей 44(5), налогоплательщик, использующий метод начислений, не вправе произвести какие-либо вычеты до момента платежа, если у него имеются обязательства по отношению к взаимозависимому лицу, использующему кассовый метод учета.

Для применения этой статьи должно соблюдаться одновременно три условия:

1. расходы понесены по отношению к лицу, являющемуся взаимозависимым
2. лицо использует кассовый метод (физическое лицо)
3. расходы предприятия, не оплаченные этому лицу, являются доходами этого лица (Следовательно, задолженность по займам, по авансовым отчетам и т.п. такому лицу не относится к рассматриваемой разнице).

Пример 33.

Фирма начислила зарплату за декабрь 2016 года. Выплата зарплаты будет осуществлена в январе 2016 года. В том числе задолженность по зарплате перед директором – учредителем предприятия 20 000 леев. На эту сумму начислен соцфонд в размере 4 600 леев.

0307 20000 0 (20000)

Корректировка осуществляется по строке 0307.

Сальдо невыплаченной зарплаты директору на 1 января 2016 года составляло 17 000 леев. В декларации за 2015 год по строке 0307 была проведена корректировка, и эта сумма не была признана в составе вычетов в целях налогообложения. 15 января 2016 года фирма осуществила выплату зарплаты за декабрь 2015.

Должно быть восстановлено право фирмы на вычет суммы оплаченной заработной платы директора.

0308 0 17000 17000

Корректировка осуществляется по строке 0308.

Пример 34.

В продолжение Примера 10. С 1 апреля 2015 года фирма арендует у учредителя физического лица помещение в жилом доме, переоборудованное под магазин. Арендная плата составляет 4000 леев ежемесячно. До конца 2016 года оплата физическому лицу была произведена: погашен долг за 8 месяцев 2015 года, оплачена аренда за 10 месяцев 2016 года.

В финансовом учете в связи с данными операциями сделаны следующие бухгалтерские проводки:

№	Дата	Дт	Кт	Сумма	Описание
1		712	544	48 000	4000*12мес. Арендная плата
2		544	534	7 200	18 мес*4000 * 10% Удержание подоходного налога у источника выплаты
3		544	241	64 800	Выплата арендной платы за 18 месяцев

Расходы по невыплаченной арендной плате не могут быть признаны к вычету, т.к. учредитель – физическое лицо полностью соответствует критериям взаимозависимого лица, использующего кассовый метод

Корректировка осуществляется по строкам 0307 и 0308.

Расходы, связанные с получением дохода, освобожденного от налогообложения
(стр. 0309 Приложения 2D к Декларации)

Не разрешается вычет затрат, связанных с получением дохода, освобожденного от налогообложения (ст. 24 (9)).

Доходами, освобожденными от налога, считаются доходы, указанные в ст. 20 НК, а также доходы, освобожденные от налога согласно Закону о государственном бюджете на соответствующий год и Закону № 1164-ХІІІ от 24 апреля 1997 г. о введении в действие разделов I и II Налогового кодекса.

Пример 35.

В продолжение примера 18. В связи с пожаром на дизельной подстанции, для получения страхового возмещения, фирма была вынуждена заплатить 7 000 леев эксперту за заключение о том, что причиной возгорания явился несчастный случай, а не специальный поджог.

Этот расход, является расходом, связанным с получением дохода, освобожденного от налогообложения. Согласно статье 24 (9) этот расход не подлежит вычету.

Корректировка осуществляется по строке 0309.

Расходы, связанные с процентными начислениями.
(стр. 03010 Приложения 2 D к Декларации)

В соответствии со ст. 25 (2) ней: «Вычет расходов на процентные начисления по кредитным договорам хозяйствующими субъектами в пользу физических и юридических лиц (за исключением финансовых учреждений, микрофинансовых организаций и лизинговых компаний), разрешается в пределах средневзвешенной процентной ставки по кредитам, выданным банковским сектором юридическим лицам, на срок до 12 месяцев и более 12 месяцев, в разрезе молдавских леев и в иностранной валюте. Средневзвешенная процентная ставка по кредитам, выданным банковским сектором юридическим лицам на срок до 12 месяцев и более 12 месяцев, в разрезе молдавских леев и в иностранной валюте, устанавливается Национальным банком Молдовы и публикуется на его официальной веб-странице.»

За 11 месяцев 2016 года информация представлена в таблице:

	До 12 месяцев		Свыше 12 месяцев		До 12 месяцев		Свыше 12 месяцев	
	%	Сумма, млн. леев (Объем)	%	Сумма, млн. леев (Объем)	%	Сумма, млн. леев (Объем)	%	Сумма, млн. леев (Объем)
январь 2016	17.96	83.73	15.56	409.87	6.67	46.32	6.39	387.70
февраль 2016	16.75	118.77	15.29	496.51	6.41	79.50	6.31	467.15
март 2016	15.54	230.43	15.08	742.21	5.95	264.74	6.14	1 024.75
апрель 2016	15.79	199.75	15.43	630.56	6.41	136.04	6.33	571.97
май 2016	15.55	146.18	14.90	632.14	6.10	61.11	6.18	661.05
июнь 2016	14.81	128.44	13.78	609.39	6.20	159.96	6.10	753.32
июль 2016	14.40	139.57	13.63	557.25	5.43	268.46	6.07	582.63
август 2016	14.75	88.15	13.16	534.52	5.39	295.50	5.67	525.63

сент. 2016	13.53	107.41	13.31	506.18	4.95	129.19	5.79	584.83
окт. 2016	12.76	137.35	12.66	449.89	5.20	160.95	5.68	678.40
нояб. 2016	12.53	84.65	12.52	530.39	4.54	134.08	5.46	826.06
		15.01		14.17		5.63		5.99

Данные за январь-ноябрь 2016 были обновлены 27 декабря 2016.

Пример 36.

Фирма имеет заем в сумме 500 000 леев под 16% годовых, сроком на 2 года, полученный в 2015 году от учредителя - юридического лица. На дату предоставления займа данная процентная ставка была значительно ниже ставок, предоставляемых финансовыми учреждениями РМ. Полученные денежные средства использованы для пополнения текущих активов. В 2016 году производились начисления и оплата процентов по данному займу.

В финансовом учете в связи с данными операциями сделаны следующие бухгалтерские проводки:

№	Дата	Дт	Кт	Сумма	Описание
1		714	512	80 000	500 000 * 16%

В ЦНО разрешено к вычету $500\,000 * 14,17\% = 70850$

Корректировка осуществляется по строке 03010.

Отчисления в резервные фонды за исключением резерва по безнадежным долгам (стр. 03014 и 03016 Приложения 2 Д к Декларации)

В соответствии со Статьей 31(2) не разрешается вычет отчислений в резервные фонды. Верно и обратное, все расходы, связанные с предпринимательской деятельностью, осуществление которых было вычтено из резервных фондов, и не признанные в финансовом учете, признаются к вычетам в целях налогообложения. Т.е разрешается вычет фактических расходов, понесенных предприятием путем использования этих фондов.

Отчисления в резервные фонды производятся предприятиями

- для предстоящей оплаты отпусков (включая взносы на государственное социальное страхование),
- на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет,
- для предстоящих расходов и платежей на предприятиях по заготовке и переработке зерна,
- на производственные затраты по подготовительным работам в сезонных отраслях промышленности,
- для предстоящих затрат по ремонту основных средств,
- для предстоящих затрат по ремонту предметов проката,
- на затраты по возведению временных (титульных) зданий и сооружений и др.

Пример 37.

Фирма формирует резервы по отпускам. В течение 2016 в связи с операциями по начислению и использованию резерва отпусков были произведены следующие проводки:

№	Дата	Дт	Кт	Сумма	Описание
1		712	538	24 700	Формирование резерва

1		713	538	39 600	Формирование резерва
1		821	538	57 200	Формирование резерва
1		538	531	105 000	Использование резерва
2		538	533	28 875	Использование резерва

538 121500
 538 133875

Данные корректировки проводятся по строкам 03014, в части отчислений в резервные фонды, и 03016, в части признания фактических расходов в налоговом учете.

Вычет безнадежных долгов.
(стр. 03015 Приложения 2 Д к Декларации)

Статья 31 (1) определяет, что согласно законодательству разрешается вычет любого безнадежного долга, если он образовался в связи с осуществлением предпринимательской деятельности.

Согласно п. 32) ст. 5 Налогового кодекса безнадежный долг - дебиторская задолженность, невозможная к погашению в случаях:

- a) ликвидации хозяйствующего субъекта без правопреемника;
- b) отсутствия имущества у физического или юридического лица, осуществляющего предпринимательскую деятельность и объявленного несостоятельным;
- c) отсутствия или недостаточности у физического лица, не осуществляющего предпринимательскую деятельность, и крестьянского (фермерского) хозяйства или индивидуального предпринимателя в течение двух лет со дня возникновения задолженности имущества, которое могло бы быть взыскано в счет погашения данной задолженности;
- d) смерти физического лица и отсутствия других лиц, обязанных по закону исполнить его обязательства;
- e) невозможности разыскать физическое лицо, в том числе членов крестьянского (фермерского) хозяйства или индивидуального предпринимателя, выбывшее с постоянного места жительства, в течение срока исковой давности, установленного гражданским законодательством;
- f) наличия соответствующего акта судебной инстанции либо судебного исполнителя (решения, определения или другого документа, предусмотренного действующим законодательством), согласно которому взыскание долга является невозможным.

Постановление Правительства «Об утверждении некоторых положений» № 77 дает более подробное объяснение:

«Безнадежный долг – дебиторская задолженность, невозможная к погашению в случаях: ликвидации хозяйствующего субъекта без правопреемника;

1. отсутствия имущества у физического или юридического лица, осуществляющего предпринимательскую деятельность и объявленного несостоятельным;
2. отсутствия или недостаточности у физического лица, не осуществляющего предпринимательскую деятельность, и крестьянского (фермерского) хозяйства или индивидуального предпринимателя в течение двух лет со дня возникновения задолженности имущества, которое могло бы быть взыскано в счет погашения данной задолженности;
3. смерти физического лица и отсутствия других лиц, обязанных по закону исполнить его обязательства;

4. невозможности разыскать физическое лицо, в том числе членов крестьянского (фермерского) хозяйства или индивидуального предпринимателя, выбывшее с постоянного места жительства, в течение срока исковой давности, установленного гражданским законодательством;
5. наличия соответствующего акта судебной инстанции либо Департамента по исполнению судебных решений (решения, определения или другого документа, предусмотренного действующим законодательством), согласно которому взыскание долга является невозможным.

Долг признается безнадежным в указанных выше случаях только при наличии соответствующего документа, подтверждающего наступление того или иного обстоятельства»

Дебиторская задолженность, по которой истек срок исковой давности, не реальная для взыскания, подлежит списанию по решению руководителя предприятия. Если подобное списание производится вследствие неплатежеспособности должника, то эта задолженность после ее списания, должна отражаться за балансом, в группе условные обязательства и платежи, для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должника.

Пример 38.

В 2016 году фирма списала следующую дебиторскую задолженность

- а) 3415 леев - краткосрочная дебиторская задолженность за аренду помещения юридического лица в связи с истечением срока исковой давности
- б) 3660 леев - краткосрочная дебиторская задолженность по торговым счетам юридического лица в связи с решением судебного исполнителя о невозможности взыскать задолженность

Всего на сумму 7 075 леев.

В финансовом учете в связи с данными операциями сделаны следующие бухгалтерские проводки:

№	Дата	Дт	Кт	Сумма	Описание
1		714	231	3415	Списание дебиторской задолженности
3		712	221	3050	Списание дебиторской задолженности
4		534	221	610	Сторно НДС

Всего списание безнадежных долгов подлежит вычету в целях налогообложения в сумме 3050

Корректировка осуществляется по строке 03015.

Амортизация нематериальной собственности (стр. 03022 Приложения 2Д к Декларации)

В соответствии со статьей 28 НК, разрешается вычет амортизации каждой единицы нематериальной собственности (патенты на изобретения, авторское право и смежные права, промышленные рисунки и модели, контракты, особые права и др.), имеющей ограниченный срок службы, с учетом времени ее службы по прямолинейному методу.

Особое внимание следует обратить на переоцененные НМА, т.к. результаты переоценки не признаются в целях налогообложения. Т.о. следует пересчитывать износ НМА прямолинейным способом без учета результатов переоценки.

Пример 39.

В 2016 году фирма имела на балансе 2 нематериальных актива, амортизация по которым начислялась прямолинейным образом.

- Лицензия на продажу пива стоимостью 40 000 леев, амортизация на начало года 22400 леев. За 2016 год начислено за период январь - август 12 800 леев. С сентября 2016 года фирма решила прекратить реализацию пива.
- Программное обеспечение: в балансе предприятия отражена стоимость 50 000 леев, однако эта стоимость возникла в результате переоценки на 45 000 леев, произведенной в 2014 году. В 2015 году при переходе на новые стандарты эта сумма была перенесена на счет 343. В 2016 году в ФУ начислена амортизация 10 000 леев (из расчета 5 лет эксплуатации).

В финансовом учете в связи с данными операциями сделаны следующие бухгалтерские проводки:

№	Дата	Дт	Кт	Сумма	Описание
1		712	113	12 800	Амортизация лицензии
3		713	113	10 000	Амортизация ПО

В связи с прекращением такого вида деятельности, как торговля пивом, недоамортизированную часть лицензии необходимо списать в ФУ, т.к. она более не соответствует критериям признания актива.

1) $40\,000 - 22\,400 - 12\,800 = 4\,800$ - остаток 03046 леев
2) $50\,000 - 45\,000 - 5\,000/5 = 1\,000$

Корректировка осуществляется по строке 03022.

Инвестиционный доход.

(стр. 03024 Приложения 2 Д к Декларации)

Согласно пункту 5) статьи 12 НК, инвестиционным доходом является доход, полученный от капиталовложений и вложений в финансовые активы, если участие налогоплательщика в организации такой деятельности не является регулярным, постоянным и значительным.

Также, в соответствии с частью (4) статьи 36 НК, разрешается вычет затрат, связанных с инвестированием, в пределах инвестиционного дохода, касающихся:

- а) обычных и необходимых расходов, оплаченных или понесенных в течение налогового года для получения инвестиционного дохода;
- б) процентов по задолженности, при условии, что проценты не превышают сумму инвестиционного дохода.

Пример 40.

Фирма имеет банковский кредит на сумму 1 500 000 леев под 19% годовых, сроком на 1 год, полученный в начале 2016 года. Проценты по кредиту составили 280 000 леев. Полученные денежные средства использованы для приобретения текущих активов.

В течение года фирма выдавала своим работникам беспроцентные ссуды сроком до 6 месяцев. Так в 1 марта было выдано 30 000 леев, 1 апреля 20 000 леев и 1 июня 15 000 леев. Все эти суммы были погашены одновременно 31 июля 2016 года.

В финансовом учете в связи с данными операциями сделаны следующие бухгалтерские проводки:

№	Дата	Дт	Кт	Сумма	Описание
1		242	511	1 500 000	Отражение получения кредита
2		714	511	280 000	Начисление процентов
3		251	241	65 000	Выданы займы

Денежные суммы, предоставленные в виде займов рассматриваются как направленные на инвестирование.

$(30000 \times 5 \text{ мес} + 20000 \times 4 + 15000 \times 2) \times 19,5\% : 12 \text{ мес.}$
 ≈ 4117 лев *ис приписки % банка*

коэффициент 03024

$280 000 - 4117 = 275 883$ (считаем обратным ходом)

Одновременно с этим необходимо удержать п/х налог с физических лиц в размере превышения базисной ставки НБ за ноябрь 2015 года (19,5%), округленной до следующего полного процента (20%) над ставкой оплаты по займу (0%)

В 2016 году базисная ставка НБ за ноябрь составила 9%. Эта ставка будет применяться в 2017 году.

Сумма денежных пожертвований на благотворительные и спонсорские цели (стр. 03025 и 03038 Приложения 2D к Декларации)

Законодательные вопросы, связанные с пожертвованиями и дарениями в денежной форме рассмотрены выше в блоке изучения основных средств.

Пример 41. *спонсорство*

В 2016 году фирма перечислила 5000 леев в Ассоциацию бухгалтеров и аудиторов согласно присланному письму для организации дня бухгалтера. Согласно статье 36 (1), АСАР относится к получателям пожертвований в благотворительных и спонсорских целях.

Также было перечислено 35 000 леев республиканской больнице на операцию сотруднику фирмы. *дарение*

В финансовом учете в связи с данными операциями сделаны следующие бухгалтерские проводки:

№	Дата	Дт	Кт	Сумма	Описание
1		722	242	5000	Спонсорская помощь АСАР
2		722	242	35000	Перечисление в больницу за сотрудника

Сумма в 5000 леев, перечисленная в адрес АСАР относится к благотворительности и отражается по строке 03025. *(в приложении)*

Деньги, перечисленные в больницу, относятся к дарению и корректируются по строке 03038.

Расходы, связанные с осуществлением выплат в пользу работников, которые не могут быть квалифицированы как платежи по заработной плате (стр. 03029 Приложения 2D к Декларации)

Как правило, к таким выплатам относятся выплаты в виде материальной помощи, оказанной работникам в связи с различными обстоятельствами, в том числе личного характера. Кроме того, в качестве не разрешенных к вычету могут рассматриваться и выплаты, осуществленные предприятием в целях возмещения личных расходов работников, определенные ст. 19 НК как льготы, оказанные работодателем.

Вычет в налоговых целях расходов, понесенные работодателем, в форме праздничных премии, предусмотрены действующим законодательством, а именно Налоговым Кодексом (ст. 24) и Трудовым Кодексом. Таким образом, премии или другие стимулирующие или компенсирующие выплаты, которые являются составной частью системы оплаты труда, установленные коллективными трудовыми договорами и коллективными соглашениями, как и другими законодательными или нормативными актами регламентирующие рабочие отношения, согласно ст. 4 Трудового Кодекса, которые имеют обязательный, характер и оплачены работодателем, вычитаются в налоговых целях.

Платежи, осуществленные работодателем, на основании индивидуального трудового договора, могут быть вычтены в налоговых целях, только в случае если соответствуют положениям ст.24 НК и ст.4 Закона о заработной плате № 847 от 14.02.2002.

Платежи с факультативным характером, осуществленные на основании трудового законодательства будут вычтены в налоговых целях, только в случае если эти платежи являются обычными и необходимыми для предпринимательской деятельности осуществленной налогоплательщиком и осуществляются исключительно в предпринимательских целях (письмо Мин. Фин. РМ № 17-2/1-14-580-3596 от 18 июня 2009г.).

Pe marginea deducerii în scopuri fiscale a cheltuielilor suportate de angajator sub formă de premii de sărbători ținem să menționăm că, actualmente, nu se constată careva tendințe de revizuire a normelor care ar reglementa aceste cheltuieli. Constatarea sau neconstatarea administrării corecte a cheltuielilor în cauză printr-un act de control pentru perioadele precedente nu poate servi ca temelie juridică de administrare a acestor plăți în modul similar și în continuare.

Deducerea în scopuri fiscale a cheltuielilor suportate de angajator sub formă de premii de sărbători este reglementată de legislația în vigoare și anume, Codul fiscal (art. 24) și Codul muncii.

Astfel, premiile sau alte plăți de stimulare și compensare, care sunt parte a sistemului de salarizare, stabilite de contractele colective de muncă și de convențiile colective, precum și de alte acte legislative sau normative care reglementează relațiile de muncă, conform art. 4 al Codului muncii, care au un caracter obligatoriu și sunt achitate de angajator, se vor deduce în scopuri fiscale.

Plățile efectuate în temeiul contractului individual de muncă de către angajator pot fi deduse în scopuri fiscale, doar în cazul în care aceste se conformă prevederilor art. 24 al Codului fiscal și art. 4 al Legii salarizării nr. 847 din 14.02.2002.

Plățile cu caracter facultativ, achitate în temeiul legislației muncii vor fi deductibile în scopuri fiscale, doar în cazul în care aceste plăți sunt ordinare și necesare pentru activitatea de întreprinzător desfășurată de contribuabil și sunt efectuate exclusiv în cadrul activității de întreprinzător.

Articolul 4. Structura salariului

(1) În sistemul tarifar și sistemele netarifare salariul include salariul de bază (salariul tarifar, salariul funcției), salariul suplimentar (adaosurile și sporurile la salariul de bază) și alte plăți de stimulare și compensare.

(2) Salariul de bază se stabilește sub formă de salarii tarifare pentru muncitori și salarii ale funcției pentru funcționari, specialiști și conducători pentru munca executată în conformitate cu normele de muncă stabilite potrivit

calificării, gradului de pregătire profesională și competenței salariațului, calității, gradului de răspundere pe care îl implică lucrările executate și complexității lor.

(3) Salariul suplimentar reprezintă o recompensă pentru munca peste normele stabilite, pentru muncă eficientă și inventivitate și pentru condiții deosebite de muncă. El include adaosurile și sporurile la salariul de bază, alte plăți garantate și premii curente, care se stabilesc în conformitate cu rezultatele obținute, condițiile de muncă concrete, iar în unele cazuri prevăzute de legislație - și luându-se în considerare vechimea în muncă.

(4) Alte plăți de stimulare și compensare includ recompensele conform rezultatelor activității anuale, premiile potrivit sistemelor și regulamentelor speciale, plățile de compensare, precum și alte plăți neprevăzute de legislație care nu contravin acesteia.

Karocce, dacă documentați premiile ca premii de sărbători, dar nu pentru muncă și rezultate, și cu atât mai mult, dacă aceste premii nu sunt specificate în contractele individuale de muncă, atunci aceste premii **NU SUNT DEDUCTIBILE ÎN SCOPURI FISCALE**.

Пример 42.

В 2016 году фирма выплатила 56 000 леев в качестве премии к профессиональному празднику своим сотрудникам. Взносы в КНАСС и КНАМ составили 15 400 леев. Эти выплаты не могут быть квалифицированы как премии, связанные с предпринимательской деятельностью.

В финансовом учете в связи с данными операциями сделаны следующие бухгалтерские проводки:

№	Дата	Дт	Кт	Сумма	Описание
1		713	532	56000	Премия
2		713	533	15 400	Пособия социального и медицинского страхования на эти выплаты

Эти расходы следует рассматривать как расходы, связанные с осуществлением выплат в пользу работников, которые не могут быть квалифицированы как платежи по заработной плате.

Корректировка производится по строке 03029

Убытки от остатков, отходов и естественной убыли **(стр. 03031 Приложения 2Д к Декларации)**

Разрешается вычет убытков от остатков, отходов и естественной убыли в пределах, ежегодно утверждаемых руководителями предприятий в соответствии с ч. (13) ст. 24 НК.

Под естественной убылью товарно-материальных ценностей следует понимать уменьшение их массы при сохранении качества товарно-материальных ценностей в пределах требований (норм), установленных нормативно-правовыми актами, являющуюся следствием естественного изменения биологических или физико-химических свойств товарно-материальных ценностей.

Естественная убыль товарно-материальных ценностей может образоваться вследствие:

- усушки;
- распыла; раскрошки, образующейся при продаже товаров, утечки (таяние, просачивание);
- разлива при перекачке и продаже жидких товаров; расхода веществ на дыхание (мука, крупа) (см. Постановление Коллегиального Совета Департамента торговли Республики Молдова «Об утверждении норм естественной убыли продовольственных и непродовольственных товаров в

предприятиях торговли для всех форм собственности в Республике Молдова и инструкции по их применению» N 22 от 3 сентября 1996 года (Monitorul Oficial N 22-23 от 10 апреля 1997 года)).

Положением о порядке проведения инвентаризации, утвержденного Приказом Министерства финансов Республики Молдова «Об утверждении и введении в действие Положения о порядке проведения инвентаризации» N 60 от 29 мая 2012 года (Monitorul Oficial N 166-169 от 10 августа 2012 года), установлено, что

- нормы естественной убыли могут применяться лишь в случае выявления фактических недостатч;
- запрещается списание ценностей в пределах норм естественной убыли до установления факта недостачи;
- нормы естественной убыли не применяются предварительно, а только после установления фактических недостатч и только в пределах этих недостатч по категориям ценностей, по которым обнаружены недостатч;
- нормы естественной убыли не применяются автоматически по всем ценностям, а только по тем ценностям, по которым эти нормы установлены;
- нормы считаются максимальными пределами.

К естественной убыли не относятся :

- технологические потери,
- потери от брака,
- потери товарно-материальных ценностей при их хранении и транспортировке, вызванные нарушением технических и технологических условий, повреждением тары, правил эксплуатации оборудования,
- потери товарно-материальных ценностей при внутрискладских операциях, ремонте или профилактике оборудования, в результате аварийных ситуаций.

Пример 43.

В 2016 году согласно приказу директора установлен следующий лимит списания остатков, отходов и естественной убыли для замороженной продукции: 0,15% от объёма реализации этой продукции за год. Фактические расходы, установленные в процессе инвентаризации, составили:

- 36990 леев в результате размораживания, связанного с поломкой холодильной камеры
- 12580 в результате таяния, раскрошки и слипания.

Реализация замороженной продукции составила 7 000 000 леев.

В финансовом учете в связи с данными операциями сделаны следующие бухгалтерские проводки:

Дт	Кт	Сумма	Описание
714	217	36 990	Списание недостатч и потерь от порчи ценностей в связи с разморозкой холодильника
714	217	12 580	Списание недостатч и потерь от порчи ценностей – естественная убыль

$7000000 \times 0,15\% = 10500$
 $10500 + 12580 = 23080$
 $36990 + 23080 = 60070$
 $\frac{60070}{5} = 12014$

Корректировка проводится по строке 03031.

Эти затраты не признаются к вычетам в целях налогообложения и корректируется по строке 03046.

Другие расходы, не связанные с предпринимательской деятельностью
(стр. 03046 Приложения 2Д к Декларации)

В стр.03046 отражаются другие расходы, которые не разрешены к вычету при определении налоговых обязательств по подоходному налогу. Напоминаем, что данные расходы отражаются с учетом НДС.

К таким расходам относятся:

- Расходы, связанные с содержанием объектов социально-культурного и жилищно - коммунального назначения.

Эти расходы определяются как разница между доходами, полученными от реализации путевок на базу отдыха, платы за проживание в общежитии и т.п., и расходами, понесенными на содержании вышеуказанных объектов (Письмо Министерства Финансов РМ «О вычете расходов, связанных с содержанием объектов социально-культурного и жилищно- коммунального назначения» №10-2-09/1-1078 от 20.04.99г.).

- Расходы, связанные с уплатой членских взносов (отчислений) на содержание объединения (ассоциации, союза, концерна).

Письмом Министерства Финансов «О вычете расходов, связанных с уплатой членских взносов (отчислений) на содержание объединения (ассоциации, союза, концерна)» №10-2-09/1-1056-5202 от 21.09.2001 разъясняется, что если предпринимательская деятельность может осуществляться без обязательного членства в таких объединениях, то расходы, связанные с уплатой членских взносов (отчислений) на содержание объединения (ассоциации, союза, концерна), не могут быть приняты к вычету в целях налогообложения.

- Расходы, связанные с содержанием медпункта, за исключением случаев, когда они связаны с необходимостью проведения обязательных медицинских осмотров, предусмотренных Трудовым кодексом.

Эти расходы определяются как разница между доходами от предоставления платных медицинских услуг и расходами на содержание медпункта (Письмо Министерства Финансов РМ « О вычете расходов, связанных с содержанием медпунктов, столовых, а также расходов в виде льгот, предоставленных работодателем» № 10-2-09/1 -529-3946 от 10.11.99 г. (Monitorul Oficial № 133-134 от 02.12.99 г.).

- Расходы, связанные с проездом, питанием и профессиональным образованием сотрудников ст.24 (19). ПП № 144 от 26.02.2014 «Об утверждении Положения о размере и критериях определения расходов, понесенных и определенных работодателем на проезд, питание и профессиональное образование работника».

Работодатель имеет право на вычет расходов, понесенных для организованного проезда работников, в пределах максимальной средней величины в 25 леев (без НДС) на одного работника за каждый фактически отработанный перевозимым работником день. Данная максимальная величина рассчитывается как соотношение между ежемесячными расходами, понесенными работодателем для обеспечения организованного проезда

работников, и числом работников, перевозимых в течение одного месяца, умноженным на количество дней, в течение которых фактически перевозились работники.

Работодатель, у которого средняя месячная валовая заработная плата равна или превышает 3/4 размера среднемесячной заработной платы по экономике, прогнозируемой на каждый год, имеет право на вычет расходов по организованному питанию работников. Максимальная величина, разрешенная к вычету, не превышает 35 леев (без НДС) на одного работника за каждый фактически отработанный день этим работником.

Работодатель имеет право вычесть расходы, понесенные в пользу работника на его профессиональное обучение/повышение профессиональной квалификации в течение финансового года, при условии, что эти расходы понесены исключительно в рамках предпринимательской деятельности и с учетом потребности данного вида обучения/повышения квалификации, исходя из специфики деятельности работодателя.

- Новогодние подарки детям и др.

Закрытие Приложения 2D.

На данном этапе исчерпан перечень операций, связанных с корректировкой расходов периода в соответствии с налоговым законодательством.

В Приложении 2D есть несколько строк, таких как 03021, 03035, в которых отражено несколько операций. Прежде, чем определять итоговую сумму по всему Приложению, необходимо вывести итог по каждой из таких строк. Эта сумма будет отражена в строке Декларации, которая будет представлена в налоговую инспекцию.

Сумма корректировок в Приложении 1D привела к отрицательному результату. Это говорит о том, что расход в целях налогообложения будет уменьшен, по отношению к валовой сумме расходов в финансовом учете.

Полученная сумма переносится в строку 030 основной формы Декларации.

Заполнение основной формы Декларации VEN12 и отражение обязательств по подоходному налогу, заполнение других Приложений к Декларации (3D, 4D, 5D, 6D, 7D, 8D, 9D, 10D)

Строка 050 «Сумма расходов, связанных с пожертвованиями на благотворительные и спонсорские цели в пользу организаций, указанных в ст.36 НК, в пределах установленного лимита»

Требуется произвести расчет, сравнить два показателя:

1. Сумма фактической благотворительности: строка 03025 (в денежной форме) + 03037 (в неденежной форме), причем для основных средств и капитальных активов сумма пожертвований равняется стоимостному базису (кол.3 строка 03037)
2. Сумма разрешенная к вычету: строка 040*10%

В строке 050 отражается меньший из этих двух показателей

Для предприятия «Авангард»

Строка 060 «Сумма расходов, не подтвержденных документально, в пределах установленного лимита»

Требуется произвести расчет, сравнить два показателя:

1. Сумма фактических расходов, не подтвержденных документально: строка 03026
2. Сумма разрешенная к вычету: строка 040*0,2%

В строке 050 отражается меньший из этих двух показателей

Строка 0701 «Сумма освобождений»

Заполняется экономическими агентами со статусом физического лица. В данной строке указывается сумма освобождений учредителей, на которые они имеют право согласно статьям 33, 34, 35 Налогового кодекса. Ее заполнение допускается лишь при неиспользовании освобождения в других случаях, предусмотренных Налоговым кодексом (передача освобождения супруге/супругу либо другие случаи, предусмотренные Налоговым кодексом). Показатель строки 0701 не должен превышать положительный результат расчета строка 040 – строка 050 – строка 060.

Строка 070 «Сумма налогооблагаемого дохода»

Расчетная строка (стр.040 – стр.050 – стр.060 – стр.0701)

Указывается только положительный результат, а в случае исчисления отрицательного показателя он указывается в стр.100

Строка 080 «Сумма налогового убытка прошлых лет, подлежащая вычету в текущем налоговом периоде, но не больше стр.070»

В данной строке указывается сумма налоговых убытков, перенесенная с предыдущих налоговых периодов, но разрешенная к вычету в текущем налоговом периоде. Показатель строки 080 не должен превышать сумму из строки 070.

Обычно сумма налоговых убытков числится на забалансовом счете 945 «Невостребованные налоговые убытки». А также можно обратиться к Декларациям по подоходному налогу за предыдущие годы. Показатель строки 100 в этих декларациях и есть налоговый убыток того года.

У предприятия «Авангард»:

- в Декларации за 2011 год показатель строки 100 равен 85720 леев
- в Декларации за 2012 год показатель строки 100 равен 24360 леев
- в 2013 году – прибыль
- в 2014 году – прибыль
- в Декларации за 2015 год показатель строки 100 равен 37620 леев

Тогда для определения переноса убытков требуется произвести расчет и сравнить два показателя:

Строка 0901 «Сумма налогооблагаемого дохода до применения налоговых льгот»

Расчетная строка (стр.070 – стр.080)

Строка 0902 «Сумма дохода, освобожденного от налогообложения (приложение 4 D)»

Для заполнения этой строки необходимо заполнить Приложение 4 D, согласно Приказу ГГНИ №1080 от 10.10.12. и представленному перечню налоговых льгот для определения дохода, освобожденного от налогообложения.

Фирма «Авангард» не соответствует критериям льгот и не претендует на освобождение дохода от подоходного налога.

Строка 090 «Сумма налогооблагаемого дохода»

Расчетная строка (стр.0901 – стр.0902)

Строка 100 «Сумма налогового убытка»

Расчетная строка (стр.040 – стр.050 – стр.060 – стр.0701)

Заполняется только в том случае, если при расчете получился отрицательный результат. В этом случае знак «-» не ставится.

Строка 110 «Ставка подоходного налога, %»

Заполняется только юридическими лицами. Указывается ставка подоходного налога, применяемая в соответствующем налоговом периоде.

В 2016 г. ставка равна 12.

Строка 120 «Сумма подоходного налога»

Расчетная строка для юридических лиц. (стр.090 × стр.110)

Для налогоплательщиков со статусом физического лица данный показатель определяется на основании приложения 5D на основании статьи 15 НК.

Фирма «Авангард» - юридическое лицо и рассчитывает налог по ставке 12%

Строка 130 «Сумма налоговых льгот, предоставленных из суммы начисленного подоходного налога (приложение 6 D)»

Для заполнения этой строки необходимо заполнить Приложение 6D, согласно Приказу ГГНИ №1080 от 10.10.12. и представленному перечню налоговых льгот для определения дохода, освобожденного от налогообложения. Соответствующая строка заполняется на основании приложения 6D, отражая итог из графы 5.

Фирма «Авангард» не соответствует критериям льгот и не претендует на льготы из начисленного подоходного налога.

Строка 140 «Сумма льгот, предоставленных в связи с освобождением от налогообложения дохода, указанного в стр.0902»

В строке 140 отражается сумма подоходного налога, не уплаченного в бюджет в результате предоставления соответствующих налоговых льгот в виде частичного либо полного освобождения от налогообложения дохода, которая определяется на основании приложения 4D, будучи равной итогу из графы 4.

Т.е. в этой строке заполняется информационный показатель, равный налогу, который был бы исчислен из дохода, освобожденного по строке 1902 по действующим ставкам.

Фирма «Авангард» не заполняет эту строку.

Строка 150 «Сумма подоходного налога в текущем налоговом периоде, исключая налоговые льготы»

Расчетная строка (стр.120 – стр.130)

Строка 1601 «Подоходный налог, уплаченный за рубежом (приложение 7D)»

Заполняется теми предприятиями, которые течение года получили доход из источников, находящихся за пределами Республики Молдова. Согласно положениям статьи 82 НК:

(1) Налогоплательщик имеет право на зачет подоходного налога, уплаченного в любом иностранном государстве, если такой доход подлежит налогообложению также в Республике Молдова. Зачет подоходного налога может быть произведен при условии представления налогоплательщиком документа, подтверждающего уплату (удержание) подоходного налога за пределами Республики Молдова, заверенного компетентным органом соответствующего иностранного государства, с переводом на государственный язык.

(2) Величина зачета, предусмотренного частью (1), за любой налоговый год не должна превышать сумму, которая была бы исчислена по этому доходу по ставкам, действующим в Республике Молдова.

Налоговый зачет рассчитывается в Приложении 7D.

- В строке 16011 указывается код страны, в которой был получен доход.
- В строке 16012 указывается сумма дохода, полученного за рубежом.
- В строке 16013 указываются расходы, связанные с получением дохода за рубежом.
- В строке 16014 указывается налогооблагаемый доход от деятельности за рубежом (строка 16012 – 16013).
- В строке 16015 указывается сумма налогооблагаемого дохода (строка 090 Декларации).
- В строке 16016 указывается доля налогооблагаемого дохода от деятельности за рубежом в общей сумме налогооблагаемого дохода (строка 16014 : строка 16015 × 100)%.
- В строке 16017 указывается сумма подоходного налога (стр.150 Декларации).
- В строке 16018 отражается сумма подоходного налога, уплаченного за рубежом.
- В строке 16019 указывается сумма подоходного налога, рассчитанного согласно ставкам, установленным в Налоговом кодексе (строка 16016 × строка 16017:100).
- В строке 16020 указывается сумма подоходного налога, принимаемая к зачету, которая определяется как наименьшая сумма из строки 16018 и строки 16019.

Пример 52.

Фирма «Авангард» является 10%-ым владельцем украинской компании. В соответствии с решением учредителей было принято решение о выплате дивидендов за 2015 год. Дивиденды были выплачены 15 апреля 2016. Причитающаяся молдавской фирме сумма составляла 36 250 гривен. Из этой суммы был удержан подоходный налог 15% в соответствии с Конвенцией ст.10 п.2 и компании «Авангард» выдана справка налоговых органов Украины об удержании подоходного налога. Курс лея к украинской гривне на день совершения операции составляет 0,80.

На основании рассчитанных данных заполняется приложение 7D и рассчитывается сумма налога, принимаемая к зачету.

Строка 1602 «Подходный налог, удержанный у источника выплаты»

В 2016 году у юридического лица может быть заполнена эта строка, только если он получал доход в виде роялти и с него обязаны были удержать 15% налога у источника выплаты.

Фирма «Авангард» не получала в 2016 году доход в виде роялти.

Строка 160 «Сумма налоговых зачетов согласно ст. 82 и 89 Налогового кодекса»

Расчетная строка (стр. 1601 + стр. 1602)

Строка 170 «Сумма подоходного налога, подлежащая отражению в лицевом счете налогоплательщика»

Расчетная строка (стр.150 -стр.160)

Строка 1801 «Подходный налог, уплаченный в рассрочку в соответствии со ст. 84 Налогового кодекса»

В 2016 год фирма «Авангард» в соответствии с законодательством, платила ежеквартально сумму равную $\frac{1}{4}$ налога на прибыль, полученного в декларации за 2015 год. Т.к. в 2015 году фирма отразила налоговые убытки, то в 2016 году налог в рассрочку не платился.

Строка 1802 «Подходный налог, предварительно удержанный при выплате дивидендов»

Строка 1802 заполняется юридическими лицами, которые до окончания налогового периода осуществили предварительное распределение дивидендов своим акционерам (пайщикам).

В 2016 году не выплачивались дивиденды авансом из прибыли 2016 года.

Строка 180 «Всего сумма уплаченного подоходного налога в течение налогового года»

В строке 180 отражается общая сумма подоходного налога, уплаченная налогоплательщиком в отчетном налоговом периоде (строка 1801 + строка 1802).

Расчетная строка (стр.1801 + стр.1802)

Строка 190 – 200 «Всего подоходный налог к уплате» / «Сумма переплаты подоходного налога»

Расчетные строки (стр.1801 + стр.1802)

Показатели строк 190 и 200 определяются, соответственно, следующим образом:

- а) на сумму подоходного налога к доплате: строка 190 = строка 150 – строка 160 – строка 180;
- б) на сумму переплаты подоходного налога: строка 200 = строка 160 + строка 180 – строка 150.

Заполняется только одна из них, та, которая имеет положительное значение.

Контрольная сумма равна показателю строки 170.

Заполнение Приложения 8D.

В приложении 8D отражается сумма подоходного налога, подлежащего уплате в рассрочку в налоговом году, следующем за годом, за который представляется Декларация, исходя из методов, определенных в статье 84 Налогового кодекса. Таким образом, налогоплательщики обязаны уплачивать суммы, равные одной четвертой части:

- суммы, исчисленной как налог, подлежащей уплате в налоговом году, согласно разделу II Налогового кодекса, от суммы прогнозируемых налогоплательщиком налоговых обязательств;
- суммы подоходного налога, подлежащего уплате за предыдущий год.

Фирма оплачивает налог в рассрочку в размере $\frac{1}{4}$ налога, исчисленного за предыдущий (т.е. 2016) год.

Заполнение Приложения 9D.

Приложение 9D заполняется индивидуальным предпринимателем с целью распределения налоговых обязательств по подоходному налогу между соответствующими учредителями.

1. В графах 2 и 3 отражаются общие данные по физическим лицам – учредителям.
2. В графе 4 отражается сумма освобождений, предоставленных учредителям индивидуального предпринимателя (строка 0701 Декларации), которая в сумме не должна превышать положительный результат расчета: строка 040 – строка 050 – строка 060 Декларации.
3. В графах 5-7 по строке «Итого» отражаются показатели из строк 090, 120 и 130 Декларации, данные показатели распределяются по каждому учредителю пропорционально.
4. В графе 9 отражается показатель, который определяется путем умножения показателя из графы 5 на процент освобождения, предоставляемый из подоходного налога.
5. Показатель графы 9 определяется как разница между показателем из графы 5 и показателем графы 8.
6. Показатели граф 9 и 10 используются учредителями для заполнения Декларации физических лиц о подоходном налоге в случае, когда данные лица получают налогооблагаемый доход и обязаны представить Декларацию согласно части (2) статьи 83 Налогового кодекса.

Заполнение Приложения 10D.

Приложение 10D заполняется налогоплательщиками, которые имеют филиалы и/или подразделения, расположенные вне административно-территориальных единиц, где находится центральный офис.

1. При декларировании и расчете подоходного налога налогоплательщикам необходимо учесть положения статьи 84 Налогового кодекса, согласно которым распределение подоходного налога по каждому подразделению осуществляется пропорционально:
 - среднесписочной численности работников филиала и/или подразделения за предыдущий год или;
 - полученному филиалом доходу согласно данным финансового учета филиала за предыдущий год.
2. Приложение 10D заполняется только в случаях заполнения строки 170 Декларации.
3. Итог графы 4 приложения 10D должен соответствовать показателю, отраженному по строке 170 «Сумма подоходного налога, подлежащая отражению в лицевом счете налогоплательщика» из Декларации.
4. В случае, когда налогоплательщик констатировал налоговые убытки, заполнив строку 100 «Сумма налогового убытка» из Декларации, нет необходимости в заполнении приложения 10D.

**Ведомость учета основных средств
по категориям собственности и их износа в целях налогообложения
за отчетный период 2016 г.**

Категория собственности и норма износа	Стоимостный базис ОС на начало года	Сумма поступлений						Сумма корректировок				
		Приобретение или создание	Дарения	Замена после вынужденной утраты	Деконсервация	Другие поступления	Итого	Сумма превышения лимита на ремонт	Сумма НДС	Сумма предполога. остат. стоимости после списания	Другие корректировки	Итого
1	2	3	4	5	6	7	8 (3+4+5+6+7)	9	10	11	12	13 (9-10-11+12)
I - 5%												
Здание офиса	1250340 / 1					2800/0	2800					
Здание старого офиса	472993 / 1											
Эстакада	6082 / 1							-		7000/1		-7000/1
Производственное здание	5678320 / 1											
Инвестиции в магазин	42370 / 1					2800/0	2800					
II - 8%	143230 / 1							3515				
III - 12,5%	293670 / 10			198384/1	18500/1	2800/0	217894					
IV - 20%	5341 / 2							198				
V - 30%	1768376 / 88	10300/1	7500/1			166200/1	184200					
Всего	9660722					166		3714				

Категория собственности и норма износа	Сумма выбывших ОС							Стоимостной базис ОС на конец года	Начисленный износ	Стоимостной базис ОС на начало следующего года
	Реализация	Дарение	Вынужденная утрата	Консервация	Списание	Другие выбытия	Итого			
1	14	15	16	17	18	19	20 (14+15+16+17+18+19)	21 (2+8+13-20)	22 (21*1)	23 (21-22)
I - 5%										
Здание офиса								1250340/1		
Здание старого офиса								472993/1		
Эстакада								-918/0	0	0/0
Производственное здание								5678320/1		
Инвестиции в магазин								45170/1		
II - 8%	130000/1						130000/1	16745/0	0	0/0
III - 12,5%			59394/1				59394/1	452170/11		
IV - 20%							-	5540/2	5540	0/2
V - 30%	1977/1	32058/1			14428/1	6711/6	55172/9	1897404/82		
Всего									1003624	

Особые случаи

кол 4

1) - $\Sigma_{\text{надеж}}$ - Σ - приходы в УСНО \Rightarrow 0206 14900 918 (13982)

2) + Σ_{10} - Σ - убыток в УСНО в фин. учет кол. N 5 \Rightarrow

\Rightarrow 03020 0 16745 - 16745

Все кредитовые суммы обесцениваются

Определение превышения лимита расходов на ремонт,
а также суммы расходов на ремонт, разрешенных к вычету за отчетный
период 2016 год

№ п/п	Категория собственности и норма износа	Стоимостный базис основных средств на начало отчетного периода	Расходы на текущий ремонт, а также на капитальные инвестиции, в том числе:			Лимит расходов на ремонт согласно ст. 27 Налогового кодекса 15%	Расходы, разрешенные к вычету (минимальный размер из гр.5 и гр.6)	Превышение лимита расходов на ремонт, на который увеличивается стоимостный базис соответствующей категории	Сумма, которая относится на увеличение/ (уменьшение) налогооблагаемого дохода
			расходы на текущий ремонт	расходы на капитализированные капитальные инвестиции	Всего				
A	1	2	3	4	5	6 (2x%)	7	8(5-7)	9(7-3)
1.	I-5%		<i>7кл.</i>	<i>В балансе</i>					
	Здание офиса	1250340	<i>38000</i>		<i>38000</i>	187551	<i>38000</i>		<i>0</i>
	Здание старого офиса	472993			<i>0</i>	70949	<i>0</i>		<i>0</i>
	Эстакада	6082			<i>0</i>	912	<i>0</i>		<i>0</i>
	Производственное здание	5678320			<i>0</i>	851748	<i>0</i>		<i>0</i>
	Инвестиции в магазин	42370			<i>0</i>	6356	<i>0</i>		<i>0</i>
3.	II-8%	143230	<i>25000</i>		<i>25000</i>	21485	<i>21485</i>	<i>3515</i>	<i>-3515</i>
3.	III-10%	293670 <i>✓</i>			<i>0</i>	44051	<i>0</i>		
4.	IV-20%	5341	<i>1000</i>		<i>1000</i>	801	<i>801</i>	<i>199</i>	<i>-199</i>
5.	V-30%	1768376	<i>3300</i>	<i>99300</i>	<i>102600</i>	265256	<i>102600</i>		<i>99300</i>
6.	Всего	9660722	<i>6150</i> <i>73450</i>	<i>99300</i>	<i>172750</i>	x	<i>169036</i>	<i>3714</i>	<i>95586</i>

VEN 03011 73450 169036 95586

800

Определение превышения предела расходов на ремонт основных средств, которые не соответствуют положениям ч.(2) ст.26 Налогового кодекса, а также суммы расходов на ремонт, разрешенных к вычету за отчетный период 2016 год

№ п/п	Наименование основных средств, взятых в имущественный наем (арендованных)	Категория собственности	Сумма расходов за имущественный наем (аренду), понесенная в течение налогового периода	Сумма лимита согласно ст.27 Налогового кодекса 15%	Сумма расходов на ремонт основных средств, взятых в имущественный наем (арендованных)	Сумма расходов на ремонт основных средств, разрешенных к вычету (сумма из гр.4, но не больше гр.3)	Сумма, отнесенная на увеличение налогооблагаемого дохода (превышение предельной суммы расходов на ремонт, не вычитаемые)
A	1	*	2	3 (2x%)	4	5	6 (4-5)
1	Имвеест. В мот	I	48000	7200	10000	7200	2800
2	Audi	V	0	0	8200	0	8200
3							
4							
5							
	Всего				18200	7200	11000

03034 18200 7200 (11000)

Вспомогательная таблица для обобщения информации о поступивших основных средствах за 2016 год

№ п/п	Наименование ОС	Вид поступления	Количество лет по Каталогу	Стоимость в бухгалтерском учете	Стоимость в целях налогообложения по категориям				
					I	II	III	IV	V
1	Авт	покупка	7	75000					10500/1
2	Моб. тел.	реализи	3	7500					7500/1
3	Хол. камера	белоконсервация					18500/1		
4	Toyota	Проее	7						150000/0 ✓
5	Имв. в аренду	анди Проее	7	0					8200/0 ✓
6	Имв. в магазин	Другие пост	45		2800				2800/0
7	Подстанции	Замке рас. и бол. утр.					140000		
8	Планшет	бол. / мал. - прочие пост					59394		8000/1 ✓
9									
10									
11									
	Итого								

Вспомогательная таблица для обобщения информации по инвестициям в арендованные ОС за 2016 год

№ п/п	Наименование ОС	Категория собственности	Норма износа	Стоимость инвестиции на начало года	Сумма превышения лимита ремонта в текущем году	Итого стоимость инвестиции и	Выбытие	Стоимость инвестиции и на конец года	Износ	Стоимость инвестиции на начало следующего года
1	2	3	4	5	6	7 (5+6)	8	9 (7-8)	10 (9*4)	11 (9-10)
1	Toyota	V	30%	2356	0	2356	2356	0		
2	Audi	V	30%	728	8200	8928		8928	2678	
3	Насос	IV	20%	998	0	998		998	200	
4	Магазин	I	5%	42370	2800	45170		45170	2259	
	Итого			46452	11000	57452	2356			

стр 5

Вспомогательная таблица для обобщения информации о выбытии основных средств за 2016 год

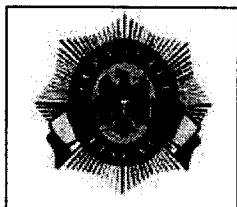
№ п/п	Наименование ОС	Вид выбытия	Прибыль от реализации, полученная в финансовом учете, подлежащая корректировке	Убыток от реализации, полученный в финансовом учете, подлежащий корректировке.	Стоимость в целях налогообложения по категориям				
					I	II	III	IV	V
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	Автомобиль Toyota	прогнил	0	0					2356/1
2	Автомобиль Lexus	реализация	-	-					1977/1
3	Выпущенный	реализация	14900			130000/1			
4	Этажер	полный износ	-	-	7000/1				
5	Синтетика	стирание	-	-					14426/1
6	Холод. п.м.	бл/сер.							
7	Портативный	выбито чир	-	-			59394/1		
8	Компьютеры	сп. выбытия (расход)							4355/5
9									
10									
11									
12									
13									
14									
15									
16									
17									
18									
	Итого				7000	130000	59394		23114

Forma VEN 12

Declarația/ Декларация 2016

Форма

cu privire la impozitul pe venit pe perioada fiscală _____
о подоходном налоге за налоговый период



A	Persoanele nespicate la literele B, C, D și E Лица, не указанные в литерях B, C, D и E
B	Întreprinderile individuale (întreprinzătorii individuali) Индивидуальные предприятия (индивидуальные предприниматели)
C	Gospodăriile țărănești (de fermier) Крестьянские (фермерские) хозяйства
D	Persoanele care practică activitate profesională Лица, осуществляющие профессиональную деятельность
E	Societatea Товарищество

În pătrățelul literei selectate se pune semnul "√" / В клетке выбранной литеры проставляется знак "√"

Denumirea contribuabilului _____
Наименование налогоплательщика

Codul fiscal _____
Фискальный код

Genul principal de activitate _____
Основной вид деятельности

Conducătorul agentului economic _____
L.Ș

Руководитель хозяйствующего субъекта _____
(numele, prenumele/familia, имя) (semnătura/подпись)

Contabil-șef _____
M.P.
Data prezentării _____
Дата представления

Inspectoratul Fiscal de Stat _____
Data primirii _____
Государственная налоговая инспекция Дата получения

Funcționarul organului fiscal _____
Служащий налогового органа (numele, prenumele/familia, имя) (semnătura/подпись)

Indicatori / Показатели	Cod Код	Suma Сумма	Примечания
Прибыль (убыток) текущего отчетного периода до налогообложения (стр.0101 – стр.0102)	010	1 200 540	
Общая сумма доходов, признанных в финансовом учете (сумма класса “Доходы”) кл. 6	0101	29 987 530	
Общая сумма расходов, признанных в финансовом учете (сумма класса “Расходы”) кл. 7	0102	28 786 990	
Корректировка (увеличение /уменьшение) доходов в соответствии с налоговым законодательством (приложение 1D)	020		
Корректировка (увеличение /уменьшение) расходов в соответствии с налоговым законодательством (приложение 2D)	030		
Доход (убыток), полученный в налоговом периоде, с учетом корректировок (увеличений /уменьшений) (стр.010 + стр.020 – стр.030) стр. 40 x 5% = 2000	040	655868	
Сумма расходов, связанных с пожертвованиями на благотворительные и спонсорские цели в пользу организаций, указанных в ст.36 НК, в пределах установленного лимита (стр.040 x 10%) 5%	050	390258	
Сумма расходов, не подтвержденных документально, в пределах установленного лимита (стр.040 x 0,2 %)	060		
Сумма освобождений (данный показатель не должен превышать положительный результат, исчисленный в результате расчета (стр.040 – стр.050 – стр.060))	0701		
Сумма налогооблагаемого дохода (налогового убытка) без учета налоговых убытков прошлых лет: для налогоплательщиков со статусом юридического лица: (стр.040 – стр.050 – стр.060); для налогоплательщиков со статусом физического лица: (стр.040 – стр.050 – стр.060 – стр.0701) (указывается только положительный результат, а в случае исчисления отрицательного показателя он указывается в стр.100)	070		
Сумма налогового убытка прошлых лет, подлежащая вычету в текущем налоговом периоде, но не больше стр.070	080		
Сумма налогооблагаемого дохода до применения налоговых льгот (стр.070 – стр.080)	0901		
Сумма дохода, освобожденного от налогообложения (приложение 4 D)	0902		
Сумма налогооблагаемого дохода (стр.0901 – стр.0902)	090		
Сумма налогового убытка (отрицательный результат, исчисленный при определении показателя стр.070)	100		
Ставка подоходного налога, % (заполняется только юридическими лицами)	110		
для налогоплательщиков со статусом юридического лица: (стр.090 x стр.110) для налогоплательщиков со статусом физического лица: (приложение 5 D)	120		

+ 32058
+ 2200
+ 5000

22

Сумма налоговых льгот, предоставленных из суммы начисленного подоходного налога (приложение 6 D)	130		
рп (приложение 4 D, гр.4) (информативный показатель, который не используется в дальнейшем при исчислении налоговых обязательств)	140		
Сумма подоходного налога в текущем налоговом периоде, исключая налоговые льготы (стр.120 – стр.130)	150		
Подоходный налог, уплаченный за рубежом (приложение 7D)	1601		
Подоходный налог, удержанный у источника выплаты (ст.89 Налогового кодекса)	1602		
Сумма налоговых зачетов согласно ст. 82 и 89 Налогового кодекса – всего (стр. 1601 + стр. 1602)	160		
Сумма подоходного налога, подлежащая отражению в лицевом счете налогоплательщика (стр.150 - стр.160)	170		
Подоходный налог, уплаченный в рассрочку в соответствии со ст.84 Налогового кодекса	1801		
Подоходный налог, предварительно удержанный при выплате дивидендов, принятый к зачету (ст.80 ¹ Налогового кодекса)	1802		
Всего сумма уплаченного подоходного налога в течение налогового года (стр.1801 + стр.1802)	180		
Всего подоходный налог к уплате (стр.150 – стр.160 – стр.180)	190		
Сумма переплаты подоходного налога (стр.160 + стр.180 – стр.150)	200		

Suma de control/Контрольная сумма 67 887 (se reflectă suma din rîndul 170/указывается сумма из стр.170)

ANEXE / ПРИЛОЖЕНИЯ

la Declarația cu privire la impozitul pe venit / к Декларации о подоходном налоге

Anexa 1D / Приложение 1D

Notă la rândul 020 / Справка к строке 020

Ajustarea (majorarea/ micșorarea) veniturilor conform prevederilor legislației fiscale/

Корректировка (увеличение/ уменьшение) доходов в соответствии с налоговым законодательством

Indicatori / Показатели	Cod Код	Constatat în Признано в		Diferența coloanei 3 – coloanei 2 Разница гр.3 – гр.2	Примечания
		contabilitatea financiară финансовом учете	scopuri fiscale налоговых целях		
A	1	2	3	4	5
Доход, полученный в виде выигрыша от рекламных кампаний	0201	6742	0	(6742)	П. 19
Процентные начисления по банковским депозитам, вложенным на срок более трех лет, и корпоративным ценным бумагам в виде облигаций, выпущенных на срок более трех лет (Закон о введении в действие разделов I и II Налогового кодекса) ч.(8) ст.24	0202	не инкаса	не заполняется	отмена 0%	П. 20
Процентные начисления по государственным ценным бумагам (Закон о введении в действие разделов I и II Налогового кодекса), ч.(9) ст.24)	0203				
Доход от замены собственности (ст.22 Налогового кодекса) (в гр.2 указывается сумма чрезвычайных доходов)	02041	100 000	0	(100 000)	П.18
Доход, полученный в результате незамены или частичной замены собственности (ст. 22 Налогового кодекса)	02042	0	30 000	30 000	П.21
Доход, полученный в результате изменения метода учета (ч.(8) ст.44 Налогового кодекса)	0205				
Доход, полученный от реализации основных средств (ч.(2) ст.27 Налогового кодекса)	0206	150 000 14800	0 318	(150 000) (14892)	П.12 Закрытие Ведомости
Доход полученный от дарения активов, за исключением капитальных активов (ст.42 Налогового кодекса) (приложение 1.1D)	0207	0	66818	66818	Закрытие Приложения 1.1D
Результат от операций с капитальными активами (приложение 1.2D)	0208	4000	0	(4000)	Закрытие Приложения 1.2.D
Сумма дохода от погашения дебиторской задолженности, ранее списанной за счет расходов отчетного периода, в том числе через сформированные резервы в соответствии с положениями НСБУ или	0209	3500	0	(3500)	П. 32

МСФО, но не признанные к вычету согласно Налоговому кодексу					
Доход, полученный в неденежной форме (ч.(1) ст.21 Налогового кодекса)	02010	5500	7000	1500	П. 27
Вложения в капитал хозяйствующего субъекта, предусмотренные ст.55 Налогового кодекса	02011	40000	0	(40000)	П. 23
Денежные средства, полученные из специальных фондов и используемые в соответствии с назначением фондов, определенные налоговым законодательством как необлагаемые (п.з ²) ст. 20 Налогового кодекса)	02012				
Анулированные пени и штрафы, определенные соответствующим законодательным актом как необлагаемые	02013				
Доходы, полученные в результате использования налоговых льгот (п.з) ст.20 Налогового кодекса)	02014				
Доход от непогашения задолженности хозяйствующим субъектом в случае, когда причиной ее образования является неплатежеспособность налогоплательщика (п.ј) ст.18 Налогового кодекса)	02015				
Доходы от переоценки основных средств и других активов (п. з ⁹) ст.20 Налогового кодекса)	02016	35000	0	(35000)	П. 28
Доход, полученный при переходе от Национальных стандартов бухгалтерского учета к Международным стандартам финансовой отчетности (ч.(9) ст.44 Налогового кодекса)	02017				
Доходы полученные в виде дивидендов (ч.(3 ¹) ст.90 ¹ Налогового кодекса)	02018	02018 18800	1880	(18800)	П. 29
Другие (указать) <i>Просроченная кредиторская задолженность</i>	02019	1800	0	(1800)	П. 30
TOTAL / ВСЕГО	020	X	X	275506	

Notă la rândul 0207 / Справка к строке 0207

Venitul obținut din donarea activelor / Доход полученный от дарения активов

Категория подаренных активов	Код	Балансовая стоимость (стоимостный базис)	Рыночная стоимость на момент дарения	Наибольшая величина из гр.2 и гр.3 (отражается в гр.3 стр.0207)	Примечания
A	1	2	3	4	5
Active curente – total / Текущие активы – всего	0207	66688	62818	66818	
Inclusiv mărfuri / В том числе товары	02071	2200 440	2200 560 (17028)	2200 560	П. 22 Благотворительность П. 22 Дарение
Mijloace fixe / Основные средства	02072	32058	32058 (8400) 63000	32058 63000	П. 16 Благотворительность
Alte active / Другие активы	02073	32000	28000	32000	П. 22 Дарение 8400 / 1,2 * 4 м = 28 000

Notă la rîndul 0208 / Справка к строке 0208

Rezultatul din operațiunile legate de activele de capital / Результат от операций с капитальными активами

Капитальные активы	Код	Полученный доход (убыток) от реализации (выбытия) капитальных активов по финансовому учету	Выбытие капитальных активов		Прирост капитала (гр.4 - гр.3)	Потери капитала (гр.3 - гр.4)	Сумма потерь капитала предыдущего периода	Сумма прироста капитала (гр.5 - гр.6 - гр.7)	Сумма прироста капитала, подлежащая налогообложению (гр.8 × 50%) (отражается в гр.3 стр.0208)	Сумма потерь, вычет которых не разрешен в налоговом году (гр.6 + гр.7 - гр.5)
			стоимостный базис	сумма, полученная от реализации (обмена)						
А	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Акции и другие документы, удостоверяющие право собственности в предпринимательской деятельности	02081	15000	25000	60000	35000		X	X	X	X
Документы, свидетельствующие о наличии дебиторской задолженности	02082	(3000)	21000	18000	-	3000	X	X	X	X
Частная собственность, не используемая в предпринимательской деятельности	02083	8000	88000	80000		X	X	X	X	X
Земля	02084						X	X	X	X
Опцион на покупку или продажу капитальных активов	02085	8000	88000	80000		8000	X	X	X	X
Всего	0208	4000	134000	150000	35000	11000	50000	11000		11000

50.

5-6-7 - - приросте ит

17/2
 20
 17/25
 17/25
 17/25

Notă la rîndul 030 / Справка к строке 030

Ajustarea (majorarea/micșorarea) cheltuielilor conform prevederilor legislației fiscale /

Корректировка (увеличение/уменьшение) расходов в соответствии с налоговым законодательством

Корректировки	Cod Код	Признано в		Разница гр.3 – гр.2	Примечания
		финансовом учете	налоговых целях		
A	1	2	3	4	5
Личные и семейные расходы (ст.23 Налогового кодекса)	0301	3150	0	(3150)	П.31
Расходы, связанные с командированием работников (ч.(3) ст.24 Налогового кодекса)	0302	35800	22336	(13464)	П.32
Расходы по страхованию (ч. (3) ст.24 Налогового кодекса)	0303				
Представительские расходы (ч.(3)ст.24 Налогового кодекса) (приложение 2.1D)	0304				
Убытки, полученные от реализации или обмена собственности, выполнения работ и оказания услуг (прямо или опосредованно) между взаимозависимыми лицами (ч.(8) ст.24 Налогового кодекса)	0305				П. 32 доп.
Расходы в интересах члена семьи налогоплательщика, должностного лица или руководителя хозяйствующего субъекта, если отсутствуют доказательства допустимости выплаты такой суммы (ч.(7) ст.24 Налогового кодекса)	0306				
Расходы, осуществленные до момента платежа, если налогоплательщик имеет обязательство по отношению к взаимозависимому лицу, использующему кассовый метод учета (ч.(5) ст.44 Налогового кодекса)	0307	20000 8000	0 0	(20000) (8000)	П.33 П.34
Расходы, оплаченные взаимозависимому лицу, использующему кассовый метод (ч.(5) ст.44 Налогового кодекса)	0308	0 00000	17000 38000	17000 38000	П.33 П.34
Расходы, связанные с получением дохода, освобожденного от налогообложения (ч.(9) ст.24 Налогового кодекса)	0309	7000	0	(7000)	П.35
Расходы, связанные с процентными начислениями, выплаченными или начисленными (ч.(2) ст.25 Налогового кодекса)	03010	80000	70850	(9150)	П.36
Расходы на ремонт собственности (ч.(8) ст.27 Налогового кодекса)	03011	30000 73450	0 169036	(30000) 95586	П. 6 Закрытие Приложения 2
Сумма износа основных средств (ст.26 Налогового кодекса)	03012	830250	1003624	173374	Закрытие ведомости
Расходы, связанные с научными исследованиями и разработками (ч.(6) ст.27 Налогового кодекса)	03013				

Отчисления в резервные фонды (ч.(2) ст.31 Налогового кодекса)	03014	121500	0	121500	П.37
Вычет безнадежных долгов (ч.(1) ст.31 Налогового кодекса)	03015	0	133875	133875	П.38
Другие расходы, связанные с предпринимательской деятельностью, которые были вычтены в учете налогоплательщика из резервных фондов, образованных в течение налогового года (ч.(2) ст.31 Налогового кодекса)	03016	6465	3050	(3415)	П.37
Отчисления в фонд риска (ч.(3) ст.31 Налогового кодекса) (заполняется финансовыми учреждениями)	03017				Для финансовых учреждений
Расходы, связанные с формированием резервов хозяйствующими субъектами в области страхования (ч.(3) ст.50 Налогового кодекса)	03018				Страхование
Пени, штрафы и другие санкции, наложенные за несоблюдение нормативных актов (ч.(1) ст.30 Налогового кодекса)	03019				
Убытки от реализации основных средств, в том числе при осуществлении дарений (ч.(2) ст.27 Налогового кодекса)	03020	0	391977	391977	П.12
Убытки от выбытий основных средств, не указанных в стр.03020 (ч. (1) ст.24 Налогового кодекса)	03021	0	16745	16745	Закрытие ведомости
Амортизация нематериальной собственности (ст.28 Налогового кодекса)	03022	85000	17000	(17000)	П.15 П.17
Расходы, связанные с добычей невозполнимых природных ресурсов (ст.29 Налогового кодекса)	03023	22800	13800	(9000)	П. 39
Расходы, связанные с инвестированием (п.б) ч.(4) ст.36 Налогового кодекса)	03024				Вычет =ст-ть *объем в год/общий объем
Сумма денежных пожертвований на благотворительные и спонсорские цели (ч.(1) ст.36 Налогового кодекса)	03025	280000	275888	(4112)	П.40
Сумма фактических расходов, не подтвержденных документально (ч.(10) ст.24 Налогового кодекса)	03026	5000	0	(5000)	П.41
Предстоящие расходы на рекультивацию земель (ч. (4) ст.29 Налогового кодекса)	03027				П.40
Предстоящие расходы по возмещению потерь сельскохозяйственного производства при отводе земель по решению Правительства (ч.(5) ст.29 Налогового кодекса)	03028				
Расходы, связанные с осуществлением выплат в пользу работников, которые не могут быть квалифицированы как платежи по заработной плате	03029	71400	0	(71400)	П.42
Расходы, относящиеся к обладателям предпринимательского патента (ч.(11) ст.24 Налогового кодекса)	03030				
Убытки от остатков, отходов, брака, испарения, усушки (ч.(13) ст.24 Налогового кодекса)	03031	12580	10500	2080	П.43
Убытки, полученные от оценки товарно-материальных запасов по чистой стоимости реализации в соответствии с НСБУ или МСФО	03032				

Убытки, полученные от оценки краткосрочных инвестиций по рыночной стоимости в соответствии Национальными стандартами бухгалтерского учета или Международными стандартами финансовой отчетности	03033				
Расходы, связанные с ремонтом основных средств, используемых на основании договора об аренде (имущественном найме) (п.б) ч.(9) ст.27 Налогового кодекса)	03034	18200	7200	(11000)	Заккрытие Приложения 3
Суммы, уплаченные за приобретение собственности, на которую начисляется износ (амортизация) (ч. (6) ст.24 Налогового кодекса)	03035				
Расходы, связанные с формированием резервов а также на страховые взносы (ч. (16) ст. 24 Налогового кодекса)	03036				
Сумма денежных пожертвований на благотворительные и спонсорские цели в неденежной форме (ч.(1) ст.36 Налогового кодекса)	03037	56000 2200	32058 2200	(23942) 0	П.16 П. 22
Сумма денежных пожертвований на осуществление дарений	03038	35000	0	(35000)	П.41
Расходы на сверхнормативный выброс загрязняющих веществ в окружающую среду и за сверхлимитное потребление природных ресурсов (ч. (12) ст.24 Налогового кодекса)	03039				
Расходы по вступительным и членским взносам, связанные с деятельностью патронатов (ч. (15) ст.24 Налогового кодекса)	03040				0,15% фонда оплаты труда
Расходы от переоценки основных средств и других активов (ч. (18) ст. 24 Налогового кодекса)	03041				
Расходы, связанные с формированием резервов (ч.(4) ст. 31 Налогового кодекса)	03042				
Расходы, связанные с формированием резервов (ч.(6) ст.31 Налогового кодекса)	03043				
Расходы при переходе от Национальных стандартов бухгалтерского учета и Международным стандартам финансовой отчетности (ч. (9) ст.44 Налогового кодекса)	03044				
Другие вычитаемые расходы при переходе от Национальных стандартов бухгалтерского учета и Международным стандартам финансовой отчетности	03045				
Другие расходы, не связанные с предпринимательской деятельностью (указать) НДС	03046	5500 2500 3400 36000 17000 np. 30 3600 4800	0 0 0 0 0 0 0	(5500) (2500) (3400) (36000) (17000) (3600) (4800)	→ П. 1 → П. 7 → П.15 → П.17 → П. 39 → П. 43 → П.43
TOTAL / ВСЕГО	030	X	X		269165

36990 0 (36900)
7814 0 (7814)

Notă la rândul 0304 / Справка к строке 0304
 Cheltuieli de reprezentanță / Представительские расходы

Indicatori / Показатели	Код	Сумма	Предельная сумма представи- тельских расходов, %	Сумма представи- тельских расходов
A	1	2	3	4
Доход по данным бухгалтерского учета (сумма класса "Доходы")	03041		X	X
Сумма корректировок (увеличений/уменьшений) (стр.020 Декларации)	03042			
Сумма валового дохода (стр.03041 + стр.03042)	03043			
inclusiv: / в том числе:				
от реализации товаров	030431		0,5	
другие доходы (стр.03043 – стр.030431)	030432		1,0	
Всего сумма представительских расходов (стр.030431 + стр.030432)	03044	X	X	
Сумма фактических представительских расходов (отражается в приложении 2D, стр.0304, гр.2)	03045	X	X	
Представительские расходы, разрешенные к вычету (стр.03045, но не больше стр.03044 (отражаются в приложении 2D, стр.0304, гр.3)	03046	X	X	

Notă la rândul 0701 / Справка к строке 0701 Suma scutirilor / Сумма освобождений											неха 3D / Приложение 3D
№ п/п	Фискальный код учредителей	Фамилия и имя учредителя	Фискальный код иждивенцев	Фискальный код супруги (супруга)	сумма использованных освобождений						Общая сумма освобождений (гр. 6 или 7+8 или 9 +10 +11)
					P	M	S	Sm	N	H	
1	2	3		5	6	7	8	9	10	11	12
TOTAL/ ВСЕГО				X							

Anexa 4D / Приложение 4D

Notă la rândul 0902 / Справка к строке 0902

Suma veniturii scutit de impozit / Сумма дохода, освобожденного от налогообложения

Код налоговых льгот	Номер и дата закона, предусматривающего налоговые льготы	Сумма дохода, освобожденного от налогообложения, в пределах показателя стр.0901 Декларации	Сумма налоговых льгот, предоставленных в связи с освобождением от налогообложения дохода, указанного в стр.0902 (гр.3 × предусмотренную ставку) (итог переносится в стр.140 Декларации)
1	2	3	4
TOTAL / ВСЕГО			

Anexa 5D / Приложение 5D

Notă la rândul 120 / Справка к строке 120

Suma impozitului pe venit calculat de contribuabilii cu statut de persoană fizică /

Сумма подоходного налога, рассчитанного налогоплательщиком со статусом физического лица

Код	Сумма дохода, подлежащего налогообложению (в соответствии с размерами облагаемого дохода, приведенными в п.а) ст. 15 Налогового кодекса)	Ставка подоходного налога в зависимости от размера дохода, подлежащего налогообложению в соответствии с размерами облагаемого дохода, приведенными в п.а) статьи 15 Налогового кодекса	Сумма подоходного налога (гр.2 × гр.3) (итог отражается в стр.120 Декларации)
1	2	3	4
1201			
1202			
1203			
120	TOTAL / ВСЕГО		

Анеха 6D / Приложение 6D

Notă la rândul 130 / Справка к строке 130

Suma facilităților fiscale acordate din suma calculată a impozitului pe venit /

Сумма налоговых льгот, предоставленных из суммы начисленного подоходного налога

Код налоговых льгот	Номер и дата закона, предусматривающего налоговое освобождение	Сумма подоходного налога, от которого определяется налоговое освобождение	% налогового освобождения, предоставляемый из подоходного налога	Сумма подоходного налога, не подлежащая уплате (гр.3 × гр.4) (стр.130)
1	2	3	4	5
TOTAL / ВСЕГО				

Анеха 7D / Приложение 7D

Notă la rândul 1601 / Справка к строке 1601

Impozitul pe venit achitat în străinătate / Подоходный налог, уплаченный за рубежом

Indicatori / Показатели	Cod Код	Suma / Сумма				Total Всего
		1	2	3	4	
A						
Страна, в которой был получен доход	16011	804				
Сумма дохода, полученного за рубежом	16012					
Расходы, связанные с получением дохода за рубежом	16013					
Налогооблагаемый доход от деятельности за рубежом (стр.16012 – 16013)	16014					
Сумма налогооблагаемого дохода (стр.090 Декларации)	16015					
Доля налогооблагаемого дохода от деятельности за рубежом в общей сумме налогооблагаемого дохода (стр.16014 : стр.16015 × 100)%	16016					
Сумма подоходного налога (стр.150 Декларации)	16017					
Сумма подоходного налога, уплаченного за рубежом	16018					
Сумма подоходного налога, рассчитанного согласно ставкам, установленным в Налоговом кодексе (стр.16016 × стр.16017 : 100)	16019					
Сумма подоходного налога, принимаемая к зачету (наименьшая сумма из стр.16018 и стр.16019)	16020					

Suma impozitului pe venit care urmează a fi achitat în rate în anul următor anului de gestiune /
Сумма подоходного налога, подлежащего уплате в рассрочку за год, следующий за отчетным

Порядок уплаты подоходного налога в рассрочку	Сроки уплаты			
	31.03	30.06	30.09	31.12
Исходя из прогнозируемого подоходного налога, подлежащего уплате в налоговом году				
Исходя из суммы подоходного налога, подлежащего уплате за предыдущий год				

Informația cu privire la contribuabili – întreprinzătorul individual /
Информация о налогоплательщике - индивидуальном предпринимателе

№ п/п	Фамилия и имя	Фискальный код	Сумма освобождений, предоставленных индивидуальным предпринимателям	Соответственно долевого распределению					
				Сумма налогооблагаемого дохода (rînd/стр. 090)	Сумма подоходного налога (rînd/стр. 120)	Сумма налоговых льгот, предоставленных из суммы начисленного подоходного налога (rînd/стр. 130)	Пересчитанная сумма налогооблагаемого дохода, от которой применяется налоговая льгота из суммы начисленного подоходного налога	Сумма налогооблагаемого дохода, исключая сумму дохода, на которую распространяется налоговая льгота (col./гр.5- col./гр.8)	Сумма подоходного налога в текущем налоговом периоде, исключая налоговые льготы (col./гр.6- col./гр.7)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
x	Total / Итого	x							

Impozitul pe venit repartizat pe subdiviziuni / Подоходный налог, распределенный по подразделениям

№ п/п	Код подразделения	Код населенного пункта	Сумма подоходного налога, подлежащая отражению в лицевом счете налогоплательщика (стр.170 из Декларации)
1	2	3	4
Total pe contribuabil / Всего по налогоплательщику			

УДЕРЖАНИЕ НАЛОГА У ИСТОЧНИКА ВЫПЛАТЫ

— по состоянию на 01.01.2017 —

Удержание налога из заработной платы

— Статья 88. Налоговый кодекс —

Утратила силу

Часть (1') ст.88 утратила силу согласно
Закону N 177 от 21.07.2016, в силу 12.08.2016

(1') Каждый работодатель, осуществляющий выплату работнику заработной платы (включая премии и предоставленные льготы), обязан по просьбе работника удержать из суммы налога, исчисленного согласно части (1), процентную долю, отчисляемую согласно поданному в письменной форме заявлению.

Дополнена

ст.88 - Законом N 138 от
17.06.2016, в силу 01.07.2016

б) Доходы, выплаченные физическому лицу, не осуществляющему предпринимательскую деятельность, за предоставление услуг и/или выполнение работ, а также членам совета или ревизионной комиссии предприятий, рассматриваются как заработная плата, с которой удерживается налог в соответствии со ставкой, предусмотренной в пункте а) статьи 15.

Обобщенная база налоговой практики

Налогоплательщик осуществляет дарение в пользу физических лиц, как в денежной так и в не денежной форме, которое не подлежит вычету в налоговых целях. Следует ли удерживать в данном случае налог у источника выплаты?

Дарение в пользу физических лиц осуществляется путем заключения договора дарения, в соответствии положениями ст. 827 Гражданского кодекса.

Имущество, полученное физическими лицами - гражданами Республики Молдова в порядке дарения, согласно п. 1) ст. 20 Налогового кодекса, является источником дохода, не облагаемым налогом.

Таким образом, при осуществлении дарения юридическое лицо не удерживает налог при передаче имущества и денежных средств в пользу физических лиц - граждан Республики Молдова.

В то же время согласно положениям ст. 42 Налогового кодекса, лицо, преподнесшее какой-либо дар, рассматривается как лицо, продавшее подаренное им имущество по цене, являющейся наибольшей величиной из его скорректированного стоимостного базиса или его рыночной цены на момент дарения.

Расчет скорректированного стоимостного базиса собственности на момент дарения осуществляется с учетом положений статьи 26 и в соответствии с ч. (1) и (2) ст. 38 отдельно по каждому подаренному объекту.

Стоимостным базисом подаренной собственности для получателя является величина, определяемая в соответствии с ч. (1) ст. 24 Налогового кодекса.

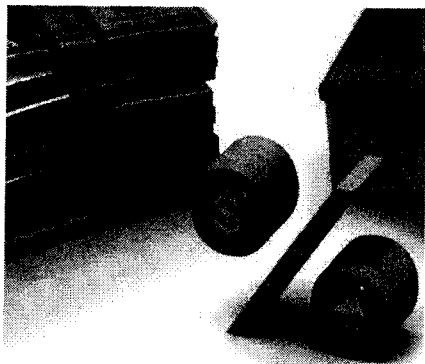
Также, согласно ч. (4) ст. 21 Налогового кодекса, лицо, осуществляющее дарение в виде денежных средств, рассматривается как лицо, получающее доход в размере суммы подаренных денежных средств.

Удержание налога из процентных начислений

— Статья 89. Налоговый кодекс —

15 %

Процентные начисления, доход в виде процентов – любой доход, полученный по долговому обязательству любого вида (независимо от способа его оформления), включая доходы по денежным вкладам, доходы, полученные на основе договора финансового лизинга



Каждый, указанный в статье 90, плательщик процентных начислений в пользу физических лиц, за исключением осуществленных в пользу индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств, обязан удерживать из каждой процентных начислений и уплачивать как часть налога сумму, равную 15 процентам суммы выплаты

Удержание из других выплат, осуществленных в пользу резидента

— Статья 90. Налоговый кодекс —

акции депозиты - 7% удержания

T

Изменена Законом N 281 от 16.12.2016, в силу 01.01.2017

Каждое лицо, осуществляющее предпринимательскую деятельность, за исключением обладателей предпринимательских патентов, каждое представительство согласно пункту 20) статьи 5, постоянное представительство, учреждение, организация, включая любой орган публичной власти и публичное учреждение, предварительно удерживают как часть налога сумму в размере 7 процентов из выплат, осуществленных в пользу физического лица, за исключением обладателей предпринимательских патентов, индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств, лиц, указанных в главе 10¹, по доходам, полученным этим физическим лицом согласно статье 18. Не удерживается предварительно сумма в размере 7 процентов из выплат, осуществленных в пользу физического лица, по доходам, полученным им согласно статьям 20, 88, 89, 90¹ и 91 от отчуждения автотранспортных средств, отчуждения ценных бумаг, а также из суммы аренды земель сельскохозяйственного назначения и/или отчуждения капитальных активов физических лиц-граждан Республики Молдова согласно договорам лизинга, возвратного лизинга, залога, ипотеки и/или в случаях принудительного отчуждения капитальных активов.

in versiunea oficiala: *transport rutier* – operațiune de transport care se efectuează cu vehicule rutiere pentru deplasarea mărfurilor sau a persoanelor, de asemenea transportarea vehiculului rutier, pe o anumită porțiune a drumului, pe/de un alt mijloc de transport ori deplasarea fără încărcătură a vehiculelor rutiere;

Карагичев, Роберт,
Администратор авторизаții
294 cm.

Акт закупки
но без удерж.
н/д

Окончательное удержание налога из некоторых видов доходов

Статья 90¹. Налоговый кодекс

Лица, указанные в статье 90, удерживают налог в размере

Лицо, осуществляющее предпринимательскую деятельность, за исключением обладателей предпринимательских патентов, каждое представительство согласно пункту 20) статьи 5, постоянное представительство, учреждение, организация, включая любой орган публичной власти и публичное учреждение)

10 процентов доходов, полученных физическими лицами, не занимающимися предпринимательской деятельностью, от сдачи во владение и/или пользование (в имущественный наем, аренду, узуфрукт) движимой и недвижимой собственности, за исключением аренды сельскохозяйственных земель

Субъекты налогообложения – физические лица, не занимающиеся предпринимательской деятельностью, сдающие лицам, указанным в статье 54, а также иным лицам, кроме указанных в статье 90, во владение и/или пользование (в имущественный наем, аренду, узуфрукт) недвижимую собственность, уплачивают налог в размере **7 процентов** из стоимости договора. Указанные лица обязаны в течение 3 дней с даты заключения договора зарегистрировать заключенный договор в налоговом органе, в котором обслуживаются. Уплата этого налога осуществляется ежемесячно, не позднее второго числа текущего месяца или авансом. Если недвижимая собственность была сдана во владение и/или пользование (в имущественный наем, аренду, узуфрукт) после второго числа, сроком уплаты в этом месяце будет второй день с момента заключения договора. Сумма налога, уплаченного авансом, не подлежит возмещению из бюджета.

с 1 01 2017

Лица, указанные в статье 90, удерживают и уплачивают в бюджет налог в размере

- **6 процентов** – с дивидендов, включая дивиденды в форме акций или долей участия, за исключением соответствующих нераспределенной прибыли, полученной в налоговые периоды 2008–2011 годов включительно

- **15 процентов** – с дивидендов, включая дивиденды в форме акций или долей участия, соответствующих нераспределенной прибыли, полученной в налоговые периоды 2008–2011 годов включительно

Положения применяются и в случае дивидендов, предварительно выплаченных в течение налогового периода.

Внимание

15 процентов – с выведенной из уставного капитала суммы, соответствующей увеличению уставного капитала от распределения чистой прибыли и/или иных источников, определенных в собственном капитале, между акционерами (пайщиками) в налоговые периоды 2010–2011 годов включительно в соответствии с долей участия в уставном капитале

Prevederile menționate se vor aplica asupra sumei (sumelor) diminuării capitalului social, cu care anterior (în anii 2010-2011) a fost majorat din contul profitului nerepartizat care a fost repartizată (repartizate) între acționari în conformitate cu cota de participăție depusă în capitalul social.

Totodată, menționăm că perioadele fiscale specificate în norma dată (2010-2011) se referă la perioadele de timp în care efectiv a fost înregistrată majorarea capitalului social din contul profitului nerepartizat și/sau altor surse constatate în capital.

Respectiv, cota de 15% se va aplica aferent tuturor sumelor retrase și repartizate între acționari, cu care anterior (2010-2011) a fost majorat capitalul social din contul profitului nerepartizat indiferent de anul realizării profitului respectiv.

MINISTERUL FINANTELOR AL REPUBLICII MOLDOVA

12.08.2016 nr. 14/3-06/324

12 процентов – с роялти, выплаченных в пользу физических лиц

Роялти (периодические платежи) – платежи любого вида, получаемые в качестве возмещения за использование или передачу права использования любого авторского права и/или смежных прав, в том числе на произведение литературы, искусства или науки, включая кинофильмы и фильмы или записи для телевидения или радиовещания, любого патента на изобретение, товарного знака, чертежа или модели, плана, компьютерной программы, секретной формулы или процесса, за использование или передачу права использования информации, касающейся промышленного, коммерческого или научного опыта.

Для целей настоящего понятия не составляют роялти (с 01.01.2017):

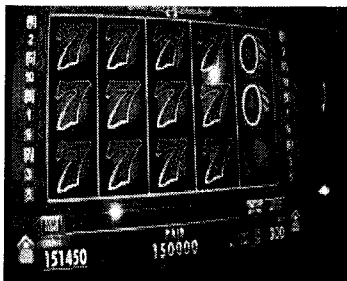
- а) платежи при полном приобретении любой собственности или любого права собственности на все вышеперечисленные элементы;
- б) платежи при приобретении программного обеспечения, предназначенного исключительно для работы этого программного обеспечения, включая установку, внедрение, хранение, настройки или обновление;

12 процентов – с роялти, выплаченных в пользу физических лиц

Для целей настоящего понятия не составляют роялти (с 01.01.2017):

- с) платежи при полном приобретении авторского права на программное обеспечение или ограниченного права его копирования исключительно с целью его использования пользователем или с целью его продажи в рамках договора распространения;
- д) платежи за получение прав распространения продукта или услуги без предоставления права воспроизведения;
- е) платежи за доступ к спутникам путем аренды транспондеров либо за использование кабелей или трубопроводов для транспортировки энергии, газа или нефти, если клиент не является владельцем транспондеров, кабелей, труб, оптических волокон или подобных технологий;
- ф) платежи за использование услуг электронных коммуникаций в соглашениях о роуминге, радиочастот, электронных коммуникаций между операторами

Выигрыш - валовой доход, полученный от азартных игр, лотерей и рекламных кампаний как в денежной, так и в неденежной форме. В целях применения настоящего понятия выигрыш от азартных игр в казино или в игровых автоматах представляет собой документально подтвержденную положительную разницу между суммой выигрыша и суммой ставок. В прочих случаях выигрыш представляет собой общую сумму выигрыша



(3³) Каждый плательщик выигрышей обязан удержать и перечислить в бюджет налог в размере 18% выигрышей в азартных играх, за исключением выигрышей, полученных в рекламных кампаниях и/или лотереях и пари **с 06.07.2017**

Ст.90¹ изменена Законом N 292 от 16.12.2016, в силу 06.01.2017

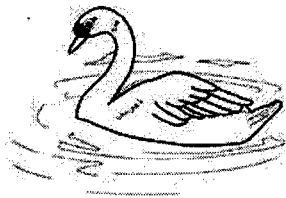
**З А К О Н об организации и проведении азартных игр № 291 от 16.12.2016 (в силу
06.01.2017, за некоторыми исключениями)**

В Республике Молдова деятельность по организации и проведению лотерей является государственной монополией и проводится Национальной лотереей Молдовы.

Налогооблагаемый выигрыш – положительная разница, возникшая в результате участия игрока в азартных играх и подлежащая налогообложению согласно действующему законодательству, между суммой денежных средств или заменителей денежных средств, полученных игроком и предоставленных организатором по завершении игры или игрового сеанса, и суммой сделанной в игре ставки

Азартная игра – осуществляемая в соответствии с установленными правилами деятельность, основанная на риске, которая в совокупности удовлетворяет следующим условиям: позволяет выигрывать деньги, другое имущество или имущественные права как результат публичного предложения организатором возможного выигрыша и принятия предложения участником, с взиманием прямой (ставки в игре) либо косвенной платы за участие, при этом выигрыши распределяются путем произвольного выбора результатов событий, являющихся предметом игры (за исключением пари на спортивные состязания/мероприятия), независимо от того, каким образом проводится выбор

Лица, указанные в статье 90, удерживают и уплачивают в бюджет налог в размере



(3⁵) Лица, указанные в статье 90, удерживают налог в размере 3 процентов из выплат, осуществленных в пользу физического лица, за исключением индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств, по доходам, полученным ими от поставки продукции растениеводства и садоводства в натуральном виде, включая плоды грецкого ореха и производную продукцию, и продукции животноводства в натуральном виде, живом и убойном весе, за исключением натурального молока

Дополнена

Ст.90¹ изменена Законом N 281 от
16.12.2016, в силу 01.01.2017

(3⁶) Каждый комиссионер удерживает налог в размере 10 процентов из выплат, осуществленных в пользу физического лица, за исключением индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств, по доходам, полученным ими от комиссионной торговли товарами

Внимание

Ст.90¹ изменена Законом N 138 от
17.06.2016, в силу 01.07.2016

4) Окончательное удержание налога, установленного настоящей статьей, освобождает получателя выигрышей и доходов, указанных в частях (3), (3¹), (3³), (3⁴), (3⁵) и (3⁶), от включения их в состав валового дохода и от их декларирования

Удержание из доходов нерезидента

— Статья 91. Налоговый кодекс —

Доходы нерезидента, *на счет в РМ*

(1) Лица, указанные в статье 90, удерживают и уплачивают налог в размере:

- 12 процентов – с платежей, направленных на выплату нерезиденту, соответствующих доходам, предусмотренным в статье 71, за исключением платежей, указанных в подпунктах втором, третьем и четвертом настоящей части;
- 15 процентов – с дивидендов, включая дивиденды в форме акций или долей участия, соответствующих нераспределенной прибыли, полученной в налоговые периоды 2008–2011 годов включительно;
- 15 процентов – с сумм, указанных в подпункте третьем части (3¹) статьи 90¹;
- 6 процентов – с дивидендов, указанных в пункте е) статьи 71.

(2) Положения части (1) не распространяются на:

- а) доходы нерезидентов, связанные с деятельностью их постоянного представительства в Республике Молдова;
- б) доходы, полученные в виде заработной платы, удержания из которой осуществляются согласно статье 88

Обобщенная база налоговой практики

Компания распределяет в сентябре 2013 г. своим учредителям (хозяйствующий субъект – резидент Республики Молдова и хозяйствующий субъект – резидент страны, с которой Молдова не заключила договор об избежании двойного налогообложения), нераспределенную прибыль 2011 г. Возникает ли обязанность уплаты подоходного налога в соответствии со ст. 80¹ Налогового кодекса?

В соответствии с положениями Налогового кодекса, лица, указанные в ст.90 удерживают и уплачивают в бюджет налог в размере - 15 процентов – с дивидендов, включая дивиденды в форме акций или долей участия, соответствующих нераспределенной прибыли, полученной в налоговые периоды 2008–2011 годов включительно (ст.90¹ ч.(3)¹ Налогового кодекса); В то же время, положения первого подпункта применяются и в случае дивидендов, предварительно выплаченных в течение налогового периода - 15 процентов – с дивидендов, включая дивиденды в форме акций или долей участия, соответствующих нераспределенной прибыли, полученной в налоговые периоды 2008–2011 годов включительно (ст.91 ч.(1) Налогового кодекса); В соответствии с положениями ч.(1) ст. 80¹ Налогового кодекса, лица, указанные в статье 90, выплачивающие дивиденды своим акционерам (пайщикам) в течение налогового года, уплачивают как часть налога сумму, равную 12 процентам прибыли текущего налогового года, из которой будут выплачиваться дивиденды. Соответственно, из выплат как в пользу своего учредителя – резидента Республики Молдова, так и в пользу своего учредителя – нерезидента Республики Молдова, хозяйствующий субъект имеет обязанность удержания подоходного налога в размере 15 процентов. В то же время, учитывая действие ст. 80¹ Налогового кодекса содержит норму, которая предусматривает, что 12 процентов выплачиваются из прибыли текущего налогового года, не появляется необходимость предварительной уплаты подоходного налога

**Уплата налогов, удержанных у источника выплаты, и
представление налоговым органам и
налогоплательщикам документов об осуществленных
выплатах и/или удержанных налогах**

Статья 92. Налоговый кодекс

СООБЩЕНИЕ

об особенностях заполнения Информаций (формы IALS 14 и INR 14) в 2016

25 января 2017 года истекает срок представления Информации о заработной плате и других выплатах, осуществленных работодателем в пользу работников, а также о выплатах, произведенных резидентам из источников дохода, отличных от заработной платы, и о подоходном налоге, удержанном из этих выплат (форма IALS 14) (в дальнейшем – Информация (форма IALS14)) и Информации о подоходном налоге, удержанном из источников дохода, отличных от заработной платы, выплаченного нерезидентам (форма INR 14) (в дальнейшем – Информация (форма INR 14))

Формуляры и порядок их заполнения предусмотрены в Положении об удержании подоходного налога с заработной платы и других выплат, осуществленных работодателем в пользу работника а также выплат в пользу физических лиц, не осуществляющих предпринимательскую деятельность, предоставляющих услуги и/или выполняющих работы, утвержденном Постановлением Правительства № 697 от 22.08.2014 г.

• В случае компаний сферы ИТ

(21) Облагаемым доходом признается месячный доход (установленный индивидуальным трудовым договором), размер которого не превышает две среднемесячные заработной платы по экономике, прогнозируемые на соответствующий год, для работников тех хозяйствующих субъектов, основная деятельность которых состоит в реализации программ и соответствует видам деятельности, предусмотренным в приложении 1, если соблюдаются в совокупности следующие условия:

а) хозяйствующий субъект на момент предоставления льготы полностью выполнил свои налоговые обязательства и внес другие платежи в национальный публичный бюджет, а на протяжении всего периода пользования льготой задержка полной уплаты в национальный публичный бюджет налоговых обязательств и осуществления других платежей, декларированных, а также начисленных в результате налогового контроля, не превышает 30 календарных дней;

б) доля дохода хозяйствующего субъекта за предыдущий год от реализации программ составляет более 50 процентов дохода от продаж;

в) должности работников соответствуют занятиям, предусмотренным в приложении 2;

г) должности значатся по специализированному подразделению по информатике, выделенному в организационной структуре работодателя;

е) работник не передает супруге (супругу) личное освобождение, предусмотренное статьей 34 Налогового кодекса.

Предел облагаемого дохода применяется к начисленной заработной плате за каждый месяц. Подоходный налог определяется на момент уплаты совокупным методом, с применением ставок, установленных в пункте а) статьи 15 Налогового кодекса. Если в одном месяце выплачивается доход за несколько периодов, предел облагаемого дохода применяется к начисленному доходу за каждый месяц в отдельности.

Месячный доход, который превышает две среднемесячные заработной платы по экономике, прогнозируемые на соответствующий год, признается необлагаемым доходом.

Подтверждающими документами для освобождения от уплаты подоходного налога, предусмотренного настоящей частью, являются:

- учредительный документ хозяйствующего субъекта;

- индивидуальный трудовой договор;

- организационная структура работодателя;

- должностная инструкция;

- заверенная копия диплома об окончании аккредитованного в Республике Молдова учебного заведения или диплома об окончании зарубежного учебного заведения, признанного в Республике Молдова в соответствии с действующим законодательством;

- трудовая книжка или копия таковой;

- расчетная ведомость на работников хозяйствующего субъекта;

- письменное подтверждение работником передачи супруге (супругу) личного освобождения, предусмотренного статьей 34 Налогового кодекса, с указанием места работы супруги (супруга).

Иные чем освобожденные от подоходного налога согласно настоящей части доходы, полученные работниками, работающими по специальностям, указанным в приложении 2, облагаются налогом на общих основаниях в соответствии с разделами I и II Налогового кодекса с лишением права на освобождение в соответствии со статьями 33, 34 и 35 Налогового кодекса. В категорию иных доходов включаются доходы, полученные в течение налогового года работником от его работодателя, исключая доходы по оплате труда, к которым применяются вышеуказанные льготы, или от других субъектов.

Налоговая льгота, предусмотренная настоящей частью, применяется к доходам по оплате труда, полученным по месту работы на основании индивидуального трудового договора.

Подоходный налог, установленный настоящей частью, освобождает получателя доходов от их включения в состав валового дохода.

Хозяйствующий субъект, работником которого пользуются положениями настоящей части, обязан представить в налоговый орган по месту обслуживания хозяйствующего субъекта информацию об этом по форме и в порядке, установленном Главной государственной налоговой инспекцией.

Ответственность за несоблюдение предусмотренных в настоящей части условий относительно налогообложения доходов работников несет исключительно хозяйствующий субъект–работодатель, который обязан уплачивать в бюджет подоходный налог, исчисленный на общих основаниях, а также пеню и соответствующие штрафы.

Положения настоящей части применяются до налогового периода 2020 года включительно

24 ст. ч.21 вступление в силу 3-на

24 ст. ч.21

Информация

форма 3на 1,

•В случае компаний сферы IT

К работникам которых применяется режим налогообложения, установленный ч. (21) ст. 24 Закона о введении в действие разделов I и II Налогового кодекса № 1164 от 24.04. 1997 г., при заполнении Информации (форма IALS14), в графе 6 указывается налогооблагаемый доход, имея в виду месячное ограничение в размере 10 100 леев (две среднемесячные заработные платы по экономике, прогнозируемые на 2016 год), а в графе 18 – налог, рассчитанный от соответствующего дохода

Особенности заполнения Информации (форма INR 14)

Выплаты, осуществленные в пользу нерезидентов, отражаются в Информации (форма INR14). Обращаем внимание, что в указанной Информации не будут отражаться доходы, выплаченные в пользу нерезидентов, указанные в лит. п) и о) ст. 71 НК, а также налог, удержанный из этих доходов, которые облагаются согласно ст. 88 НК. Доходы в виде заработной платы, должны быть отражены в Информации (форма IALS 14).

В Информации (форма INR14), учитывая ставки обложения, установленные в ст. 91 НК, будут отражаться доходы в виде дивидендов (код источника дохода DIV b)), сумма, выведенная из уставного капитала, соответствующая увеличению уставного капитала от распределения чистой прибыли и/или иных источников, определенных в собственном капитале, между акционерами (пайщиками) в периоды 2010-2011 годов включительно, в соответствии с долей в уставном капитале (код источника дохода RCS b)) и другие платежи (код источника дохода PLT). Обращаем внимание, что к категории других доходов будут отнесены другие доходы, указанные в ст. 71 НК, полученные нерезидентом на территории Республики Молдова, которые могут быть: доходами в виде процентных начислений, роялти, платы за аренду, платы за оказанные услуги и др.

Особенности заполнения Информации (форма INR 14)

При этом, относительно взаимоотношений с нерезидентами, напоминаем о необходимости применения положений Конвенций об избежании двойного налогообложения. Согласно ч. (2) ст. 793 НК, для применения положений международных договоров нерезидент обязан до даты выплаты дохода представить плательщику дохода сертификат о резидентстве, выданный компетентным органом государства его резидентства.

В некоторых случаях международные договора устанавливают порядок применения более низкой ставки, чем согласно национальному законодательству или отсутствие обязанности по удержанию подоходного налога у источника выплаты по некоторым видам доходов.

В случае, если согласно международному договору отсутствует обязанность обложения у источника выплаты дохода, направленного в пользу нерезидента, размер этих доходов не будет отражаться в Информации (форма INR 14). Также, в ней не будут отражаться доходы, выплаченные нерезиденту, которые относятся к деятельности, осуществляемой им за пределами Республики Молдова, в отношении которых не возникает обязанность по удержанию подоходного налога у источника выплаты.

Как и в случае Информации (форма IALS 14), в Информации (форма INR 14) доходы с кодом источника дохода ALT не могут быть указаны.

Корректировка Информации (форма IALS 14) и Информации (форма INR 14)

В случае обнаружения некоторых ошибок после представления Информации (форма IALS 14) или Информации (форма INR 14), налогоплательщик имеет право представить дополнительную информацию, в этой информации указываются только строки, в которых были обнаружены ошибки, соблюдая требование о том, чтобы порядковый номер строки откорректированной информации соответствовал порядковому номеру строки информации, в которой была обнаружена ошибка.

Представление налоговым органам и налогоплательщикам документов об осуществленных выплатах и/или удержанных налогах

4) Лица, указанные в части (3), в срок до 1 марта налогового года, следующего за годом, в течение которого были произведены выплаты, обязаны представить их получателям (за исключением получателей, которые получили доходы согласно статье 90¹ и части (1) статьи 91) информацию о виде выплаченного дохода, его размере, сумме предоставленных согласно статьям 33–35 освобождений, сумме вычетов, предусмотренных частями (6) и (7) статьи 36, а также о сумме удержанного налога (если удержание производилось).

(4¹) В случае внесения корректировок в информацию, представленную согласно части (3), лица, указанные в части (3), обязаны информировать получателя выплат в течение 15 рабочих дней от даты внесения изменений или принятия решения по делу о налоговом нарушении.

Привлечения к ответственности

И

**Нарушение порядка
представления
налогоплательщиком
документов по платежам и/или
взимаемых налогов**

Непредставление или несвоевременное представление несоответствующей, неподтвержденной информации получателю платежей, указанной в частях (4) и (4¹) статьи 92, лицами, которые обязаны удерживать налог у источника выплаты, подлежит наказанию в виде штрафа в размере 200 леев за каждую информацию, но не более чем 5000 леев

Исчисление и уплата взносов обязательного медицинского страхования в 2017 году. Меры ответственности за нарушения допущенные при их начисления, уплаты и декларирования.

I. Законодательные акты, регламентирующие порядок начисления и уплаты взносов обязательного медицинского страхования:

- Закон об обязательном медицинском страховании № 1585-ХІІІ от 27.02.1998 г. *(с последующими изменениями и дополнениями)*.
- Закон о размере, порядке и сроках уплаты взносов обязательного медицинского страхования № 1593-ХV от 26.12.2002 *(с последующими изменениями и дополнениями)*.
- Закон о фондах обязательного медицинского страхования на 2017 г. № 285 от 16.12.2016 *(Monitorul Oficial nr.472-477 от 27 декабря 2016 г.)*

II. Категории плательщиков взносов обязательного медицинского страхования

Плательщики взносов обязательного медицинского страхования, исчисленных в процентном отношении к заработной плате и другим выплатам, устанавливаются в приложении 1 к Закону № 1593-ХV от 26.12.2002.

Категория плательщиков взносов обязательного медицинского страхования, исчисленных в виде фиксированной суммы, застрахованные в индивидуальном порядке, устанавливаются в приложении 2 к указанному Закону.

Физические лица **работающие по индивидуальному трудовому договору**, относятся к категории плательщиков взносов обязательного медицинского страхования, исчисленных в процентном отношении к заработной плате и другим выплатам *(п.2 Приложения №1 к Закону)*. То есть данные лица застрахованы по месту основной работы.

III. База расчёта и тарифы взносов

Согласно ст.6 Закона о размере порядке и сроках уплаты взносов обязательного медицинского страхования №1593-ХV от 26.12.2002 г, база расчёта взносов обязательного медицинского страхования, установленных для категорий лиц указанных в приложении 1 к данному закону является **заработная плата, другие выплаты до вычета (удержания) налогов и других обязательных платежей, установленных законодательством**.

Исключения составляют платежи и доходы, указанные в приложении 3 к данному закону *(см приложение 3)*.

В соответствии со статьей 3 Закона №1593-ХV от 26.12.2002 №1593-ХV от 26.12.2002 « **другие выплаты** это любая другая сумма, кроме заработной платы, выплаченная работодателем в пользу его работника, а также другие платежи и доходы, выплаченные физическим лицам, за исключением предусмотренных в приложении 3, на которые не начисляются взносы обязательного медицинского страхования.”

В соответствии со ст.4 ч.(1) Закона о фондах обязательного медицинского страхования на 2017 г., тарифы для исчисления взносов обязательного медицинского страхования установлены для каждой категории плательщиков в размере **4,5%**.

Также следует отметить, что согласно ст.23 Закона № 1593-XV от 26.12.2002 :

- **физические лица**, включенные в одну из категорий плательщиков, предусмотренных в приложении 2 Закона, по истечении трех месяцев со дня вступления в силу закона о фондах обязательного медицинского страхования на соответствующий год, уплачивают взнос обязательного медицинского страхования в виде фиксированной суммы в течение 30 календарных дней со дня включения в соответствующую категорию в размере, пропорциональном числу полных месяцев, оставшихся до окончания отчетного года.;

- **Физические лица**, включенные в начале отчетного года в одну из категорий плательщиков, предусмотренных в приложении 2, которые в течение года включены в одну из категорий плательщиков, предусмотренных в пункте 2 приложения 1, и которые подтвердили уплату взносов обязательного медицинского страхования в фиксированной сумме на соответствующий год, не уплачивают взносы обязательного медицинского страхования, исчисленные в процентном отношении к заработной плате и другим выплатам, за соответствующий период. В указанном случае также не исчисляются взносы, подлежащие внесению работодателем за страхование названных лиц.

Согласно ст.10 ч. (1) *вышеназванного Закона* взносы обязательного медицинского страхования, уплачиваемые иностранцами, указанными в пунктах а)-f) части (1) статьи 2 Закона об интеграции иностранцев в Республике Молдова № 274 от 27 декабря 2011 года, трудоустроенными в Республике Молдова на основе индивидуального трудового договора, иностранцами, имеющими право на постоянное пребывание в Республике Молдова, а также беженцами и лицами, получившими гуманитарную защиту, *исчисляются в порядке, предусмотренном для соответствующих категорий граждан Республики Молдова, если международными договорами не предусмотрено иное.*

В соответствии с положениями ст.17 ч. (4) *срок исковой давности* для погашения страховых взносов обязательного медицинского страхования и сопутствующих им пеней составляет три года.

IV. Порядок исправления ошибок до налоговой проверки

Согласно части (3) ст.26 Закона о размере, порядке и сроках уплаты взносов обязательного медицинского страхования № 1593-XV от 26.12.2002, плательщики, обнаружившие ошибку или упущение в представленном ранее отчете об исчислении и перечислении суммы взносов обязательного медицинского страхования, имеют право представить исправленный отчет в порядке, предусмотренном ст.188 Налогового кодекса, с начислением, при необходимости, пени за соответствующий период.

Следует также отметить, что согласно дополнениями, произведенными Законом №186 от 15.07.2010 в ч. (1) статьи 26 Закона № 1593-XV от 26.12.2002 обязанность представления отчета об исчислении и перечислении сумм взносов обязательного медицинского страхования (Форма МЕД08) установлена только для плательщиков, которые имели, в декларированном квартале, обязанность по уплате взносов.

Согласно положениям ст.266 Кодекса о правонарушениях Республики Молдова (№ 218-XVI от 24.10.2008 г.)

(1) Нарушение правил и порядка исчисления взносов обязательного медицинского страхования

влечет наложение штрафа на должностных лиц в размере от 15 до 50 условных единиц.

(2) Неуплата взносов обязательного медицинского страхования в фиксированной сумме в установленный законодательством срок

влечет наложение штрафа в размере от 25 до 55 условных единиц.

(3) Неперечисление, пропуск срока перечисления или неполное перечисление взносов обязательного медицинского страхования, исчисленных в процентном отношении к заработной плате и другим выплатам, по которым согласно законодательству исчисляются вышеуказанные взносы,

влечет наложение штрафа на должностных лиц в размере от 20 до 50 условных единиц.

(4) Непредставление в установленный законодательством срок отчета об исчислении и уплате взносов обязательного медицинского страхования, списков поименного учета работающих застрахованных лиц, а также изменений в списках

влечет наложение штрафа на должностных лиц в размере от 10 до 20 условных единиц.

(5) Непредставление в установленный законодательством срок списков поименного учета неработающих лиц, застрахованных за счет государственного бюджета, а также изменений в списках

влечет наложение штрафа на должностных лиц от 10 до 20 условных единиц.

(6) Нерегистрация в установленный законодательством срок юридических и физических лиц, исключая зарегистрированные органом государственной регистрации, публичных нотариусов и адвокатов в качестве плательщиков взносов обязательного медицинского страхования

влечет наложение штрафа на физических лиц и на должностных лиц в размере от 10 до 20 условных единиц.

(7) Несоблюдение страхователем срока, установленного нормативными актами для выдачи застрахованным лицам полисов обязательного медицинского страхования, полученных от территориальных агентств Национальной компании медицинского страхования,

влечет наложение штрафа на должностных лиц в размере от 5 до 15 условных единиц.

Приложение 1

Категории плательщиков

взносов обязательного медицинского страхования, исчисленных в процентном отношении к заработной плате и другим выплатам

1. Работодатели.
2. Работники, в том числе:
 - а) лица, занимающие выборные должности или работающие в профсоюзных или патронатных организациях, в органах исполнительной, законодательной власти или правоохранительных органах;
 - б) лица, работающие в международных проектах, учреждениях и организациях, которые осуществляют свою деятельность в Республике Молдова, независимо от источника финансирования их деятельности, если международными соглашениями не предусмотрено иное;
 - в) лица, работающие в общественных объединениях и организациях, зарегистрированных согласно действующему законодательству;

d) граждане Республики Молдова, работающие в посольствах, консульствах и других постоянных представительствах на территории Республики Молдова;

e) лица, нанятые индивидуальными предпринимателями и другими работодателями – физическими лицами;

f) лица, нанятые публичными нотариусами, судебными исполнителями и адвокатами.

3. Предприятия, учреждения и организации, независимо от вида собственности и организационно-правовой формы, физические лица, публичные нотариусы, судебные исполнители и адвокаты, которые выплачивают физическим лицам или в их пользу другие выплаты.

4. Физические лица, которые получают другие выплаты.

Приложение 2

Категории плательщиков взносов обязательного медицинского страхования, исчисленных в виде фиксированной суммы, застрахованные в индивидуальном порядке

1. Неработающие физические лица с местожительством в Республике Молдова, которые относятся к одной из следующих категорий:

a) собственники земель сельскохозяйственного назначения, кроме огородов и земельных участков для огородничества, независимо от того, передали они или не передали эти земли в аренду или пользование на основании договора, за исключением собственников – лиц с тяжелой, выраженной или средней степенью ограничения возможностей или пенсионеров;

b) учредители индивидуальных предприятий, за исключением пенсионеров и лиц с тяжелой, выраженной или средней степенью ограничения возможностей;

c) физические лица, которые на основании договора арендуют или имеют в пользовании земли сельскохозяйственного назначения, кроме огородов и земельных участков для огородничества;

d) обладатели предпринимательских патентов, за исключением обладателей – пенсионеров и лиц с тяжелой, выраженной или средней степенью ограничения возможностей;

e) физические лица, сдающие в аренду транспортные средства, помещения, оборудование и другие материальные ценности, за исключением аренды земель сельскохозяйственного назначения, кроме огородов и земельных участков для огородничества.

2. Неработающие публичные нотариусы, судебные исполнители и адвокаты, независимо от организационно-правовой формы деятельности, получившие лицензию в установленном законом порядке.

3. Другие неработающие граждане Республики Молдова, которые не относятся ни к одной из вышеперечисленных категорий и не застрахованы Правительством согласно части (4) статьи 4 Закона об обязательном медицинском страховании, при условии представления доказательств своего пребывания в Республике Молдова в течение не менее 183 дней (в течение бюджетного года).

4. Неработающие иностранцы, которым предоставлено право на временное пребывание на территории Республики Молдова для воссоединения семьи, получения образования, осуществления гуманитарной или религиозной деятельности, если международными договорами не предусмотрено иное.

Приложение 3

Виды выплат и доходов, на которые не начисляются взносы обязательного медицинского страхования

Не начисляются взносы обязательного медицинского страхования, исчисленные в процентном отношении, на следующие выплаты и доходы:

1. Материальная помощь, оказываемая в связи со стихийными бедствиями и другими чрезвычайными обстоятельствами, единовременная материальная помощь, оказываемая на основании постановления Правительства или решения органа местного публичного управления, решения совета республиканского фонда или местного фонда социальной поддержки населения.
2. Материальная помощь в денежном или натуральном выражении, оказываемая работодателем работникам или бывшим работникам по месту основной работы в иных случаях, не указанных в пункте 1.
3. Компенсационные выплаты в пределах, установленных законодательством (суточные за период нахождения в командировке и выплаты взамен суточных, возмещение ущерба, причиненного работнику увечьем или иным повреждением здоровья на производстве), кроме компенсации за неиспользованный отпуск при увольнении.
4. Пособия, выплачиваемые на основании части (3) статьи 24 Закона о статусе местного выборного лица № 768-XIV от 2 февраля 2000 года.
5. Суммы компенсации несвоевременно выплаченной заработной платы, предоставленные согласно Постановлению Правительства № 535 от 7 мая 2003 года.
6. Суммы, получаемые работниками – гражданами Республики Молдова при реализации проектов технической помощи, финансируемых внешними донорами, если международными соглашениями, стороной которых Республика Молдова является, предусмотрено освобождение от уплаты взносов обязательного медицинского страхования.
7. Суммы, выплачиваемые лицам, которые обучаются в учебных заведениях по дневной форме обучения.
8. Суммы, получаемые застрахованными лицами по обязательному или добровольному страхованию, независимо от того, кем внесены страховые взносы.
9. Пособия, выплачиваемые в соответствии с законодательством при увольнении.
10. Суммы, выплачиваемые на приобретение спецодежды, спецобуви и других средств индивидуальной защиты, на покупку молока и лечебно-диетического питания, суммы на оплату путевок в санатории, дома отдыха и детские оздоровительные учреждения.
11. Суммы стоимости подарков (вещевых премий), полученных работниками или бывшими работниками по месту основной работы, а также суммы стоимости вещевых призов и денежных вознаграждений, полученных на конкурсах и соревнованиях.
12. Стипендии учащимся, студентам, резидентам и докторантам дневной формы обучения и стипендии спортсменам, установленные в соответствии с законодательством.
13. Суммы, выплачиваемые учащимся многопрофильных профессиональных и ремесленных училищ, общеобразовательных школ за выполненные ими работы.
14. Платежи по возмещению расходов на проезд, провоз имущества и наем жилых помещений при переводе или переезде в служебных целях на работу в другую местность.
15. Выплаты за работу в нерабочее время, перечисленные в соответствующий бюджет или благотворительные фонды.

16. Пособие, выплачиваемое молодым специалистам из средств плательщика взносов за отпуск, предоставленный по окончании высшего, среднего специального или среднего профессионального учебного заведения.

17. Единовременное пособие, выплачиваемое молодым специалистам при приеме на работу согласно Постановлению Правительства № 321 от 20 марта 1998 года.

18. Пособие по временной нетрудоспособности.

19. Пособия социального страхования.

20. Пособие на детей, социальное пособие, ежемесячное государственное пособие, персональное государственное пособие, адресные компенсации и другие социальные выплаты, выплачиваемые из государственного бюджета или бюджетов административно-территориальных единиц, назначенные в системе государственного социального страхования.

21. Все виды пенсий, назначенных в соответствии с пенсионным законодательством.

22. Доходы, получаемые от управления собственностью (дивиденды, проценты, платежи по долевому участию).

23. Выигрыши по облигациям государственных займов и суммы, получаемые при погашении облигаций.

24. Выигрыши по лотереям, проводимым в порядке и на условиях, определяемых Правительством.

25. Выплата за донорство крови.

26. Суммы, получаемые застрахованными физическими лицами в виде грантов (безвозмездной помощи), предоставленных международными и национальными учреждениями, международными благотворительными организациями (фондами), а также хозяйствующими субъектами, в установленных законодательством размерах.

27. Выплаты за авторские права или права, вытекающие из гражданских договоров, кроме доходов, полученных по договорам о выполнении работ или оказании услуг. К доходам, полученным по договорам о выполнении работ или оказании услуг, не относятся доходы, полученные на основании соответствующих договоров плательщиками взносов обязательного медицинского страхования, указанными в приложении 2, подтвердившими факт уплаты взносов обязательного медицинского страхования в фиксированной сумме за соответствующий отчетный год, а также доходы, полученные на основании соответствующих договоров пенсионерами и лицами с тяжелой, выраженной или средней степенью ограничения возможностей, указанными в подпунктах а), б) и д) пункта 1 приложения 2, не обязанными уплачивать взнос обязательного медицинского страхования в фиксированной сумме.

28. Суммы, выплачиваемые согласно законодательству за внедрение изобретений и рационализаторских предложений, а также за авторские права на эти изобретения и предложения.

29. Материальная помощь, оказываемая профсоюзными и патронатными организациями в соответствии с положениями об этих организациях.

[Пкт.3 утратил силу согласно Закону N 77 от 12.04.2013, в силу 01.07.2013]

31. Компенсации и единовременные пособия выпускникам учебных заведений в первые три года работы, предоставляемые согласно статье 11 Закона об охране здоровья № 411-ХІІІ от 28 марта 1995 года и части (9) статьи 53 Закона об образовании № 547-ХІІІ от 21 июля 1995 года.

32. Платежи по понесенным и определенным работодателем расходам на проезд, питание и профессиональное образование работника в порядке, установленном Правительством.

Особенности начисления взносов обязательного государственного социального страхования в 2017 г. Меры ответственности за нарушения допущенные при их начисления, уплаты и декларирования.

I. Законодательные акты, регламентирующие порядок начисления и уплаты взносов обязательного государственного социального страхования:

- Закон о государственной системе социального страхования № 489-XV от 08.07.1999 г.;
- Закон о бюджете государственного социального страхования на 2017 г..nr.286 от 16.12.2016 г.
- Постановление Правительства об утверждении размера среднемесячной заработной платы по экономике, прогнозируемой на 2017 год № 1233 от 09.11.2016 (*размер среднемесячной заработной платы по экономике, прогнозируемьй на 2016 г - 5 300 леев*).

II. Категории плательщиков, тарифы и сроки декларации и перечисления взносов обязательного государственного социального страхования

Приложение 3

1. Тарифы взносов обязательного государственного социального страхования, сроки перечисления их в бюджет государственного социального страхования, а также виды застрахованных социальных пособий устанавливаются следующим образом:

Категории плательщиков и застрахованных лиц	Тариф взноса обязательного государственного социального страхования и расчетная база	Сроки перечисления	Виды застрахованных социальных пособий
<p>1.1. Работодатель – юридическое или физическое лицо, приравненное к работодателю: – за лиц, работающих по индивидуальному трудовому договору, лиц, находящихся в трудовых отношениях на основании административного акта или работающих по иным гражданским договорам о выполнении работ или оказании услуг, за исключением лиц, указанных в пунктах 1.2, 1.3 и 1.5 настоящего приложения; – за граждан Республики Молдова, работающих по договору в международных проектах, учреждениях и организациях, независимо от источника финансирования деятельности, если международными соглашениями, стороной которых является Республика Молдова, не предусмотрено освобождение от уплаты взносов обязательного государственного социального страхования;</p>	<p>23 процента на фонд оплаты труда и другие выплаты</p>	<p>Ежемесячно, до 25 числа месяца, следующего за отчетным</p>	<p>Все виды пособий государственного социального страхования</p>

– за лиц, работающих на выборных должностях или назначенных в органы исполнительной власти; – за судей, прокуроров, народного адвоката			
1.2. Работодатель за лиц, работающих по индивидуальному трудовому договору, иным договорам о выполнении работ или оказании услуг, работающих в специальных условиях труда, согласно приложению 6 к настоящему закону	33 процента на фонд оплаты труда и другие выплаты	Ежемесячно, до 25 числа месяца, следующего за отчетным	Все виды пособий государственного социального страхования
1.3. Работодатель за лиц, работающих по индивидуальному трудовому договору, иным договорам о выполнении работ или оказании услуг, отвечающих требованиям, установленным частью (21) статьи 24 Закона о введении в действие разделов I и II Налогового кодекса № 1164-XIII от 24 апреля 1997 года	23 процента на две среднемесячные заработные платы, прогнозируемые по экономике, в размере, ежегодно утверждаемом Правительством	Ежемесячно, до 25 числа месяца, следующего за отчетным	Все виды пособий государственного социального страхования
1.4. Резиденты информационно-технологических парков	В соответствии с Законом об информационно-технологических парках № 77 от 21 апреля 2016 года	Ежемесячно, до 25 числа месяца, следующего за отчетным	Все виды пособий государственного социального страхования из застрахованного дохода, предусмотренного Законом об информационно-технологических парках № 77 от 21 апреля 2016 года
1.5. Работодатели в сфере сельского хозяйства (физические и юридические лица), <u>осуществляющие на протяжении всего бюджетного года</u> исключительно виды деятельности, предусмотренные в группах 01.1–01.6 Классификатора видов экономической деятельности Молдовы, утвержденного Постановлением коллегии Национального бюро статистики № 20 от 29 декабря 2009 года, за лиц, работающих по индивидуальному трудовому договору или иным договорам о выполнении работ или оказании услуг:	22 процента на фонд оплаты труда и другие выплаты всем работникам предприятия		Все виды пособий государственного социального страхования
– из средств работодателя	16 процентов на фонд оплаты труда и другие выплаты	Ежемесячно, до 25 числа месяца, следующего за отчетным	
– из государственного бюджета	6 процентов на фонд оплаты труда и другие выплаты		
1.6. Физические лица, за	7512 леев в год для	Ежемесячно, по 1/12	Минимальная пенсия по

<p>исключением пенсионеров, лиц с ограниченными возможностями, лиц, подлежащих обязательному государственному социальному страхованию из государственного бюджета, а также лиц, относящихся к категориям плательщиков, указанным в пунктах 1.1–1.5, находящиеся в одном из следующих положений:</p> <ul style="list-style-type: none"> – учредители индивидуальных предприятий; – нотариусы, в установленном законом порядке получившие право на осуществление деятельности; – судебные исполнители, получившие в установленном законом порядке право на осуществление деятельности; – адвокаты, зарегистрировавшие в соответствии с законом одну из форм адвокатской деятельности; – авторизованные управляющие 	<p>индивидуального страхования</p>	<p>годовой суммы до 25 числа месяца, следующего за отчетным</p>	<p>возрасту (страховой стаж) и пособие на погребение</p>
<p>1.7. Обладатели предпринимательского патента, за исключением пенсионеров, лиц с ограниченными возможностями, лиц, подлежащих обязательному государственному социальному страхованию из государственного бюджета, а также лиц, относящихся к категориям плательщиков, указанным в пунктах 1.1–1.6</p>	<p>7512 леев в год за одно лицо, но не менее 1/12 этой суммы ежемесячно, в зависимости от продолжительности периода работы на основе предпринимательского патента</p>	<p>На момент обращения за выдачей предпринимательского патента или продления срока его действия</p>	<p>Минимальная пенсия по возрасту (страховой стаж) и пособие на погребение</p>

На 2017 год, тариф для исчисления индивидуальных взносов установлен в размере 6% (ст.5 Закона о бюджете государственного социального страхования на 2017 г.).

В соответствии с изменениями внесенные в ст.21 Закона о государственной системе социального страхования № 489-XV от 08.07.1999 г. отменен лимит годовой расчетной базы для исчисления индивидуальных взносов социального страхования (Закон №290 от 16.12.2016 г.). Таким образом, начиная с 1 января 2017 г. индивидуальные взносы социального страхования в 2017 г будут исчисляться из всей начисленной заработной платы и других выплат.

Согласно положениями ст.25 Закона о государственной системе социального страхования № 489-XV от 08.07.1999 г. с 1 января 2009 года индивидуальные взносы социального страхования, удержанные и излишне уплаченные после этой даты в бюджет государственного социального страхования, возвращаются застрахованному лицу в соответствии с утвержденным Правительством положением. (Постановление Правительства №267 от 07.04.2009г., опубликованное в М.О. №72-74 от 14.04.2009г.)

III. Пункт 2 приложения №3 к Закону о бюджете государственного социального страхования на 2017 г. устанавливает что выплатой считается *любая сумма, иная чем заработная плата, уплаченная работодателем в пользу лиц, работающих по индивидуальному трудовому договору, лиц, находящихся в трудовых отношениях на основании административного акта, или иным гражданским договорам о выполнении работ или оказании услуг, включая права в натуре, регламентированные законодательными актами или*

коллективным трудовым договором, кроме платежей и доходов, из которых не исчисляются взносы обязательного государственного социального страхования.

IV. Меры ответственности за нарушения, допущенные плательщиками при отчислении взносов в бюджет государственного социального страхования не исправленные до момента проверки

За нарушения, допущенные при отчислении в бюджет государственного социального страхования, предусмотрена финансовая ответственность.

Финансовая ответственность плательщиков установлена в частях (5) - (7) статьи 10 Закона о бюджете государственного социального страхования на 2017 год.

За занижение взносов на обязательное государственное социальное страхование согласно части (5) ст. 10 применяется штраф в размере заниженных взносов.

За занижение фонда оплаты труда и других выплат, в соответствии с частью (7) ст. 10 применяется штраф в размере взносов исчисленных от заниженного фонда оплаты труда и других выплат.

Занижение размера взносов обязательного государственного социального страхования путем непредставления декларации о начислении и использовании взносов обязательного государственного социального страхования или представления декларации, содержащей неверные информацию или данные, и соответственно неуплата взносов влекут наложение штрафа в размере 5 процентов суммы занижения. *(ч.6 ст.10 Закона).*

Помимо штрафов, согласно части (9) ст. 10 указанного закона в бюджет государственного социального страхования взыскивается заниженная сумма взносов, или сумма взносов, исчисленная от заниженного фонда оплаты труда и других выплат.

Государственная налоговая служба вправе определить размер взносов обязательного государственного социального страхования в результате применения косвенных методов и источников оценки, в соответствии с положениями Налогового кодекса (ст.10 ч.(8) Закона).

V. Начисление пени

Размер пени за неуплату в срок взносов обязательного государственного социального страхования установлен в части (2) ст.10 Закона о бюджете государственного социального страхования на 2017 г. Так, согласно данной статьи неуплата в установленные сроки взносов на обязательное государственное социальное страхование, влечет начисление пени в размере 0,1 % от суммы недоимки за каждый день просрочки, включая дату перечисления задолженности.

Согласно ч. (3) ст.10 пеня не начисляется плательщикам в следующих случаях:

а) *были поданы документы о переводе уплаченных сумм в бюджет государственного социального страхования с одного счета на другой – за период с даты оплаты до даты фактического перевода, в пределах уплаченной суммы;*

б) были поданы в налоговые органы заявления о компенсации задолженностей перед бюджетом государственного социального страхования за счет возврата НДС или акцизов – за период с даты принятия решения и до даты фактического перечисления;

с) задолженности перед бюджетом государственного социального страхования взяты налоговыми органами на специальный учет;

д) представлены документы для перечисления уплаченных в бюджет сумм (государственный бюджет, бюджеты административно-территориальных единиц, бюджет государственного социального страхования и фонды обязательного медицинского страхования) в бюджет государственного социального страхования – на период со дня поступления документов в соответствующий орган и до даты фактического перечисления.

VI. Представление Декларации о начислении и использовании взносов обязательного государственного социального страхования по форме БГСС и форме БГСС (ГОД)

Согласно п.3 приложения №3 к Закону о бюджете государственного социального страхования на 2016 г. Декларацию о начислении и использовании взносов обязательного государственного социального страхования представляет :

а) работодателями, независимо от вида собственности и организационно-правовой формы, – ежемесячно, до 25-го числа месяца, следующего за отчетным;

б) физические лица: индивидуальные предприниматели, адвокаты, публичные нотариусы, судебные исполнители, адвокаты и авторизированные управляющие, получившие право на осуществление деятельности в установленном законом порядке, независимо от организационно-правовой формы, которые не имеют работников, работающих по индивидуальному трудовому договору – один раз в год до 15 января года, следующего за отчетным;

с) корректирующие декларации за периоды отчетного года – до 25 марта года, следующего за отчетным.

д) плательщики, которые по состоянию на 1 января 2017 года имеют пять и более работников, нанятых по индивидуальному трудовому договору, лиц, находящихся в трудовых отношениях на основании административного акта или нанятых по иным гражданским договорам о выполнении работ или оказании услуг, представляют форму BASS, используя в обязательном порядке автоматизированный метод электронной отчетности с применением электронной подписи;

Приложение 5

Виды платежей и доходов, из которых не исчисляются взносы обязательного государственного социального страхования

В отступление от положений статьи 23 Закона № 489-ХIV от 8 июля 1999 года о государственной системе социального страхования, взносы обязательного государственного социального страхования (включая индивидуальные взносы обязательного государственного социального страхования в размере 6 процентов заработной платы и других выплат, осуществленных работодателем работнику) не исчисляются из следующих видов платежей и доходов:

- 1) материальная помощь в связи со стихийными бедствиями и другими чрезвычайными обстоятельствами, предоставляемая постановлением Правительства или решением органа местного публичного управления, решением совета Республиканского фонда или совета местного фонда социальной поддержки населения;
- 2) материальная помощь в денежном или натуральном выражении, предоставляемая работодателем на протяжении года работникам или бывшим работникам по месту основной работы в иных случаях, чем указано в пункте 1), в размере, *не превышающем одной прогнозируемой среднемесячной заработной платы по экономике, ежегодно утверждаемой Правительством;*
- 3) расходы на перевозку, питание и профессиональное образование/ профессиональное усовершенствование работников, понесенные и организованные работодателем в порядке, установленном Правительством;
- 4) компенсационные выплаты (расходы на служебные командировки, возмещение ущерба, причиненного работнику увечьем или иным повреждением здоровья на производстве), кроме компенсации за неиспользованный отпуск при увольнении;
- 5) пособия, выплачиваемые на основании части (3) статьи 24 Закона о статусе местного выборного лица № 768-XIV от 2 февраля 2000 года;
- 6) суммы компенсации несвоевременно выплаченной заработной платы, предоставляемые в соответствии с Постановлением Правительства об утверждении Порядка исчисления и выплаты суммы компенсации потерь части заработной платы в связи с нарушением сроков ее выплаты № 535 от 7 мая 2003 года;
- 7) суммы, получаемые работниками–гражданами Республики Молдова при реализации проектов технической помощи, финансируемых внешними донорами, если международными соглашениями, стороной которых является Республика Молдова, предусмотрено освобождение от уплаты взносов обязательного государственного социального страхования;
- 8) суммы, получаемые застрахованными лицами по добровольному страхованию;
- 9) *выходное пособие в размере, предусмотренном статьей 186 Трудового кодекса № 154-XV от 28 марта 2003 года,* выплачиваемое в соответствии с законодательством, за исключением единовременного пособия, предоставляемого в соответствии с частью (3) статьи 42 Закона о государственной должности и статусе государственного служащего № 158-XVI от 4 июля 2008 года, частью (1) статьи 25 Закона о статусе местного выборного лица № 768-XIV от 2 февраля 2000 года, статьей 45 Закона о службе в таможенных органах № 1150-XIV от 20 июля 2000 года, частью (3) статьи 26 Закона о статусе судьи № 544-XIII от 20 июля 1995 года, частью (2) статьи 62 Закона о Прокуратуре № 3 от 25 февраля 2016 года, частью (1) статьи 17 Закона о статусе лиц, исполняющих ответственные государственные должности № 199 от 16 июля 2010 года и частью (1) статьи 21 Закона о статусе персонала кабинета лиц, исполняющих ответственные государственные должности № 80 от 7 мая 2010 года;
- 10) пособие, предусмотренное частью (3) статьи 17 Закона о статусе лиц, исполняющих ответственные государственные должности № 199 от 16 июля 2010 года и частью (2) статьи 21 Закона о статусе персонала кабинета лиц, исполняющих ответственные государственные должности № 80 от 7 мая 2010 года;
- 11) суммы на приобретение спецодежды, спецобуви и других средств

индивидуальной защиты, молока и лечебно-диетического питания, суммы для оплаты путевок в санатории, дома отдыха и детские оздоровительные учреждения;

12) *суммы, представляющие собой стоимость подарков (вещевых премий)*, получаемых работниками или бывшими работниками по месту основной работы, а также суммы, представляющие собой стоимость вещевых призов, и суммы денежных вознаграждений, полученных на конкурсах и соревнованиях;

13) стипендии учащимся, студентам и лицам, получающим постуниверситетское образование по дневной форме обучения, установленные в соответствии с законодательством, а также заслуженные, учебные и социальные стипендии, предусмотренные законодательством, предоставляемые лицам, которые обучаются в системе постуниверситетского образования;

14) суммы, выплачиваемые учащимся многопрофильных профессиональных и ремесленных училищ, общеобразовательных школ и колледжей за выполненные ими работы;

15) суммы, выплачиваемые для возмещения расходов на проезд, провоз имущества и наем жилья при переводе или переезде в служебных целях на работу в другую местность;

16) вознаграждения за работу во внеурочное время, перечисляемые в соответствующий бюджет или благотворительные фонды;

17) пособие, выплачиваемое молодым специалистам за счет плательщика взносов за отпуск, предоставленный после окончания высшего, среднего специального или среднего профессионального учебного заведения;

18) единовременное пособие, выплачиваемое молодым специалистам при приеме на работу в соответствии с Постановлением Правительства о повышении заработной платы работникам бюджетной сферы № 321 от 20 марта 1998 года;

19) пособие по временной нетрудоспособности;

20) все виды социальных выплат получателям из бюджетов-компонентов национального публичного бюджета;

21) доходы от управления собственностью (дивиденды, проценты, платежи по долевому участию);

22) выигрыши по облигациям государственных займов и суммы, получаемые при погашении облигаций;

23) выигрыши по лотереям, проводимым в порядке и на условиях, установленных Правительством;

24) компенсационные выплаты за донорство крови в соответствии с Постановлением Правительства об утверждении норм обеспечения продуктами питания, медикаментами и расходными материалами больных (взрослых и детей), а также норм компенсирования для доноров крови и компонентов крови и их питания № 1240 от 27 октября 2006 года;

25) суммы, получаемые застрахованными физическими лицами в виде грантов/безвозмездной финансовой помощи, предоставленных международными и национальными учреждениями, международными благотворительными организациями (фондами), а также хозяйствующими субъектами;

26) суммы, выплачиваемые по авторским правам и правам, вытекающим из гражданских договоров, кроме доходов, полученных по договорам о выполнении работ или оказании услуг;

27) суммы, выплачиваемые в соответствии с законодательством за внедрение изобретений и рационализаторских предложений, а также за авторское право на

эти изобретения и предложения;

28) материальная помощь, оказываемая профсоюзами и патронатами в соответствии с положениями об этих организациях;

29) единовременные компенсации и пособия для выпускников учебных заведений в первые три года работы, предоставляемые в соответствии со статьей 11 Закона об охране здоровья № 411-XIII от 28 марта 1995 года и частями (5) и (6) статьи 134 Кодекса Республики Молдова об образовании № 152 от 17 июля 2014 года;

30) единовременное пособие в случае ограничения трудоспособности или смерти работника в результате несчастного случая на производстве или профессионального заболевания, предоставляемое в соответствии со статьей 18 Закона об охране здоровья и безопасности труда № 186-XVI от 10 июля 2008 года;

31) суммы возмещения ущерба, причиненного работникам в результате несчастного случая на производстве или профессионального заболевания, предоставляемые в соответствии с Законом о порядке перерасчета сумм возмещения ущерба, причиненного работникам увечьем либо иным повреждением здоровья, связанным с исполнением ими трудовых обязанностей № 278-XIV от 11 февраля 1999 года;

32) финансовая помощь, премии и пособия, полученные спортсменами, тренерами и техниками от Международного олимпийского комитета, Национального олимпийского и спортивного комитета Республики Молдова, национальных и международных спортивных ассоциаций и федераций, спортивные стипендии и пособия, предоставленные сборным командам страны для подготовки и участия в Олимпийских играх и в официальных международных соревнованиях;

33) Национальная премия Республики Молдова в области литературы, искусства, архитектуры, науки и техники, а также премии учащимся, предоставленные в размерах, установленных действующими нормативными актами, за достижения в районных, городских, муниципальных, зональных, республиканских, региональных и международных олимпиадах и конкурсах;

34) выплата, предоставленная членам хозяйств (семей) за участие в выборочных опросах, осуществленных статистическими органами;

35) компенсации или возмещения материального и морального ущерба, за исключением возмещения, выплаченного в виде заработной платы за принужденное отсутствие на работе;

36) суммы, полученные обладателями предпринимательского патента в результате выполнения работ или оказания услуг, связанных с видами деятельности, включенными в предпринимательский патент.