

«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с бюджетом по акцизам» и дебету счета 90 «Продажи». При оплате продукции сумма акцизов списывается со счета 76 в дебет счета 68.

Перечисление авансовых платежей акцизов в бюджет по подакцизным товарам, подлежащим обязательной маркировке марками акцизного сбора установленного образца, отражается записью по кредиту счетов учета денежных средств в корреспонденции с дебетом счета 97 «Расходы будущих периодов», субсчет «Авансовый платеж по акцизам в форме продажи марок акцизного сбора». По мере реализации товаров, подлежащих маркировке марками акцизного сбора, сумма акцизов отражается бухгалтерской записью:

Д 90 — К 68.

Одновременно авансовый платеж в части расходов, приходящихся на реализацию подакцизных товаров с наклеенными марками акцизного сбора, списывается с кредита счета 97 в дебет счета 68.

Фактическая себестоимость подакцизных товаров (без учета акцизов), используемых для производства других товаров, не облагаемых акцизами, отражается по кредиту счетов 21 «Полуфабрикаты собственного производства» или 43 «Готовая продукция» в корреспонденции с дебетом счета 20 «Основное производство». Одновременно по этим товарам исчисленная сумма акцизов отражается по кредиту счета 68 в корреспонденции с дебетом счета 20; суммы акцизов, перечисленные в бюджет, — по дебету счета 68 в корреспонденции с кредитом счета 51.

**Порядок оформления платежных документов на перечисление акцизов в бюджетную систему РФ. Извещение об уплате акциза.** Для операций по реализации и передаче подакцизных товаров последняя дата уплаты акцизов — 25-е число следующего месяца. Для операций с прямогонным бензином и денатурированным спиртом — 25-е число третьего месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Российские производители алкоголя должны перечислять авансовые платежи по акцизам не позднее 15-го числа текущего налогового периода. Впоследствии авансовый платеж можно принять к вычету. Освобождение от авансовых платежей предусмотрено для тех, кто представит в налоговую инспекцию банковскую гарантию, по которой банк обязуется в случае неуплаты перечислить акцизы вместо налогоплательщика.

По окончании каждого месяца налогоплательщики обязаны представлять в налоговую инспекцию, где зарегистрирована головная

организация и каждое из подразделений, налоговую декларацию по акциям. Срок сдачи декларации — 25-е число месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Для организаций, имеющих свидетельства на операции с денатурованным спиртом и прямотонным бензином, утверждены особые порядки — они должны сдавать декларацию не позднее 25-го числа третьего месяца, следующего за налоговым периодом.

Налогоплательщики, обязанные сдавать авансовые платежи, должны не позднее 18-го числа текущего месяца сдавать в налоговую инспекцию копию платежки на перечисление авансовых платежей, копию банковской выписки о списании денег со счета и извещение с указанием детальной информации о совершенных облагаемых акциями операциях.

Рассмотрим методику учета акцизов на примере.

**Пример 2.2.** Как отражаются в учете табачной фабрики операции по реализации готовой продукции (сигарет), договорная стоимость которой установлена в евро, а расчеты осуществляются в рублях по официальному курсу евро, устанавливаемому Банком России на день оплаты? Оплата получена в месяце, следующем за месяцем реализации сигарет.

Организация реализовала партию сигарет с фактуром в количестве 1 000 000 шт. (50 000 пач. - 20 шт./пач.) по договорной цене 43 992 руб. в том числе НДС. Фактическая себестоимость реализованной продукции составила 850 000 руб. (что соответствует сумме прямых расходов на ее изготовление по данным налогового учета). Максимальная розничная цена пачки сигарет, установленная организацией, составляет 40 руб.

Курс валюты, установленный Банком России, составляет (условно): на дату реализации продукции — 39,78 руб./евро; последнее число месяца, в котором реализована продукция, — 39,97 руб./евро; дату получения оплаты от покупателя — 39,51 руб./евро. Доходы и расходы для целей налогообложения прибыли организация определяет методом начисления.

**Бухгалтерский учет.** Выручка от реализации продукции признается доходом от обычных видов деятельности и отражается по кредиту счета 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка» в корреспонденции с дебетом счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Одиновременно в дебет счета 90, субсчет 2 «Себестоимость продаж» списывается со счета 43 «Готовая продукция» фактическая себестоимость реализованной продукции (п. 5, 12 ПБУ 9/99, п. 5, 19 ПБУ 10/99, Инструкция по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н).

В рассматриваемой ситуации согласно условиям заключенного договора стоимость продукции определена в иностранной валюте, но подлежит оплате в рублях (оплата производится в рублях

по курсу евро, установленному Банком России на день платежа), т.е. доход от реализации продукции признается в размере договорной стоимости, пересчитанной в рубли по курсу евро, установленному Банком России на дату реализации этой продукции. В этой же сумме отражается дебиторская задолженность покупателя (п. 6.1 ПБУ 9/99, п. 4, 5, 6 Положения по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006), утвержденного приказом Минфина России от 27 ноября 2006 г. № 154н).

Возникшая дебиторская задолженность в дальнейшем пересчитывается в рубли по курсу, установленному Банком России на отчетную дату, а также на дату получения оплаты от покупателя (п. 7 и 8 ПБУ 3/2006).

В рассматриваемой ситуации на отчетную дату организация признает в бухгалтерском учете положительную курсовую разницу по расчетам с покупателем, поскольку курс евро между датой принятия к бухгалтерскому учету дебиторской задолженности и датой ее последующего пересчета повысился (п. 3, 11, 12 ПБУ 3/2006).

Положительная курсовая разница учитывается в составе прочих доходов и отражается по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы» в корреспонденции со счетом 62 (п. 13 ПБУ 3/2006, п. 7 ПБУ 9/99, Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н).

На дату последующего пересчета (дату погашения дебиторской задолженности) возникает отрицательная курсовая разница, так как курс евро в период между датами пересчета понижается. Отрицательная курсовая разница признается в составе прочих расходов и отражается по дебету счета 91, субсчет 2 «Прочие расходы» в корреспонденции со счетом 62 (п. 13 ПБУ 3/2006, п. 11 ПБУ 10/99, Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н).

Операции по реализации на территории РФ лицами произведенных ими подакцизных товаров, в том числе табачной продукции, признаются объектом налогообложения акцизами (пп. 1 п. 1 ст. 182, пп. 5 п. 1 ст. 181 НК РФ). Дата реализации подакцизных товаров определяется как день отгрузки соответствующих подакцизных товаров (п. 2 ст. 195 НК РФ).

В отношении сигарет установлена комбинированная налоговая ставка, состоящая из твердой (специфической) и адвалорной (в про-

Таблица 2.2

| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, р. | Первичный документ |
|---------------------|-------|--------|-----------|--------------------|
|                     |       |        |           |                    |

Таблица 2.2

| Содержание операции                                                                                | Дебет | Кредит | Сумма, р. | Первичный документ                |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|--------|-----------|-----------------------------------|
| Отражена выручка от реализации продукции<br>(43 992 р. · 39,78)                                    | 62    | 90-1   | 1 750 002 | Накладная на отпуск продукции     |
| Начислен акциз                                                                                     | 90-3  | 68-акц | 510 000   | Счет-фактура                      |
| Начислен НДС (1 750 002 р. / 118 · 18)                                                             | 90-3  | 68-НДС | 266 949   | Счет-фактура                      |
| Списана фактическая себестоимость реализованной продукции                                          | 90-2  | 43     | 850 000   | Бухгалтерская справка             |
| <b>На отчетную дату</b>                                                                            |       |        |           |                                   |
| Отражена положительная курсовая разница по расчетам с покупателем<br>(43 992 р. · (39,97 – 39,78)) | 62    | 91-1   | 8358      | Бухгалтерская справка-расчет      |
| Отражено постоянное налоговое обязательство<br>(8 358 р. · 20 %)                                   | 68-нр | 99     | 1672      | Бухгалтерская справка-расчет      |
| <b>В месяце получения оплаты</b>                                                                   |       |        |           |                                   |
| Получена оплата от покупателя продукции<br>(43 992 р. · 39,51)                                     | 51    | 62     | 1 738 124 | Выписка банка по расчетному счету |
| Отражена отрицательная курсовая разница по расчетам с покупателем<br>43 992 р. · (39,97 – 39,51))  | 91-2  | 62     | 20 236    | Бухгалтерская справка-расчет      |
| Отражено постоянное налоговое обязательство<br>((20 236 р. – 11 878 р.) · 20 %)                    | 99    | 68-нр  | 1672      | Бухгалтерская справка-расчет      |

центах) налоговых ставок. Так, с 1 января 2012 г. по 30 июня 2012 г. (включительно) налоговая ставка составляет 360 р. за 1000 шт. плюс 7,5 % расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 460 р. за 1000 шт. (п. 1 ст. 193 НК РФ, см. также консультацию ведущего специалиста-эксперта отдела методологии бюджетного контроля и аудита Департамента бюджетной политики и методологии Минфина России Н. Н. Матюниной от 20 января 2012 г.). Налоговая база определяется в порядке, установленном пп. 4 п. 2 ст. 187 НК РФ.

В рассматриваемой ситуации исчисленная сумма акциза составит 510 000 р.  $((360 \text{ р.} \cdot 1\,000\,000 \text{ шт.} / 1000 \text{ шт.}) + (50\,000 \text{ пач.} \cdot 40 \text{ р.} \cdot 7,5 \text{ \%}))$ . Поскольку в данном случае исчисленная сумма акциза за 1000 шт. составляет 510 р., т. е. превышает установленный предел (460 р. за 1000 шт.), следовательно, организация уплачивает в бюджет акциз в сумме 510 000 р.

Заметим, что при получении от покупателя оплаты налоговая база по акцизам не корректируется, т. е. возникающие курсовые разницы (положительные или отрицательные) по расчетам с покупателем не учитываются при расчете акциза. Поскольку, как сказано ранее, при реализации продукции по договорам, обязательство об оплате которых предусмотрено в российских рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме в иностранной валюте или условных денежных единицах, счета-фактуры оформляются в рублях. Кроме того, при исчислении акцизов на подакцизные товары, в отношении которых установлены комбинированные ставки акцизов, нормы п. 1, 2 ст. 189 НК РФ не применяются (консультация заместителя начальника отдела косвенных налогов Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России Н. А. Нечипорчук от 28 июля 2009 г.).

**Обозначения аналитических счетов, используемые в таблице проводок.** К балансовому счету 68 открываются счета (табл. 2.2):

- 68-НДС «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»;
- 68-акц «Расчеты по акцизам»;
- 68-пр «Расчеты по налогу на прибыль организаций».

## 2.3. НАЛОГ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

Налогоплательщиками НДФЛ признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами РФ, а также физические лица,