|  |
| --- |
|  |
| "Учетная политика 2015: бухгалтерская и налоговая" (Крутякова Т.Л.) ("АйСи Групп", 2015) |
| Документ предоставлен [**КонсультантПлюс  www.consultant.ru**](http://www.consultant.ru)   Дата сохранения: 26.08.2015 |

"АйСи Групп", 2015

УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА 2015: БУХГАЛТЕРСКАЯ И НАЛОГОВАЯ

Т.Л.Крутякова

ВВЕДЕНИЕ

Без учетной политики не может работать ни одна организация - ни мелкая, ни средняя, ни крупная. Учетная политика разрабатывается отдельно для бухгалтерского учета и отдельно для налогового учета.

В данной книге рассмотрены основные правила, которыми нужно руководствоваться при разработке учетной политики (как бухгалтерской, так и налоговой), а также при внесении в нее изменений и дополнений.

Правила бухгалтерского учета отличаются от правил, установленных налоговым законодательством. По многим вопросам, к сожалению, от расхождений между этими двумя учетами не уйти. Но уменьшить их число и, следовательно, снизить трудозатраты на ведение бухгалтерского и налогового учета все-таки можно. Эта книга поможет выбрать те варианты, которые позволят максимально совместить данные бухгалтерского и налогового учета.

Бухгалтеры малых предприятий найдут в книге рекомендации по формированию "упрощенной" учетной политики.

Нормативные документы по бухгалтерскому учету предоставляют малым предприятиям право, во-первых, отказаться от применения ряда ПБУ и, во-вторых, по ряду вопросов установить в учетной политике более простые варианты учета по сравнению со стандартными. Кроме того, малые предприятия могут составлять отчетность по упрощенным формам. Книга поможет максимально широко использовать возможности, предоставленные законодательством.

В первую очередь книга адресована бухгалтерам малых и средних предприятий, применяющих общий режим налогообложения. Кроме того, она окажет помощь в разработке бухгалтерской учетной политики организации, применяющей упрощенную систему налогообложения.

ПОЛНЫЕ И СОКРАЩЕННЫЕ НАЗВАНИЯ ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ДОКУМЕНТОВ

Налоговый [кодекс](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6AE233980D758DADF13EB239g6h3G) РФ - НК РФ

Федеральный [закон](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6BEB329A08758DADF13EB239g6h3G) от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" - Закон "О бухгалтерском учете", новый Закон "О бухгалтерском учете"

[Приказ](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE68EA379909758DADF13EB239g6h3G) Минфина России от 02.07.2010 N 66н "О формах бухгалтерской отчетности организаций" - Приказ N 66н

[План](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6CEC3E9A09758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63166gCh4G) счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденный Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н, - План счетов

[Положение](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6DEA379803758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63166gCh1G) по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное Приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н, - Положение по ведению бухгалтерского учета

[Положение](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE68E9329B0D758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63166gCh7G) по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008), утвержденное Приказом Минфина России от 06.10.2008 N 106н, - ПБУ 1/2008

[Положение](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6FEA319D02758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63166gCh4G) по бухгалтерскому учету "Учет договоров строительного подряда" (ПБУ 2/2008), утвержденное Приказом Минфина России от 24.10.2008 N 116н, - ПБУ 2/2008

[Положение](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6DEA379802758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63166gCh6G) по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" (ПБУ 3/2006), утвержденное Приказом Минфина России от 27.11.2006 N 154н, - ПБУ 3/2006

[Положение](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6CEC3E9A0A758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63166gCh5G) по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/99), утвержденное Приказом Минфина России от 06.07.1999 N 43н, - ПБУ 4/99

[Положение](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6CEC349D09758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63166gCh1G) по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01, утвержденное Приказом Минфина России от 09.06.2001 N 44н, - ПБУ 5/01

[Положение](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6DEA37980D758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63166gCh6G) по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утвержденное Приказом Минфина России от 30.03.2001 N 26н, - ПБУ 6/01

[Положение](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4A868E83F9E002887A5A832B03E6C7756D5EEC01369E630g6h6G) по бухгалтерскому учету "События после отчетной даты" (ПБУ 7/98), утвержденное Приказом Минфина России от 25.11.1998 N 56н, - ПБУ 7/98

[Положение](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6FEA32980C758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63166gCh0G) по бухгалтерскому учету "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы" (ПБУ 8/2010), утвержденное Приказом Минфина России от 13.12.2010 N 167н, - ПБУ 8/2010

[Положение](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6FEA319D0D758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63166gCh6G) по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденное Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н, - ПБУ 9/99

[Положение](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6FEA319D0F758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63166gCh6G) по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденное Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н, - ПБУ 10/99

[Положение](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4A86BE83399002887A5A832B03E6C7756D5EEC01369E630g6h4G) по бухгалтерскому учету "Информация о связанных сторонах" (ПБУ 11/2008), утвержденное Приказом Минфина России от 29.04.2008 N 48н, - ПБУ 11/2008

[Положение](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6CEC3E9C08758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63166gCh4G) по бухгалтерскому учету "Информация по сегментам" (ПБУ 12/2010), утвержденное Приказом Минфина России от 08.11.2010 N 143н, - ПБУ 12/2010

[Положение](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4A96FEC309A002887A5A832B03E6C7756D5EEC01369E630g6h7G) по бухгалтерскому учету "Учет государственной помощи" (ПБУ 13/2000), утвержденное Приказом Минфина России от 16.10.2000 N 92н, - ПБУ 13/2000

[Положение](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6DEA37980F758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63166gCh6G) по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/2007), утвержденное Приказом Минфина России от 27.12.2007 N 153н, - ПБУ 14/2007

[Положение](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6FEA319D0C758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63166gCh4G) по бухгалтерскому учету "Учет расходов по займам и кредитам" (ПБУ 15/2008), утвержденное Приказом Минфина России от 06.10.2008 N 107н, - ПБУ 15/2008

[Положение](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6CEC329D0A758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63166gCh5G) по бухгалтерскому учету "Информация по прекращаемой деятельности" (ПБУ 16/02), утвержденное Приказом Минфина России от 02.07.2002 N 66н, - ПБУ 16/02

[Положение](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4A96FEF3F98002887A5A832B03E6C7756D5EEC01369E630g6h6G) по бухгалтерскому учету "Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы" (ПБУ 17/02), утвержденное Приказом Минфина России от 19.11.2002 N 115н, - ПБУ 17/02

[Положение](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6DEA379B0B758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63061gCh0G) по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" (ПБУ 18/02), утвержденное Приказом Минфина России от 19.11.2002 N 114н, - ПБУ 18/02

[Положение](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6FEA319D0E758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63166gCh6G) по бухгалтерскому учету "Учет финансовых вложений" (ПБУ 19/02), утвержденное Приказом Минфина России от 10.12.2002 N 126н, - ПБУ 19/02

[Положение](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4A96FEF3F95002887A5A832B03E6C7756D5EEC01369E630g6h5G) по бухгалтерскому учету "Информация об участии в совместной деятельности" (ПБУ 20/03), утвержденное Приказом Минфина России от 24.11.2003 N 105н, - ПБУ 20/03

[Положение](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE68E9329B0D758DADF13EB239632841D2A7CC1269E6316FgCh0G) по бухгалтерскому учету "Изменения оценочных значений" (ПБУ 21/2008), утвержденное Приказом Минфина России от 06.10.2008 N 106н, - ПБУ 21/2008

[Положение](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6FEA319C0B758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63166gCh4G) по бухгалтерскому учету "Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности" (ПБУ 22/2010), утвержденное Приказом Минфина России от 28.06.2010 N 63н, - ПБУ 22/2010

[Положение](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6DE9339C0C758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63166gCh4G) по бухгалтерскому учету "Отчет о движении денежных средств" (ПБУ 23/2011), утвержденное Приказом Минфина России от 02.02.2011 N 11н, - ПБУ 23/2011

[Положение](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6EE937980A758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63166gCh5G) по бухгалтерскому учету "Учет затрат на освоение природных ресурсов" (ПБУ 24/2011), утвержденное Приказом Минфина России от 06.10.2011 N 125н, - ПБУ 24/2011

Методические [указания](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6DEA37980E758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63166gCh0G) по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные Приказом Минфина России от 13.10.2003 N 91н, - Методические указания по учету основных средств

Методические [указания](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6DEA379808758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63166gCh5G) по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды, утвержденные Приказом Минфина России от 26.12.2002 N 135н, - Методические указания по учету спецоснастки и спецодежды

Методические [указания](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6DEA37980C758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63166gCh5G) по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденные Приказом Минфина России от 28.12.2001 N 119н, - Методические указания по учету МПЗ

[Классификация](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6CEC3E9E0A758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63166gCh5G) основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденная Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 N 1, - Классификация основных средств

Глава 1. УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ДЛЯ ЦЕЛЕЙ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

1.1. Общие правила составления

В каждой организации должна быть своя учетная политика для целей бухгалтерского учета.

Внимание! Учетная политика утверждается руководителем организации и обязательна для применения всеми филиалами, представительствами и другими подразделениями организации.

Не может быть такого, чтобы в разных подразделениях действовали разные правила бухгалтерского учета. При этом не важно, выделены подразделения на отдельный баланс или нет, находятся они в том же городе или в другом конце страны. Учетная политика едина для всей организации со всеми ее подразделениями ([Письмо](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C142AE60A1C4A76BE93799002887A5A832B0g3hEG) Минфина России от 10.08.2010 N 07-02-06/119).

Внимание! Основное, что нужно понимать в отношении учетной политики для целей бухгалтерского учета: она формируется один раз - при создании организации.

В дальнейшем принятая организацией учетная политика применяется последовательно из года в год. При этом организация может при необходимости вносить в свою учетную политику дополнения и (или) изменения.

Таким образом, ежегодно формировать учетную политику для целей бухгалтерского учета нет никакой необходимости.

Если есть необходимость внести в учетную политику какие-то изменения, то в декабре 2014 г. издается приказ о внесении изменений в учетную политику для целей бухгалтерского учета. И в этом приказе перечисляются только те моменты, которые будут изменены с 1 января 2015 г.

Если применяемая учетная политика вас полностью устраивает и вы готовы в следующем году следовать ей без каких-либо изменений, достаточно в декабре издать приказ руководителя о том, что в следующем году при ведении бухгалтерского учета следует руководствоваться утвержденной ранее учетной политикой без каких-либо изменений.

Примечание. Заново переписывать всю учетную политику (в той части, в которой она не претерпевает никаких изменений) совершенно не нужно.

Приказ об учетной политике не входит в состав бухгалтерской отчетности. Поэтому организация не обязана сдавать его в налоговую инспекцию. Однако основные моменты принятой учетной политики должны найти свое отражение в пояснениях к [балансу](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE68EA379909758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63165gCh2G) и [отчету](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE68EA379909758DADF13EB239632841D2A7CC1269E6316EgCh5G) о финансовых результатах, включаемых в состав годовой бухгалтерской отчетности.

1.2. Внесение дополнений

Дополнением учетной политики считается включение в нее способов ведения бухгалтерского учета новых фактов хозяйственной деятельности, отличных по существу от фактов, имевших место ранее или возникших впервые в деятельности организации ([п. 10](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE68E9329B0D758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63163gChDG) ПБУ 1/2008).

Иными словами, дополнения в учетную политику вносятся в том случае, если в деятельности организации появляется что-то новое (новый вид деятельности, новый вид активов, новые операции и т.п.), для чего в учетной политике правила учета не установлены.

Например, организация несколько лет подряд занималась оптовой торговлей продовольственными товарами, а в 2015 г. руководство решило купить сеть магазинов и заняться осуществлением розничной торговли. В этом случае главному бухгалтеру организации необходимо дополнить учетную политику способами ведения учета операций, связанных с розничной торговлей (выбрать способ оценки товаров (по покупным или по продажным ценам), установить порядок расчета торговой наценки и т.п.).

Дополнения в учетную политику вносятся тогда, когда возникает соответствующая необходимость (не обязательно с начала года). И применяются они сразу же после утверждения руководителем организации.

В течение года организация может дополнять учетную политику несколько раз. Никаких ограничений по количеству дополнений в нормативных документах нет.

Примечание. Поскольку никаких ограничений на внесение дополнений в учетную политику законодательство не устанавливает, при формировании учетной политики совсем не нужно пытаться "запихнуть" в нее все, что вы знаете о бухгалтерском учете.

В учетной политике нужно отразить только те способы учета, которые относятся к текущим видам деятельности (к тем активам и обязательствам, которые есть в организации, к тем операциям, которые уже осуществляются).

Если у вас в организации нет нематериальных активов, то нет никакой необходимости прописывать в учетной политике способы бухгалтерского учета нематериальных активов.

Если в течение года появится что-то новое, чего раньше не было и о чем в учетной политике нет ни слова, вы всегда сможете внести в учетную политику соответствующие дополнения.

1.3. Внесение изменений

В отличие от дополнений, которые можно вносить в учетную политику когда угодно и сколько угодно (т.е. по мере необходимости), порядок внесения изменений в учетную политику строго регламентирован.

**Во-первых**, изменение учетной политики возможно всего в трех случаях ([п. 6 ст. 8](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6BEB329A08758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63160gCh7G) Закона "О бухгалтерском учете", [п. 10](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE68E9329B0D758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63163gChDG) ПБУ 1/2008):

1) изменение требований, установленных законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами.

Например, с 2012 г. применяется новое [ПБУ 24/2011](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6EE937980A758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63166gCh5G), которое устанавливает правила учета поисковых затрат. Если организация осуществляет затраты на освоение природных ресурсов, которые подпадают под действие [ПБУ 24/2011](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6EE937980A758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63166gCh5G), то в 2012 г. ей следовало внести соответствующие изменения в учетную политику и закрепить в ней способы учета поисковых затрат в соответствии с требованиями нового [ПБУ](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6EE937980A758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63166gCh5G);

2) разработка (выбор) организацией новых способов ведения бухгалтерского учета с целью повышения качества информации об объекте бухгалтерского учета.

Применение нового способа ведения бухгалтерского учета предполагает более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и отчетности организации или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации;

3) существенное изменение условий хозяйствования.

Существенное изменение условий хозяйствования организации может быть связано с реорганизацией, изменением видов деятельности и т.п.

**Во-вторых**, четко регламентированы сроки вступления в силу изменений. По общему правилу новые (измененные) правила вводятся с начала отчетного года ([п. 12](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE68E9329B0D758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63162gCh1G) ПБУ 1/2008).

**В-третьих**, установлены жесткие правила отражения последствий изменения учетной политики в бухгалтерской отчетности.

По общему правилу организация должна отразить результаты изменения учетной политики ретроспективно, т.е. пересчитать данные бухгалтерской отчетности предыдущих периодов исходя из предположения, что в этих периодах применялась новая (измененная) учетная политика ([п. п. 13](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE68E9329B0D758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63162gCh2G) - [16](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE68E9329B0D758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63161gCh5G) ПБУ 1/2008).

Корректировка делается для соблюдения принципа сопоставимости отчетных данных текущего и прошлого периодов.

Обратите внимание! Нормативные документы не обязывают организацию представлять приказ об учетной политике в налоговые органы. Однако информация об изменениях, вносимых в учетную политику, в обязательном порядке должна быть включена в пояснения к балансу и отчету о финансовых результатах, включаемые в состав годовой бухгалтерской отчетности.

Поэтому если в конце 2014 г. вы решили внести изменения в учетную политику на 2015 г., то информация об этих изменениях в обязательном порядке должна найти свое отражение в пояснениях к балансу и отчету о финансовых результатах за 2014 г.

Данная информация должна содержать:

- причину изменения учетной политики;

- оценку последствий изменения в стоимостном выражении;

- указание на то, что включенные в бухгалтерскую отчетность данные за период, предшествующий отчетному, откорректированы. Если корректировка не сделана, то объясняются причины, по которым она невозможна.

1.4. Основные требования к учетной политике

В состав бухгалтерской учетной политики входят ([п. 4](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE68E9329B0D758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63165gCh0G) ПБУ 1/2008):

- рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;

- формы первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, а также документов для внутренней бухгалтерской отчетности;

- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;

- способы оценки активов и обязательств;

- правила документооборота и технология обработки учетной информации;

- порядок контроля за хозяйственными операциями;

- другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

1.4.1. Рабочий план счетов

При формировании учетной политики организация самостоятельно разрабатывает и утверждает рабочий план счетов, взяв за основу типовой [План](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6CEC3E9A09758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63166gCh4G) счетов.

В рабочий план счетов включаются только те синтетические счета, которые необходимы для отражения хозяйственных операций, совершаемых организацией. Например, торговая организация при формировании рабочего плана счетов вполне может не включать в него счета 20 - 39 раздела "Затраты на производство" типового Плана счетов.

Малые предприятия могут при формировании учетной политики сократить количество применяемых синтетических счетов (см. [с. 91](#Par1169)).

При формировании аналитического учета организация может использовать типовые субсчета, предусмотренные Планом счетов, а может разработать свою собственную систему субсчетов. Здесь никаких ограничений не существует.

В случае возникновения фактов хозяйственной деятельности, корреспонденция по которым не предусмотрена в типовой схеме, организация может дополнить ее, соблюдая единые подходы, установленные [Инструкцией](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6CEC3E9A09758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63260gChDG) по применению Плана счетов ([Письмо](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C142AE60A1C4AE6CEE349902758DADF13EB239g6h3G) Минфина России от 29.12.2011 N 07-02-06/261).

Например, Инструкцией по применению Плана счетов не предусмотрена проводка Д-т [счета 10](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6CEC3E9A09758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63766gCh4G) К-т [счета 08](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6CEC3E9A09758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63464gCh2G). Однако есть ситуации, когда без такой проводки не обойтись (см. пример 1.1).

Пример 1.1. Организация приобрела два офисных кресла на общую сумму 80 000 руб. (без учета НДС). Одно кресло стоит 34 000 руб., второе - 46 000 руб. Кресла продаются в разобранном виде, поэтому дополнительно были заказы услуги по их сборке. Стоимость услуг по сборке - 10% стоимости кресел.

В момент поступления кресел на склад организации была сделана проводка:

|  |  |
| --- | --- |
| Д-т счета 08 К-т счета 60 | - 80 000 руб. - отражена стоимость поступивших от поставщика кресел. |

После подписания акта об оказанных услугах по сборке сделана проводка:

|  |  |
| --- | --- |
| Д-т счета 08 К-т счета 60 | - 8000 руб. - отражена стоимость сборки. |

После окончания сборки бухгалтер формирует первоначальную стоимость каждого кресла (цена приобретения плюс стоимость сборки).

Первоначальная стоимость:

первого кресла - 37 400 руб. (34 000 руб. + 3400 руб.);

второго кресла - 50 600 руб. (46 000 руб. + 4600 руб.).

Учетной политикой организации установлен стоимостный предел отнесения основных средств к МПЗ в размере 40 000 руб. Поэтому первое кресло подлежит учету на счете 10 "Материалы", а второе принимается к учету в составе основных средств на счете 01. Соответственно, по окончании сборки делаются две проводки:

|  |  |
| --- | --- |
| Д-т счета 10 К-т счета 08 | - 37 400 руб. - кресло стоимостью менее 40 000 руб. принято к учету в составе МПЗ; |
| Д-т счета 01 К-т счета 08 | - 50 600 руб. - кресло стоимостью более 40 000 руб. принято к учету в составе основных средств. |

Если в деятельности организации встречаются ситуации, аналогичные рассмотренной в [примере 1.1](#Par133), то в учетной политике в разделе "Рабочий план счетов" можно предусмотреть отдельный субсчет на счете 10 "Материалы" для отражения приобретенных малоценных ОС (например, субсчет 10-13 "Малоценные ОС") и закрепить проводку Д-т счета 10 (субсчет 10-13 "Малоценные ОС") К-т счета 08.

Запись в приказе об учетной политике может быть следующей:

**"Принятие к учету основных средств, имеющих первоначальную стоимость не более 40 000 руб. и подлежащих учету в составе МПЗ, отражается проводкой по дебету счета 10 (субсчет "Малоценные ОС") и кредиту счета 08"**.

1.4.2. Формы первичных учетных документов

Отметим, что бухгалтерская учетная политика обычно мало интересует налоговиков.

Но раздел, посвященный первичным учетным документам, никогда не остается без их внимания. Ведь согласно [ст. 252](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6BEA35940C758DADF13EB239632841D2A7CC1269E73862gCh0G) НК РФ произведенные организацией расходы могут быть учтены в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль только в том случае, если они подтверждены документами, оформленными в соответствии с законодательством. Поэтому использование первичных документов, форма которых не соответствует требованиям законодательства, может обернуться проблемами с налоговым учетом тех или иных расходов.

Итак, при разработке учетной политики этому разделу необходимо уделить повышенное внимание. При этом нужно руководствоваться следующими требованиями законодательства.

Новый [Закон](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6BEB329A08758DADF13EB239g6h3G) "О бухгалтерском учете", который применяется с 1 января 2013 г., не содержит требований об обязательном применении унифицированных форм первичных учетных документов.

Согласно [Закону](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6BEB329A08758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63265gCh3G) организация должна самостоятельно разработать формы всех применяемых первичных учетных документов. При этом в первичных документах должны присутствовать обязательные реквизиты, перечисленные в [п. 2 ст. 9](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6BEB329A08758DADF13EB239632841D2A7CC1269E6316FgCh4G) нового Закона "О бухгалтерском учете":

1) наименование документа;

2) дата составления документа;

3) наименование экономического субъекта, составившего документ;

4) содержание факта хозяйственной жизни;

5) величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;

6) наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за правильность ее оформления, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за правильность оформления свершившегося события;

7) подписи лиц, предусмотренных [п. 6](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6BEB329A08758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63265gCh1G), с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Таким образом, с 2013 г. применение унифицированных форм первичных документов уже не является обязательным.

Организация, если есть такое желание или необходимость, может оформлять все свои хозяйственные операции самостоятельно разработанными формами первичных документов, которые утверждаются руководителем организации по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета ([п. 4 ст. 9](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6BEB329A08758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63265gCh3G) Закона "О бухгалтерском учете"). Как правило, формы первичных учетных документов включаются в учетную политику, которая утверждается приказом руководителя [<\*>](#Par176).

--------------------------------

<\*> При большом количестве разных форм первичных документов, необходимых для отражения совершаемых в организации операций, имеет смысл закрепить их формы и порядок составления, заполнения и хранения в отдельном разделе учетной политики, назвав его, например, Положение о документообороте.

Например, для учета денежных средств, выданных подотчетным лицам, предусмотрена унифицированная форма авансового отчета [(форма N АО-1)](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AC6FE93198002887A5A832B03E6C7756D5EEC01369E633g6h7G), утвержденная Постановлением Госкомстата России от 01.08.2001 N 55.

Если вас эта [форма](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AC6FE93198002887A5A832B03E6C7756D5EEC01369E633g6h7G) по каким-то причинам не устраивает, то вы имеете право разработать свою собственную форму авансового отчета, отличающуюся от унифицированной [формы АО-1](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AC6FE93198002887A5A832B03E6C7756D5EEC01369E633g6h7G). С 2013 г. можно смело использовать любую форму авансового отчета. Главное, чтобы она была утверждена приказом об учетной политике и в ней присутствовали все обязательные реквизиты, перечисленные в [п. 2 ст. 9](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6BEB329A08758DADF13EB239632841D2A7CC1269E6316FgCh4G) нового Закона "О бухгалтерском учете".

Заметим, что привычные унифицированные формы с 1 января 2013 г. никто не отменил. Их можно продолжать применять и в настоящее время. Однако, поскольку они уже не являются обязательными к применению, решение об их использовании после 1 января 2013 г. следует обязательно отразить в учетной политике.

Возьмем, к примеру, накладную по [форме N ТОРГ-12](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AD6FE33F9B002887A5A832B03E6C7756D5EEC01368E036g6h7G).

Эта унифицированная [форма](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AD6FE33F9B002887A5A832B03E6C7756D5EEC01368E036g6h7G) предназначена для оформления операций по продаже товарно-материальных ценностей сторонним организациям.

До 1 января 2013 г. эта [форма](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AD6FE33F9B002887A5A832B03E6C7756D5EEC01368E036g6h7G) применялась для оформления указанных операций независимо от того, предусмотрено это было учетной политикой организации или нет.

После 1 января 2013 г. решение о применении этой [формы](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AD6FE33F9B002887A5A832B03E6C7756D5EEC01368E036g6h7G) (если организация приняла решение продолжать применять именно эту [форму](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AD6FE33F9B002887A5A832B03E6C7756D5EEC01368E036g6h7G)) необходимо отразить в учетной политике.

При этом организация имеет право приспособить эту [форму](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AD6FE33F9B002887A5A832B03E6C7756D5EEC01368E036g6h7G) под себя, убрав из нее ненужные (избыточные) реквизиты и (или) добавив какие-то дополнительные строки (графы). А можно вообще отказаться от [формы N ТОРГ-12](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AD6FE33F9B002887A5A832B03E6C7756D5EEC01368E036g6h7G) и разработать свою собственную форму накладной, включив в нее обязательные реквизиты, предусмотренные [ст. 9](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6BEB329A08758DADF13EB239632841D2A7CC1269E6316FgCh4G) нового Закона "О бухгалтерском учете".

Аналогичным образом необходимо принять решение по всем унифицированным формам, использование которых после 1 января 2013 г. перестало быть обязательным ([ОС-1](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AB6DEB369E002887A5A832B03E6C7756D5EEC01369E730g6h2G), [ОС-3](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AB6DEB369E002887A5A832B03E6C7756D5EEC01369E739g6h6G), [ОС-6](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AB6DEB369E002887A5A832B03E6C7756D5EEC01369E435g6h7G) и т.д.). Либо оставить все, как было (т.е. продолжать использовать все унифицированные формы), либо внести изменения в эти формы (сделать их более удобными, убрать избыточные (ненужные) реквизиты), либо вообще разработать что-то свое.

Какое бы решение ни было принято, его нужно отразить в учетной политике.

\* \* \*

В этой связи отметим, что **ФНС в 2013 г. предложила налогоплательщикам использовать в своей деятельности** [**форму**](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE69E832950C758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63166gChDG) **универсального передаточного документа (далее - УПД)**, которая разработана специалистами налоговой службы на основе [формы](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6AED3E990C758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63166gChCG) счета-фактуры.

В [Письме](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE69E832950C758DADF13EB239g6h3G) ФНС России от 21.10.2013 N ММВ-20-3/96@ разъясняется, что начиная с 2013 г. любой хозяйствующий субъект, не нарушая законодательство, может объединить информацию ранее обязательных для применения форм по передаче материальных ценностей ([ТОРГ-12](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AD6FE33F9B002887A5A832B03E6C7756D5EEC01368E036g6h7G), [М-15](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AB6DEA3195002887A5A832B03E6C7756D5EEC0136BE431g6h7G), [ОС-1](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AB6DEB369E002887A5A832B03E6C7756D5EEC01369E730g6h2G), [товарный раздел](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AD6FE2369E002887A5A832B03E6C7756D5EEC01368EF37g6h7G) ТТН) с дублирующими по большинству позиций реквизитами с информацией счетов-фактур, выписываемых в целях исполнения законодательства по налогам и сборам.

Разработанная ФНС [форма](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE69E832950C758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63166gChDG) УПД при надлежащем заполнении позволяет отразить в документе все необходимые показатели, не только предусмотренные законодательством в области бухгалтерского учета для первичных учетных документов, но и установленные для [счета-фактуры](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6AED3E990C758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63166gChCG) как документа, служащего основанием для принятия в указанном [гл. 21](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6BEA35940C758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63167gChCG) НК РФ порядке покупателем к вычету сумм НДС, предъявленных продавцом товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Поэтому заполнение всех реквизитов УПД, установленных в качестве обязательных для первичных документов [ст. 9](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6BEB329A08758DADF13EB239632841D2A7CC1269E6316FgCh4G) Закона "О бухгалтерском учете" и для счетов-фактур [ст. 169](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6BEA35940C758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63561gChDG) НК РФ, позволяет использовать его одновременно в целях исчисления налога на прибыль и расчетов с бюджетом по НДС.

Предложенная ФНС [форма](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE69E832950C758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63166gChDG) УПД может использоваться для оформления следующих операций:

- отгрузки товаров (с транспортировкой и без);

- передачи имущественных прав;

- передачи результатов выполненных работ;

- подтверждения факта оказания услуг;

- отгрузки товаров (работ, услуг) в рамках договора комиссии (агентского договора).

Таким образом, УПД - это одновременно и первичный документ, и счет-фактура. Соответственно, применение УПД позволяет существенно снизить документооборот - при отгрузке покупателю вместо двух традиционных документов (накладной (акта) и счета-фактуры) выставляется всего один (УПД).

В упомянутом выше Письме ФНС приведена как [форма](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE69E832950C758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63166gChDG) УПД, так и [Рекомендации](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE69E832950C758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63160gCh0G) по ее заполнению.

Еще раз подчеркнем - [**форма**](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE69E832950C758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63166gChDG) **УПД, разработанная ФНС (назовем ее стандартной), носит рекомендательный характер. Если вы примете решение об использовании именно этой** [**формы**](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE69E832950C758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63166gChDG) **для оформления операций по отгрузке товаров (работ, услуг, имущественных прав), то это решение в обязательном порядке необходимо отразить в учетной политике**.

При этом, поскольку стандартная [форма](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE69E832950C758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63166gChDG) УПД носит исключительно рекомендательный характер, в нее можно внести изменения, например добавить дополнительные столбцы по аналогии со столбцами "А" и "Б", и (или) внести дополнительную информацию, необходимую сторонам оформляемой операции, по аналогии со [строками 8](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE69E832950C758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63164gCh1G) - [19](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE69E832950C758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63163gCh6G) стандартной формы УПД ([Письмо](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C142AE60A1C4AE6FE836950B758DADF13EB239g6h3G) ФНС России от 24.01.2014 N ЕД-4-15/1121@).

\* \* \*

Обратите внимание! Несмотря на то что с 2013 г. организации получили право разрабатывать и применять свои собственные формы первичных документов, ряд форм и после 2013 г. остался обязательным к применению. Речь идет о формах документов, обязательность применения которых установлена какими-либо нормативными актами.

Примечание. Если какой-либо нормативный акт обязывает организацию применять какую-то определенную форму документа, то отсутствие такого документа (либо применение документа иной формы) может привести к спору с налоговыми и иными контролирующими органами.

В частности, **обязательными к использованию** всеми организациями и предпринимателями остаются формы первичных документов, применяемых для отражения **кассовых операций** ([Письмо](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C142AE60A1C4AE6EEA37940E758DADF13EB239g6h3G) Минфина России от 28.02.2013 N 03-03-06/1/5971).

В соответствии с [Положением](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6EE9349C0A758DADF13EB239g6h3G) о порядке ведения кассовых операций, утвержденным Банком России 12.10.2011 N 373-П (действовало до 01.06.2014), и [Указанием](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6AE8319C03758DADF13EB239g6h3G) Банка России от 11.03.2014 N 3210-У "О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства" (применяется с 01.06.2014) для отражения кассовых операций должны применяться унифицированные формы, утвержденные Постановлениями Госкомстата России от 18.08.1998 N 88, от 05.01.2004 N 1:

- кассовая книга [(форма 0310004)](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AD6BE9319C002887A5A832B03E6C7756D5EEC01369E432g6hFG);

- приходный кассовый ордер [(форма 0310001)](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AD6BE9319C002887A5A832B03E6C7756D5EEC01369E638g6h6G);

- расходный кассовый ордер [(форма 0310002)](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AD6BE9319C002887A5A832B03E6C7756D5EEC01369E732g6h2G);

- расчетно-платежная ведомость [(форма 0301009)](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AB6BE93099002887A5A832B03E6C7756D5EEC01369E537g6h6G);

- платежная ведомость [(форма 0301011)](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AB6BE93099002887A5A832B03E6C7756D5EEC01369E539g6h4G);

- книга учета принятых и выданных кассиром денежных средств [(форма 0310005)](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AD6BE9319C002887A5A832B03E6C7756D5EEC01369E534g6h3G).

Обязательной к применению остается и **транспортная накладная** по [форме](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6EED31950E758DADF13EB239632841D2A7CC11g6h8G), приведенной в Приложении N 4 к Правилам перевозок грузов автомобильным транспортом (Постановление Правительства РФ от 15.04.2011 N 272). Она в обязательном порядке используется при заключении договора перевозки груза автомобильным транспортом и служит для подтверждения расходов на перевозку ([Письмо](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C142AE60A1C4AE6DE23F940E758DADF13EB239g6h3G) Минфина России от 28.01.2013 N 03-03-06/1/36).

Обратим также внимание на [Письмо](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6AE3319B0F758DADF13EB239g6h3G) ФНС России от 23.06.2014 N ЕД-4-2/11941, в котором высказана позиция налогового ведомства относительно возможности разработки организацией собственных **форм учетных документов при осуществлении торговых операций с применением ККТ**.

Напомним, что [Альбом](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AD68E93099002887A5A832B0g3hEG) унифицированных форм первичной учетной документации по учету денежных расчетов с населением при осуществлении торговых операций с применением контрольно-кассовых машин (далее - Альбом) утвержден [Постановлением](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AD6DEC359F002887A5A832B03E6C7756D5EEC01369E631g6h2G) Госкомстата России от 25.12.1998 N 132. Данным [Постановлением](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AD6DEC359F002887A5A832B0g3hEG) также утверждены [Указания](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AD68E93099002887A5A832B03E6C7756D5EEC01369E634g6hEG) по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету денежных расчетов с населением при осуществлении торговых операций с применением контрольно-кассовых машин (далее - Указания).

ФНС разъясняет, что [Альбом](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AD68E93099002887A5A832B0g3hEG) и [Указания](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AD68E93099002887A5A832B03E6C7756D5EEC01369E634g6hEG) разработаны в целях реализации положений законодательства о применении контрольно-кассовых машин. Формы, содержащиеся в [Альбоме](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AD68E93099002887A5A832B0g3hEG), введены и используются исключительно для учета событий и операций, связанных с применением контрольно-кассовой техники.

В этой связи, по мнению ФНС, организации при использовании ККТ обязаны применять именно те формы, которые содержатся в [Альбоме](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AD68E93099002887A5A832B0g3hEG) [<\*>](#Par226).

--------------------------------

<\*> Речь идет о [формах N N КМ-1](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AD68E93099002887A5A832B03E6C7756D5EEC01369E732g6h7G), [КМ-2](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AD68E93099002887A5A832B03E6C7756D5EEC01369E432g6hFG), [КМ-3](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AD68E93099002887A5A832B03E6C7756D5EEC01369E537g6h6G), [КМ-4](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AD68E93099002887A5A832B03E6C7756D5EEC01369E232g6hFG), [КМ-5](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AD68E93099002887A5A832B03E6C7756D5EEC01369E333g6hEG), [КМ-6](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AD68E93099002887A5A832B03E6C7756D5EEC01369E031g6h7G), [КМ-7](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AD68E93099002887A5A832B03E6C7756D5EEC01369E036g6hEG), [КМ-8](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AD68E93099002887A5A832B03E6C7756D5EEC01369E135g6h1G), [КМ-9](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AD68E93099002887A5A832B03E6C7756D5EEC01369EE32g6h5G).

1.4.3. Порядок проведения инвентаризации

Новый [Закон](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6BEB329A08758DADF13EB239g6h3G) "О бухгалтерском учете" не содержит перечня случаев, когда следует проводить инвентаризацию. В [ст. 11](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6BEB329A08758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63066gCh0G) Закона говорится лишь о том, что обязательное проведение инвентаризации устанавливается законодательством РФ, федеральными и отраслевыми стандартами.

Например, в соответствии с [п. 27](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6DEA379803758DADF13EB239632841D2A7CC1269E6316EgCh4G) Положения по ведению бухгалтерского учета проведение инвентаризации обязательно:

- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;

- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности (кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года). Инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года, а библиотечных фондов - один раз в пять лет. В организациях, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, инвентаризация товаров, сырья и материалов может проводиться в период их наименьших остатков;

- при смене материально ответственных лиц;

- при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;

- в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;

- при реорганизации или ликвидации организации;

- в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

Примечание. Ситуации, когда проведение инвентаризации является обязательным в силу закона, в приказе об учетной политике перечислять не нужно. В учетной политике закрепляется порядок проведения инвентаризации для случаев, когда она не является обязательной в силу закона, а проводится по решению руководства организации.

Например, большинство торговых организаций проводят инвентаризации товаров далеко не раз в год, а гораздо чаще (раз в квартал, раз в месяц, а то и раз в неделю). Порядок проведения таких инвентаризаций (сроки, периодичность, продолжительность, ответственные лица и т.п.) должен найти свое отражение в учетной политике организации.

Отметим, что при проведении инвентаризаций необходимо руководствоваться Методическими [указаниями](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6CEC3E9A0B758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63166gCh4G) по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными Приказом Минфина России от 13.06.1995 N 49.

Кроме того, особенности проведения инвентаризации, формирования и работы инвентаризационной комиссии, оформления результатов инвентаризации и отражения их в бухгалтерском учете установлены в Методических [указаниях](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6DEA37980E758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63166gCh0G) по бухгалтерскому учету основных средств и в Методических [указаниях](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6DEA37980C758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63166gCh5G) по бухгалтерскому учету МПЗ.

1.4.4. Правила документооборота

Выше мы писали о том, что в учетной политике любой организации должна присутствовать информация о формах применяемых первичных документов.

Однако утвердить формы применяемых документов - это лишь полдела. Необходимо также определить правила оформления и хранения этих документов, установив в отношении каждой формы следующее:

- перечень лиц, отвечающих за оформление этого документа;

- сроки составления;

- количество составляемых экземпляров;

- порядок нумерации;

- перечень лиц, уполномоченных подписывать этот документ;

- места и сроки хранения составленных экземпляров в организации и другую необходимую информацию.

Примечание. Не забудьте в учетной политике отразить, кто, когда и в какие сроки должен передавать оформленные документы в бухгалтерию. Тогда вы будете знать, с кого спросить за отсутствие того или иного документа, в противном случае проблем не избежать.

График документооборота может быть оформлен в виде схемы или перечня работ по созданию, проверке и обработке документов, выполняемых каждым подразделением организации, а также всеми исполнителями, с указанием их взаимосвязи и сроков выполнения работ.

1.4.5. Порядок контроля за хозяйственными операциями

Порядок организации внутреннего контроля, в том числе обязанности и полномочия подразделений и персонала организации, определяются руководителем организации в зависимости от характера и масштабов деятельности компании, особенностей ее системы управления.

Внутренний контроль может осуществляться как силами работников организации (например, путем создания специального подразделения внутреннего контроля (службы внутреннего аудита, службы внутреннего контроля)), так и независимым консультантом (аудитором).

Очевидно, что этот раздел учетной политики актуален для крупных и средних предприятий, особенно имеющих филиалы и иные обособленные подразделения. При разработке этого раздела им целесообразно руководствоваться рекомендациями, содержащимися в [Информации](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE69ED339D0C758DADF13EB239g6h3G) Минфина России N ПЗ-11/2013 "Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности".

В небольших организациях, имеющих в штате одного-двух бухгалтеров, внутренний контроль осуществляется, как правило, самим руководителем организации.

1.4.6. Способы оценки активов и обязательств

Это основной раздел, в котором закрепляются способы ведения бухгалтерского учета, применяемые в данной конкретной организации.

Формируя учетную политику, в первую очередь необходимо проанализировать те виды деятельности, которые организация уже осуществляет и (или) планирует осуществлять в ближайшее время. Именно для этих видов деятельности и нужно определить совокупность способов, необходимых для отражения фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и отчетности.

Если в период применения учетной политики у организации появится другой вид деятельности, который она не осуществляла, или новый вид активов, которых раньше не было, то учетную политику в любой момент можно будет дополнить.

При формировании учетной политики нужно руководствоваться следующим.

1. Есть ряд вопросов, в отношении которых нормативными документами предусматриваются несколько допустимых способов учета. По подобным вопросам организация выбирает и закрепляет в учетной политике тот способ, который будет использоваться в данной организации.

Например, [ПБУ 6/01](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6DEA37980D758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63166gCh6G) позволяет организациям устанавливать стоимостный критерий отнесения основных средств к материально-производственным запасам. Соответствующее решение об установлении такого стоимостного критерия должно быть отражено в учетной политике (см. [с. 49](#Par671)).

Ниже, в [таблице 1.1](#Par293) (с. 35), приведена информация обо всех вариантных способах учета, предусмотренных действующими нормативными документами.

Примечание. Еще раз подчеркнем: при формировании учетной политики в ней не нужно закреплять способы учета по всем вопросам, где существуют варианты. Ваша задача - остановиться только на тех вопросах, которые встречаются в деятельности вашей организации.

2. Есть вопросы, в отношении которых способы ведения бухгалтерского учета нормативно не установлены. Если организация в ходе своей деятельности сталкивается с такими ситуациями, то ей необходимо самостоятельно разработать соответствующие способы учета, опираясь на нормы действующих положений по бухгалтерскому учету (ПБУ), а также Международных стандартов финансовой отчетности. При этом нормы, содержащиеся в российских ПБУ, применяются для разработки соответствующего способа в части аналогичных или связанных фактов хозяйственной деятельности, определений, условий признания и порядка оценки активов, обязательств, доходов и расходов ([п. 7](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE68E9329B0D758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63163gCh0G) ПБУ 1/2008).

Например, в [ПБУ 8/2010](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6FEA32980C758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63166gCh0G) нет четких правил формирования резерва на оплату отпусков. Поэтому организации необходимо самостоятельно разработать порядок формирования такого резерва и отразить в его в учетной политике (см. [с. 80](#Par1053)).

Ниже, в [таблице 1.2](#Par852) (с. 68), собрана информация о тех вопросах, для которых в нормативных документах нет конкретных способов учета. Если в деятельности организации присутствуют соответствующие факты хозяйственной деятельности, то способы учета этих фактов необходимо разработать самостоятельно и закрепить их в приказе об учетной политике.

1.5. Определение (выбор) способов оценки активов

и обязательств из нескольких возможных вариантов,

предусмотренных нормативными документами

Если нормативные документы предусматривают несколько возможных вариантов ведения учета, то при формировании учетной политики необходимо выбрать какой-то один вариант.

Приведенная ниже таблица 1.1 содержит полную информацию обо всех вариантных способах учета. А пояснения, которые следуют за таблицей, помогут в выборе нужного варианта.

Таблица 1.1

Способы оценки активов и обязательств,

для которых предусмотрены варианты

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| N п/п | Элемент учетной политики | Допустимые законодательством варианты | | Нормативный акт, служащий обоснованием | |
| Учет основных средств | | | | | |
| 1 | Выбор способа начисления амортизации | Предусмотрены четыре способа начисления амортизации:  1) линейный способ;  2) способ уменьшаемого остатка;  3) способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;  4) способ списания пропорционально объему продукции (работ).  Организация может:  1) выбрать какой-то один способ для всех основных средств, закрепив его в учетной политике;  2) выбирать разные способы начисления амортизации по разным группам однородных объектов отдельно при принятии их к учету | | ПБУ 6/01 [(п. 18)](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6DEA37980D758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63161gCh1G). Подробности см. на [с. 46](#Par619) | |
| 2 | Использование коэффициента при начислении амортизации способом уменьшаемого остатка | Разрешено использовать коэффициент не выше 3 | | ПБУ 6/01 [(п. 19)](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6DEA37980D758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63160gCh6G) | |
| 3 | Установление стоимостного лимита отнесения объектов к МПЗ | 1. Применяется лимит не более 40 000 руб. за единицу (конкретный размер устанавливается в учетной политике).  2. Все объекты независимо от стоимости учитываются в составе основных средств | | ПБУ 6/01 [(п. 5)](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6DEA37980D758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63165gCh2G). Подробности см. на [с. 49](#Par671) | |
| 4 | Учет арендованных основных средств | 1. По инвентарному номеру, присвоенному организацией.  2. По инвентарному номеру арендодателя | | Методические указания по учету основных средств [(п. 14)](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6DEA37980E758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63160gCh0G) | |
| Учет спецоснастки [<\*>](#Par615) и спецодежды | | | | | |
| 5 | Порядок учета спецоснастки и спецодежды | 1. По правилам, установленным Методическими указаниями по учету спецоснастки и спецодежды.  2. По правилам, установленным [ПБУ 6/01](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6DEA37980D758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63166gCh6G) "Учет основных средств" | | Методические указания по учету спецоснастки и спецодежды [(п. 9)](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6DEA379808758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63164gCh4G), [Письмо](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AB6EE83E98002887A5A832B0g3hEG) Минфина России от 12.05.2003 N 16-00-14/159. Подробности см. на [с. 52](#Par696) | |
| 6 | Порядок учета спецодежды, имеющей срок эксплуатации не более 12 месяцев | Стоимость выданной спецодежды списывается на расходы:  1) линейным способом в течение срока полезного использования;  2) единовременно в момент выдачи работнику | | Методические указания по учету спецоснастки и спецодежды ([п. п. 21](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6DEA379808758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63162gCh6G) и [26](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6DEA379808758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63161gChCG)). Подробности см. на [с. 53](#Par706) | |
| 7 | Порядок учета спецоснастки, предназначенной для индивидуальных заказов или используемой в массовом производстве | Стоимость переданной в производство спецоснастки списывается на расходы:  1) в течение срока полезного использования линейным способом или пропорционально объему выпущенной продукции (работ, услуг);  2) единовременно в момент передачи в производство | | Методические указания по учету спецоснастки и спецодежды ([п. п. 24](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6DEA379808758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63162gChCG) и [25](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6DEA379808758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63161gCh3G)) | |
| 8 | Организация оперативного (количественного) учета выдачи спецоснастки в производство и ее возврата на склад | 1. Выдача в производство и возврат на склад оформляются первичными учетными документами.  1. Выдача в производство и возврат на склад осуществляются без оформления первичных документов на отпуск или приход ценностей | | Методические указания по учету спецоснастки и спецодежды [(п. 50)](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6DEA379808758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63066gChDG) | |
| Учет нематериальных активов | | | | | |
| 9 | Порядок выбора способа начисления амортизации | Предусмотрены три способа начисления амортизации:  1) линейный способ;  2) способ уменьшаемого остатка;  3) способ списания пропорционально объему продукции (работ).  Организация может:  1) выбрать какой-то один способ для всех нематериальных активов, закрепив его в учетной политике;  2) выбирать способ начисления амортизации по каждому объекту отдельно при принятии его к учету | | ПБУ 14/2007 [(п. 28)](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6DEA37980F758DADF13EB239632841D2A7CC1269E6316FgCh2G) | |
| 10 | Использование коэффициента при начислении амортизации способом уменьшаемого остатка | Разрешено использовать коэффициент не выше 3 | | ПБУ 14/2007 [(пп. "б" п. 29)](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6DEA37980F758DADF13EB239632841D2A7CC1269E6316EgCh7G) | |
| Учет расходов на НИОКР | | | | | |
| 11 | Способ списания расходов на выполнение НИОКР | 1. Линейный способ списания расходов.  2. Способ списания расходов пропорционально объему продукции (работ, услуг) | | ПБУ 17/02 [(п. 11)](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4A96FEF3F98002887A5A832B03E6C7756D5EEC01369E635g6hFG). Подробности см. на [с. 55](#Par719) | |
| Учет материалов | | | | | |
| 12 | Порядок учета материалов на счете 10 | 1. По фактической себестоимости.  2. По учетным ценам. В этом случае для учета материалов используются счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" и 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей" | | Инструкция по применению [счетов 10](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6CEC3E9A09758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63766gCh4G), [15](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6CEC3E9A09758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63664gCh6G) и [16](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6CEC3E9A09758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63661gCh0G) Плана счетов. Подробности см. на [с. 57](#Par745) | |
| 13 | Порядок определения учетной цены (если учет материалов на счете 10 ведется по учетным ценам) | 1. Исходя из договорной цены.  2. По данным предыдущего месяца или отчетного периода.  3. По планово-расчетным ценам.  4. По средней цене группы | | Методические указания по учету МПЗ [(п. 80)](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6DEA37980C758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63360gChDG) | |
| 14 | Способ оценки материалов при их выбытии | 1. По себестоимости каждой единицы.  2. По средней себестоимости.  3. По себестоимости первых по времени приобретения материалов (способ ФИФО).  По разным группам материалов можно применять разные способы оценки | | ПБУ 5/01 [(п. 16)](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6CEC349D09758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63162gCh1G) | |
| 15 | Расчет средней себестоимости при выборе способа оценки по средней себестоимости | 1. Взвешенная оценка.  2. Скользящая оценка | | Методические указания по учету МПЗ [(п. 78)](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6DEA37980C758DADF13EB239632841D2A7CCg1h0G) | |
| 16 | Исчисление себестоимости единицы при выборе способа оценки материалов по себестоимости каждой единицы | 1. Включая все расходы, связанные с приобретением запаса.  2. Включая только стоимость запаса по договорной цене | | Методические указания по учету МПЗ [(п. 74)](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6DEA37980C758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63361gCh7G) | |
| 17 | Учет затрат по содержанию заготовительно-складского аппарата | 1. Затраты включаются в состав транспортно-заготовительных затрат (ТЗР).  2. Затраты включаются в состав затрат на производство | | Методические указания по учету МПЗ [(п. 70)](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6DEA37980C758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63363gCh0G) | |
| 18 | Порядок учета ТЗР | 1. Отнесение ТЗР на счет 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей".  2. Отнесение ТЗР на отдельный субсчет к счету 10 "Материалы".  3. Непосредственное (прямое) включение ТЗР в фактическую себестоимость материала | | Методические указания по учету МПЗ [(п. 83)](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6DEA37980C758DADF13EB239632841D2A7CC1269E6336EgCh5G) | |
| 19 | Порядок списания отклонений или ТЗР | 1. Основной.  2. Упрощенный (выбирается вариант из предусмотренных [п. 88](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6DEA37980C758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63267gCh0G) Методических указаний по учету МПЗ) | | Методические указания по учету МПЗ ([п. п. 87](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6DEA37980C758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63267gCh6G) и [88](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6DEA37980C758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63267gCh0G)) | |
| Учет тары | | | | | |
| 20 | Порядок учета тары | 1. По фактической себестоимости.  2. По учетным ценам | | Методические указания по учету МПЗ [(п. 166)](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6DEA37980C758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63462gCh4G) | |
| 21 | Определение учетной цены (при учете тары по учетным ценам) | 1. Исходя из договорной цены.  2. По данным предыдущего месяца или отчетного периода.  3. По планово-расчетным ценам.  4. По средней цене группы | | Методические указания по учету МПЗ [(п. 166)](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6DEA37980C758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63462gCh4G) | |
| Формирование резерва под снижение стоимости МПЗ | | | | | |
| 22 | Порядок создания резерва | 1. Резерв создается по каждой единице материально-производственных запасов, принятой в бухгалтерском учете.  2. Резерв создается по отдельным видам (группам) аналогичных или связанных материально-производственных запасов | | Методические указания по учету МПЗ [(п. 20)](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6DEA37980C758DADF13EB239632841D2A7CC1269E6316EgCh6G) | |
| Учет затрат на производство | | | | | |
| 23 | Оценка незавершенного производства на предприятиях массового и серийного производства | 1. По фактической производственной себестоимости.  2. По нормативной (плановой) производственной себестоимости.  3. По прямым статьям затрат.  4. По стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов | | Положение по ведению бухгалтерского учета [(п. 64)](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6DEA379803758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63366gCh5G) | |
| Учет готовой продукции | | | | | |
| 24 | Оценка готовой продукции | | 1. Оценка по фактической производственной себестоимости.  2. Оценка по нормативной себестоимости | | Методические указания по учету МПЗ [(п. 203)](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6DEA37980C758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63764gCh0G) |
| 25 | Определение нормативной себестоимости (в случае оценки готовой продукции по нормативной себестоимости) | | 1. По себестоимости, включающей затраты, связанные с использованием в процессе производства основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов и других затрат на производство продукции.  2. По прямым статьям затрат | | Методические указания по учету МПЗ [(п. 203)](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6DEA37980C758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63764gCh0G) |
| 26 | Определение учетной цены (при применении в аналитическом учете и местах хранения учетных цен) | | 1. По фактической производственной себестоимости.  2. По нормативной себестоимости.  3. По договорным ценам.  4. По другим видам цен | | Методические указания по учету МПЗ [(п. 204)](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6DEA37980C758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63764gCh3G) |
| Учет товаров | | | | | |
| 27 | Учет поступления товаров | 1. С использованием счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей".  2. Без использования счета 15 | | Инструкция по применению [счета 41](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6CEC3E9A09758DADF13EB239632841D2A7CC1269E73061gCh4G) "Товары" Плана счетов | |
| 28 | Порядок учета затрат по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз) (ТЗР) в организациях торговли | 1. ТЗР, производимые до момента передачи товаров в продажу, включаются в стоимость приобретения товаров.  2. ТЗР, производимые до момента передачи товаров в продажу, включаются в состав расходов на продажу | | ПБУ 5/01 ([п. п. 6](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6CEC349D09758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63164gCh4G) и [13](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6CEC349D09758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63162gCh4G)) | |
| 29 | Оценка товаров (для организаций розничной торговли) | 1. Оценка по продажной стоимости.  2. Оценка по стоимости их приобретения | | ПБУ 5/01 [(п. 13)](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6CEC349D09758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63162gCh4G). Подробности см. на с. [59](#Par764) | |
| 30 | Учет товаров в неторговых организациях при ведении натурально-стоимостного учета | 1. Сортовой.  2. Партионный | | Методические указания по учету МПЗ [(п. 240)](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6DEA37980C758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63661gCh4G) | |
| 31 | Оценка товаров при продаже (отпуске) (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) | 1. По себестоимости каждой единицы.  2. По средней себестоимости.  3. По себестоимости первых по времени приобретения товаров (способ ФИФО).  По разным группам товаров можно применять разные способы оценки | | ПБУ 5/01 [(п. 16)](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6CEC349D09758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63162gCh1G) | |
| Учет финансовых вложений | | | | | |
| 32 | Признание расходов, связанных с приобретением ценных бумаг (в случае, если их величина несущественна по сравнению со стоимостью самих ценных бумаг) | 1. Расходы включаются в первоначальную стоимость ценных бумаг.  2. Расходы признаются в составе прочих расходов того периода, в котором соответствующие ценные бумаги были приняты к бухгалтерскому учету.  При выборе второго способа в учетной политике необходимо установить порог существенности, при котором он применяется | | ПБУ 19/02 [(п. 11)](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6FEA319D0E758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63063gCh3G). Подробности см. на [с. 61](#Par784) | |
| 33 | Порядок определения текущей стоимости по долговым ценным бумагам, по которым не определяется рыночная стоимость | 1. Текущая стоимость не определяется. Ценные бумаги числятся в учете по первоначальной стоимости.  2. Разница между первоначальной и номинальной стоимостью в течение срока обращения долговых ценных бумаг относится на финансовые результаты (в составе прочих доходов или расходов) | | ПБУ 19/02 [(п. 22)](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6FEA319D0E758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63063gChDG) | |
| 34 | Расчет дисконтированной стоимости по долговым ценным бумагам и займам | 1. Организация не осуществляет расчет оценки долговых ценных бумаг и займов по дисконтированной стоимости.  2. Организация осуществляет расчет оценки долговых ценных бумаг и займов по дисконтированной стоимости | | ПБУ 19/02 [(п. 23)](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6FEA319D0E758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63161gCh5G) | |
| 35 | Порядок оценки финансовых вложений при их выбытии (для финансовых вложений, по которым не определяется текущая рыночная стоимость) | 1. По первоначальной стоимости каждой единицы.  2. По средней первоначальной стоимости.  3. По первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (способ ФИФО) | | ПБУ 19/02 ([п. п. 26](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6FEA319D0E758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63161gChCG) - [31](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6FEA319D0E758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63160gCh3G)) | |
| 36 | Порядок определения средней первоначальной стоимости (при оценке финансовых вложений по средней первоначальной стоимости) | 1. Средняя первоначальная стоимость исчисляется по итогам месяца.  2. Применяется способ скользящей первоначальной стоимости | | ПБУ 19/02 [(Приложение)](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6FEA319D0E758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63066gCh3G) | |
| 37 | Порядок определения стоимости (при оценке финансовых вложений способом ФИФО) | 1. Оценка осуществляется по итогам месяца.  2. Применяется способ скользящей оценки ФИФО | | ПБУ 19/02 [(Приложение)](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6FEA319D0E758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63066gCh3G) | |
| 38 | Признание дохода по финансовым вложениям | 1. Доходы признаются доходами от обычных видов деятельности.  2. Доходы признаются в составе прочих доходов | | ПБУ 19/02 [(п. 34)](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6FEA319D0E758DADF13EB239632841D2A7CC1269E6316FgCh5G) | |
| Учет расходов по займам и кредитам | | | | | |
| 39 | Учет организацией-векселедателем начисленных процентов по причитающемуся к оплате векселю | Учитываются в составе прочих расходов:  1) в тех периодах, к которым относятся данные начисления;  2) равномерно в течение предусмотренного векселем срока выплаты полученных взаймы денежных средств | | ПБУ 15/2008 [(п. 15)](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6FEA319D0C758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63161gCh4G) | |
| 40 | Учет организацией-эмитентом начисленных процентов (дисконта) по причитающейся к оплате облигации | Учитываются в составе прочих расходов:  1) в тех периодах, к которым относятся данные начисления;  2) равномерно в течение срока действия договора займа | | ПБУ 15/2008 [(п. 16)](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6FEA319D0C758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63161gCh6G) | |
| 41 | Учет дополнительных расходов по займам | 1. Признаются в составе прочих расходов в том отчетном периоде, к которому они относятся.  2. Включаются в состав прочих расходов равномерно в течение срока займа (кредитного договора) | | ПБУ 15/2008 ([п. п. 6](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6FEA319D0C758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63165gCh0G) и [8](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6FEA319D0C758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63165gChCG)) | |
| Учет доходов и расходов | | | | | |
| 42 | Признание доходов и расходов, связанных с деятельностью по предоставлению за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов по договору аренды | 1. Доходы и расходы признаются доходами и расходами по обычным видам деятельности.  2. Доходы и расходы признаются прочими доходами и расходами | | ПБУ 9/99 [(п. 5)](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6FEA319D0D758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63164gCh7G), ПБУ 10/99 [(п. 5)](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6FEA319D0F758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63164gCh7G) | |
| 43 | Признание доходов и расходов, связанных с деятельностью по предоставлению за плату прав на объекты интеллектуальной собственности | 1. Доходы и расходы признаются доходами и расходами по обычным видам деятельности.  2. Доходы и расходы признаются прочими доходами и расходами | | ПБУ 9/99 [(п. 5)](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6FEA319D0D758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63164gCh7G), ПБУ 10/99 [(п. 5)](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6FEA319D0F758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63164gCh7G) | |
| 44 | Признание доходов и расходов от участия в уставных капиталах других организаций | 1. Доходы и расходы признаются доходами и расходами по обычным видам деятельности.  2. Доходы и расходы признаются прочими доходами и расходами | | ПБУ 9/99 [(п. 5)](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6FEA319D0D758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63164gCh7G), ПБУ 10/99 [(п. 5)](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6FEA319D0F758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63164gCh7G) | |
| 45 | Признание выручки от выполнения работ, оказания услуг, продажи продукции с длительным циклом изготовления | 1. По мере готовности работ, услуг, продукции.  2. По завершении выполнения работы, оказания услуги, изготовления продукции в целом.  В отношении разных по характеру и условиям выполнения работ, оказания услуг, изготовления изделий организация может применять в одном отчетном периоде одновременно разные способы признания выручки | | ПБУ 9/99 [(п. 13)](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6FEA319D0D758DADF13EB239632841D2A7CC1269E6316FgCh7G) | |
| 46 | Порядок признания коммерческих и управленческих расходов | 1. Указанные расходы распределяются между проданными и непроданными продукцией, товарами, работами, услугами. В этом случае необходимо разработать и закрепить в учетной политике порядок такого распределения.  2. Указанные расходы в полном объеме учитываются в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг (ежемесячно списываются в полном объеме в дебет счета 90 "Продажи") | | ПБУ 10/99 [(п. 9)](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6FEA319D0F758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63162gChCG), Методические указания по учету МПЗ [(п. 228)](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6DEA37980C758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63666gCh0G) | |
| Учет доходов и расходов по договорам строительного подряда [<\*\*>](#Par616) | | | | | |
| 47 | Способ определения степени завершенности работ по договору на отчетную дату | 1. По доле выполненного на отчетную дату объема работ в общем объеме работ по договору (например, путем экспертной оценки объема выполненных работ или путем подсчета доли, которую составляет объем выполненных работ в натуральном выражении (в километрах дорожного полотна, кубометрах бетона и т.п.) в общем объеме работ по договору).  2. По доле понесенных на отчетную дату расходов в расчетной величине общих расходов по договору (например, путем подсчета доли понесенных расходов в натуральном и стоимостном измерителе в расчетной величине общих расходов по договору в том же измерителе) | | ПБУ 2/2008 [(п. 20)](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6FEA319D02758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63161gCh7G). Подробности см. на [с. 63](#Par799) | |
| Учет затрат на поиск, оценку месторождений полезных ископаемых и разведку полезных ископаемых (поисковых затрат) | | | | | |
| 48 | Порядок учета поисковых затрат | 1. Отдельные виды затрат (по перечню, установленному учетной политикой) признаются внеоборотными активами, остальные затраты признаются расходами по обычным видам деятельности.  2. Все поисковые затраты признаются расходами по обычным видам деятельности | | ПБУ 24/2011 ([п. п. 4](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6EE937980A758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63165gCh5G) и [29](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6EE937980A758DADF13EB239632841D2A7CC1269E6316FgCh2G)) | |
| Учет доходов и расходов от ведения деятельности за пределами РФ | | | | | |
| 49 | Порядок пересчета выраженных в иностранной валюте доходов и расходов, формирующих финансовые результаты от ведения деятельности за пределами РФ, в рубли | Пересчет производится с использованием:  1) курса Банка России, действовавшего на соответствующую дату совершения операции в иностранной валюте;  2) средней величины курсов за отчетный период | | ПБУ 3/2006 [(п. 18)](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6DEA379802758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63163gCh1G) | |
| Учет расчетов по налогу на прибыль | | | | | |
| 50 | Формирование информации о постоянных и временных разницах | 1. На основании первичных учетных документов непосредственно по счетам бухгалтерского учета.  2. В ином порядке, определяемом организацией самостоятельно. В этом случае организация должна закрепить в учетной политике этот иной порядок | | ПБУ 18/02 [(п. 3)](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6DEA379B0B758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63166gChCG) | |
| 51 | Порядок отражения в бухгалтерском балансе сумм ОНА и ОНО | 1. Отражаются развернуто (отдельно ОНА, отдельно ОНО).  2. Отражается сальдированная (свернутая) сумма ОНА и ОНО | | ПБУ 18/02 [(п. 19)](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6DEA379B0B758DADF13EB239632841D2A7CCg1h7G) | |
| 52 | Способ определения величины текущего налога на прибыль | 1. На основе данных бухгалтерского учета исходя из суммы условного расхода (дохода) по налогу на прибыль, скорректированной на суммы ПНО и ПНА, с учетом увеличения и уменьшения ОНА и ОНО.  2. На основе налоговой декларации по налогу на прибыль | | ПБУ 18/02 [(п. 22)](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6DEA379B0B758DADF13EB239632841D2A7CC1269E6306EgChCG) | |
| Применение отдельных ПБУ | | | | | |
| 53 | Применение [ПБУ 12/2010](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6CEC3E9C08758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63166gCh4G) "Информация по сегментам" [<\*\*\*>](#Par617) | 1. Применяется.  2. Не применяется | | ПБУ 12/2010 [(п. 2)](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6CEC3E9C08758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63166gCh7G) | |

--------------------------------

<\*> Под спецоснасткой здесь понимаются специальные инструменты, специальные приспособления и специальное оборудование ([п. п. 2](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6DEA379808758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63166gCh0G) - [8](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6DEA379808758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63165gChDG) Методических указаний по учету спецоснастки и спецодежды).

<\*\*> Имеются в виду те виды договоров, которые подпадают под действие [ПБУ 2/2008](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6FEA319D02758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63166gCh4G) "Учет договоров строительного подряда". Эти виды договоров перечислены в [п. п. 1](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6FEA319D02758DADF13EB239632841D2A7CCg1h1G) и [2](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6FEA319D02758DADF13EB239632841D2A7CCg1h2G) ПБУ 2/2008.

<\*\*\*> [ПБУ 12/2010](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6CEC3E9C08758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63166gCh4G) в обязательном порядке применяется организациями - эмитентами публично размещаемых ценных бумаг. Иные организации применяют это [ПБУ](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6CEC3E9C08758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63166gCh4G) по желанию.

1.5.1. Выбор способа начисления амортизации

В бухгалтерском учете амортизацию можно начислять одним из следующих четырех способов:

- линейным;

- уменьшаемого остатка;

- по сумме чисел лет срока полезного использования;

- пропорционально объему продукции.

Проиллюстрируем порядок начисления амортизации каждым из этих способов на конкретных примерах.

**Линейный способ** - амортизация начисляется равномерно в течение срока полезного использования объекта.

Пример 1.2. Организация приобрела объект основных средств. Первоначальная стоимость объекта - 150 000 руб. Срок полезного использования - 5 лет.

Амортизация начисляется линейным способом.

Годовая норма амортизации составит 20% (100% : 5 лет). Годовая сумма амортизации - 30 000 руб. (150 000 руб. x 20 : 100).

Ежемесячно организация будет начислять амортизацию в сумме 2500 руб.

**Способ уменьшаемого остатка** - годовая норма амортизации определяется так же, как и при линейном способе. Однако применяется она не к первоначальной, а к остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года.

Пример 1.3. Организация приобрела объект основных средств. Первоначальная стоимость объекта - 150 000 руб. Срок полезного использования - 5 лет.

Амортизация начисляется способом уменьшаемого остатка.

Годовая норма амортизации составит 20% (100% : 5 лет).

Годовая сумма амортизации:

1-й год эксплуатации - 30 000 руб. (150 000 руб. x 20 : 100);

2-й год - 24 000 руб. ((150 000 руб. - 30 000 руб.) x 20 : 100);

3-й год - 19 200 руб. ((150 000 руб. - 30 000 руб. - 24 000 руб.) x 20 : 100) и т.д.

**Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования** - годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной (восстановительной) стоимости объекта и соотношения, в числителе которого - число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе - сумма чисел лет срока полезного использования объекта.

Пример 1.4. Организация приобрела объект основных средств. Первоначальная стоимость объекта - 150 000 руб. Срок полезного использования - 5 лет.

Амортизация начисляется способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования.

Сумма чисел лет срока службы составляет 15 (1 + 2 + 3 + 4 + 5).

Годовая сумма амортизации:

1-й год эксплуатации - 50 000 руб. (150 000 руб. x 5 : 15);

2-й год эксплуатации - 40 000 руб. (150 000 руб. x 4 : 15);

3-й год эксплуатации - 30 000 руб. (150 000 руб. x 3 : 15);

4-й год эксплуатации - 20 000 руб. (150 000 руб. x 2 : 15);

5-й год эксплуатации - 10 000 руб. (150 000 руб. x 1 : 15).

**Способ списания стоимости пропорционально объему продукции** - в основе лежит не срок полезного использования, а объем продукции (работ), который предполагается произвести с использованием объекта за весь срок его полезного использования. Начисление амортизации производится исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок его полезного использования.

Пример 1.5. Организация приобрела грузовой автомобиль. Предполагаемый пробег - до 500 000 км, стоимость - 300 000 руб.

В отчетном периоде пробег составил 5000 км.

Сумма амортизационных отчислений за отчетный период составит 3000 руб. (5000 км x 300 000 руб. : 500 000 км).

Организация может:

1) начислять амортизацию по всем объектам каким-то одним способом, закрепив его в учетной политике;

2) применять разные способы амортизации в отношении разных групп однородных объектов. Соответственно, организация имеет право одновременно применять все предусмотренные [ПБУ 6/01](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6DEA37980D758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63161gCh1G) способы амортизации (например, по зданиям амортизация может начисляться линейным способом, по вычислительной технике - способом уменьшаемого остатка, по автомобилям - пропорционально пробегу и т.д.).

Если организация решает применять разные способы амортизации, то в учетной политике следует прописать порядок выбора способа начисления амортизации применительно к конкретным группам объектов.

Примечание. Способ начисления амортизации, установленный при принятии объекта к бухгалтерскому учету, применяется в течение всего срока начисления амортизации по данному объекту.

Организация не может изменить способ начисления амортизации по уже амортизируемым объектам основных средств. Если объект уже начал амортизироваться каким-то способом, например линейным, то он уже должен самортизироваться до конца именно этим способом.

1.5.2. Установление стоимостного лимита

отнесения объектов к МПЗ

По общему правилу все объекты, удовлетворяющие [п. 4](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6DEA37980D758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63066gCh6G) ПБУ 6/01, учитываются в составе основных средств (счет 01) независимо от их стоимости.

При этом организация имеет право в учетной политике установить лимит отнесения имущества к основным средствам.

Примечание. Установление лимита является правом, а не обязанностью организации.

В принципе никто не запрещает учитывать все объекты основных средств независимо от их стоимости на счете 01 (03), начисляя по ним амортизацию в течение срока их эксплуатации.

Соответственно, отсутствие в приказе об учетной политике условия об установлении стоимостного критерия предполагает, что все объекты основных средств независимо от их стоимости учитываются организацией на счете 01 (03) и амортизируются в общеустановленном порядке.

Если лимит установлен, то "малоценные" основные средства (стоимостью в пределах установленного в приказе об учетной политике лимита) учитываются не на счете 01 (03), а на счете 10 "Материалы" (на отдельном субсчете).

Примечание. [Пунктом 5](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6DEA37980D758DADF13EB239632841D2A7CCg1h1G) ПБУ 6/01 установлен максимальный стоимостный предел отнесения основных средств к МПЗ в размере 40 000 руб. за единицу. То есть организация имеет право установить любой стоимостный предел (не выше 40 000 руб.).

Нельзя не сказать о том, что в учетной политике большинства организаций закреплен именно максимально возможный стоимостный предел 40 000 руб.

Чем это объясняется? Очевидно, тем, что именно такой стоимостный предел установлен [гл. 25](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6BEA35940C758DADF13EB239632841D2A7CC1269E73964gCh0G) НК РФ для целей исчисления налога на прибыль.

В соответствии со [ст. 256](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6BEA35940C758DADF13EB239632841D2A7CC1269E43162gCh6G) НК РФ в целях налогообложения прибыли амортизируемым признается имущество стоимостью выше 40 000 руб. Таким образом, если основной целью бухгалтера является максимальное сближение данных бухгалтерского и налогового учета, установление в бухгалтерском учете какого-либо иного лимита (не 40 000 руб.) представляется нецелесообразным.

Однако нужно понимать, что при формировании бухгалтерской учетной политики в первую очередь следует исходить из того, что она должна способствовать формированию достоверной бухгалтерской отчетности организации. Минимизация расхождений с налоговым учетом конечно же тоже должна приниматься во внимание, но только в том случае, если это не приводит к снижению достоверности данных бухгалтерской отчетности.

Единовременное списание в состав расходов всего имущества стоимостью до 40 000 руб. включительно приводит к тому, что в балансе организации отсутствует информация о большом количестве активов, которые фактически у нее есть и активно используются в хозяйственной деятельности. Поэтому если забыть о сближении с налоговым учетом и думать лишь о достижении большей достоверности данных бухгалтерской отчетности, то при формировании бухгалтерской учетной политики если и следует устанавливать стоимостный критерий отнесения основных средств к МПЗ, то в размере, существенно не влияющем на показатели бухгалтерской отчетности. При этом очевидно, что этот размер в каждом конкретном случае должен определяться индивидуально (в зависимости от размера организации, требований собственников и т.п.).

Обратите внимание! С 2015 г. в налоговом учете появляется возможность списывать расходы на приобретение имущества стоимостью до 40 000 руб. не единовременно, а в течение нескольких отчетных (налоговых) периодов.

Поэтому с 2015 г. уже нет необходимости так "цепляться" за этот стоимостный критерий в бухгалтерском учете. Установив в бухгалтерской учетной политике иной стоимостный критерий отнесения основных средств к МПЗ (менее 40 000 руб.) либо вообще отказавшись от применения стоимостного критерия, можно уже не бояться возникающих расхождений между данными бухгалтерского и налогового учета, поскольку в налоговом учете можно будет признавать расходы в том же порядке, что и в бухгалтерском.

Допустим, с 2015 г. бухгалтерской учетной политикой организации предусмотрено отнесение к МПЗ объектов стоимостью до 5000 руб. включительно. Объекты основных средств стоимостью свыше 5000 руб. учитываются в составе основных средств и переносят свою стоимость на расходы путем начисления амортизации.

В такой ситуации организация имеет возможность закрепить в учетной политике для целей налогообложения на 2015 г. аналогичный порядок (см. подробнее [с. 132](#Par1849)).

1.5.3. Порядок учета спецоснастки и спецодежды

Организациям предоставлено право самостоятельно выбирать способ бухгалтерского учета спецоснастки и спецодежды.

Эти материальные ценности можно учитывать либо по правилам, установленным Методическими [указаниями](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6DEA379808758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63166gCh5G) по учету спецоснастки и спецодежды (т.е. в составе материально-производственных запасов), либо по правилам, установленным [ПБУ 6/01](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6DEA37980D758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63166gCh6G) "Учет основных средств" (т.е. в составе основных средств организации).

Выбранный способ должен найти свое отражение в приказе об учетной политике для целей бухгалтерского учета.

Соответствующее разъяснение содержится в Письмах Минфина России от 13.07.2011 [N 03-03-06/1/421](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C142AE60A1C4A664E93498002887A5A832B0g3hEG) и от 12.05.2003 [N 16-00-14/159](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AB6EE83E98002887A5A832B0g3hEG).

При выборе способа учета спецоснастки имейте в виду, что в [гл. 25](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6BEA35940C758DADF13EB239632841D2A7CC1269E73964gCh0G) НК РФ никаких особых правил в отношении такого имущества нет. Учет спецоснастки в целях исчисления налога на прибыль ведется по общим правилам, установленным для имущества, используемого в качестве средств труда.

Это означает, что спецоснастка стоимостью более 40 000 руб. и сроком полезного использования свыше 12 месяцев признается в целях налогообложения прибыли амортизируемым имуществом. Ее стоимость может признаваться в расходах только через механизм начисления амортизации.

Спецоснастка со сроком полезного использования менее 12 месяцев либо стоимостью не более 40 000 руб. признается в налоговом учете в составе материальных расходов. При этом с 2015 г. имущество стоимостью до 40 000 руб. включительно может признаваться в составе материальных расходов не только единовременно в момент ввода в эксплуатацию, но и постепенно в течение нескольких отчетных (налоговых) периодов (см. подробнее [с. 132](#Par1849)).

1.5.4. Порядок учета спецодежды,

имеющей срок эксплуатации не более 12 месяцев

Спецодежда, срок эксплуатации которой составляет менее 12 месяцев, принимается к учету на счете 10 "Материалы" по стоимости, равной сумме фактических затрат на ее приобретение или изготовление.

Существуют два варианта списания стоимости такой спецодежды на расходы.

**Первый вариант** предполагает, что стоимость выданной в эксплуатацию спецодежды погашается линейным способом в течение срока полезного использования, который определяется в соответствии с типовыми отраслевыми нормами бесплатной выдачи специальной одежды, специальной обуви и других средств индивидуальной защиты.

**Второй вариант** разрешает списывать стоимость спецодежды на затраты единовременно в момент выдачи работнику (Д-т счета 20 (23, других счетов) К-т счета 10/10).

Выбранный вариант списания стоимости спецодежды на расходы должен быть закреплен в приказе об учетной политике организации.

Заметим, что до 2015 г. в [гл. 25](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6BEA35940C758DADF13EB239632841D2A7CC1269E73964gCh0G) НК РФ был предусмотрен только один вариант налогового учета спецодежды, имеющей срок полезного использования менее 12 месяцев. В соответствии с [пп. 3 п. 1 ст. 254](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6BEA35940C758DADF13EB239632841D2A7CC1168EFg3h0G) НК РФ (в редакции, действовавшей до 1 января 2015 г.) стоимость такой спецодежды списывалась в состав материальных расходов единовременно в момент передачи в эксплуатацию.

С 2015 г. [пп. 3 п. 1 ст. 254](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE69EC319403758DADF13EB239632841D2A7CC1A6EEEg3h6G) НК РФ позволяет признавать стоимость спецодежды в расходах в течение более одного отчетного периода в порядке, установленном организацией самостоятельно (см. [с. 132](#Par1849)).

Примечание. С 2015 г. нормы [гл. 25](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE69EC319403758DADF13EB239632841D2A7CC1269E73964gCh0G) НК РФ позволяют избежать расхождений между налоговым и бухгалтерским учетом спецодежды независимо от того, какой из двух возможных вариантов будет закреплен в бухгалтерской учетной политике.

1.5.5. Способ списания расходов на выполнение НИОКР

Порядок бухгалтерского учета расходов на НИОКР регулируется [ПБУ 17/02](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4A96FEF3F98002887A5A832B03E6C7756D5EEC01369E630g6h6G) "Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы".

В период выполнения НИОКР все фактические расходы, связанные с их выполнением, накапливаются на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы" (на отдельном субсчете).

После завершения работ произведенные расходы подлежат списанию со счета 08.

При этом порядок списания зависит от того, какой был получен результат.

При выполнении НИОКР могут быть получены следующие результаты:

- отрицательные результаты;

- положительные и одновременно патентоспособные результаты;

- положительные результаты, применимые в производстве, но не подлежащие правовой охране.

Если при выполнении НИОКР получен **отрицательный результат**, то произведенные расходы признаются прочими расходами отчетного периода (списываются со счета 08 в дебет счета 91).

Если в результате выполнения НИОКР получен **результат, подлежащий правовой охране**, то организация должна принять решение о том, будет она регистрировать в установленном порядке права на эти результаты или нет.

Если принимается решение о регистрации соответствующих прав (например, организация подает заявку на выдачу патента), то расходы на НИОКР будут числиться на счете 08 до момента получения документов, подтверждающих наличие у организации исключительных прав на объект интеллектуальной собственности.

После получения таких документов накопленные расходы сформируют первоначальную стоимость нематериального актива и будут списаны с кредита счета 08 в дебет счета 04. В дальнейшем учет этого актива на счете 04 ведется по правилам, установленным [ПБУ 14/2007](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4AE6DEA37980F758DADF13EB239632841D2A7CC1269E63166gCh6G) "Учет нематериальных активов".

Если организацией принято решение не регистрировать права на полученные результаты, то учет следует вести в том порядке, который предусмотрен для случая получения положительного результата, не подлежащего правовой охране (см. ниже).

Если при выполнении НИОКР получен **положительный результат, не подлежащий правовой охране**, который планируется использовать в производстве либо в управлении, то расходы на НИОКР списываются со счета 08 в дебет счета 04 "Нематериальные активы".

Результаты НИОКР отражаются на счете 04 обособленно. Для этих целей к счету 04 целесообразно открыть отдельный субсчет, например субсчет 4 "Положительные результаты НИОКР".

Учтенные на счете 04 расходы на НИОКР списываются в состав расходов по обычным видам деятельности с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором было начато фактическое применение полученных результатов в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации ([п. 10](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4A96FEF3F98002887A5A832B03E6C7756D5EEC01369E635g6h0G) ПБУ 17/02).

[Пунктом 11](consultantplus://offline/ref=350D3F4E3409AFCC30C4C24BAD60A1C4A96FEF3F98002887A5A832B03E6C7756D5EEC01369E635g6hFG) ПБУ 17/02 предусмотрены два способа списания расходов на НИОКР, учтенных на счете 04:

линейный;

пропорционально объему продукции.

В приказе об учетной политике можно сразу закрепить конкретный способ (линейный либо пропорционально объему продукции) и применять его ко всем положительным результатам НИОКР. А можно пойти по другому пути - записать, что способ списания расходов на НИОКР выбирается в отношении результатов конкретной НИОКР в момент принятия их к учету на счете 04.

Заметим, что при выборе линейного способа организации необходимо выбрать также и срок списания затрат. Он может быть любым в пределах 5 лет.

Примечание. В налоговом учете (налог на прибыль) положительные результаты НИОКР признаются в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, единовременно в момент завершения работ (отдельных этапов работ) ([ст. 262](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34E72F6h0hDG) НК РФ). В бухгалтерском учете возможность единовременного признания таких расходов не предусмотрена. Поэтому данные бухгалтерского учета в любом случае (независимо от выбранного способа списания расходов на НИОКР) будут расходиться с данными налогового учета.

1.5.6. Порядок учета материалов на счете 10

По общему правилу учет материалов на счете 10 ведется **по фактической себестоимости**.

Однако это не единственный возможный вариант.

Материалы можно учитывать на счете 10 и **по учетным ценам**, что должно быть обязательно прописано в учетной политике для целей бухгалтерского учета.

Учетные цены можно определять по-разному:

- исходя из цены, указанной в договоре;

- по планово-расчетным ценам;

- по ценам предыдущего месяца и т.п.

Учет материалов по учетным ценам ведется с применением счетов 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" и 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей".

При поступлении материалов в организацию они приходуются на счете 10 по учетным ценам проводкой Д-т счета 10 К-т счета 15.

При этом по дебету счета 15 отражаются все фактические затраты организации на приобретение материалов.

По окончании каждого месяца разница между учетной стоимостью материалов и фактическими затратами на их приобретение списывается со счета 15 на счет 16. Эта разница может быть как положительной, так и отрицательной.

После того как общая сумма отклонений на счете 16 определена, необходимо рассчитать сумму отклонений, которую можно списать со счета 16 в данном месяце (т.е. сумму отклонений, которая относится к использованным (выбывшим) в данном месяце материалам).

Порядок расчета суммы отклонений определен в [п. п. 87](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F085F59848295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10DA5hDh2G) и [88](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F085F59848295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10DA5hDh4G) Методических указаний по учету МПЗ.

Суммы отклонений списываются со счета 16 на те же счета, на которые были списаны материалы.

Примечание. В целях налогообложения прибыли возможность списания материалов на расходы по учетным ценам с последующей корректировкой величины расходов на сумму отклонений учетных цен от фактической себестоимости не предусмотрена. Поэтому бухгалтерский учет материалов по учетным ценам с использованием счетов 15 и 16 может привести к расхождению данных бухгалтерского и налогового учета (особенно в случае использования упрощенных вариантов списания сумм отклонений).

1.5.7. Оценка товаров (для организаций розничной торговли)

По общему правилу товары отражаются в бухгалтерском учете на счете 41 **по фактической себестоимости**.

Однако для **организаций розничной торговли** предусмотрен и второй возможный вариант. Им разрешено оценивать приобретенные товары **по продажной стоимости** с отдельным учетом наценок (скидок).

В этом случае торговые наценки учитываются по кредиту счета 42 "Торговая наценка" в корреспонденции с дебетом счета 41 "Товары".

Выбранный вариант оценки товаров должен быть отражен в приказе об учетной политике организации.

Если учетной политикой предусмотрен учет товаров по продажным ценам, то на счете 41 формируется розничная продажная цена товаров.

Размер торговой наценки устанавливается с таким расчетом, чтобы покрыть все издержки обращения, учитываемые на счете 44 "Расходы на продажу", а также сумму начисленного НДС и обеспечить получение прибыли.

По общему правилу размер торговой наценки по товарам ничем не ограничен и может быть любым. Исключение составляют отдельные виды товаров, по которым осуществляется государственное регулирование цен и устанавливаются предельные размеры розничных надбавок к фактической отпускной цене производителя.

Бухгалтерский учет товаров по продажным ценам дает возможность не вести учет каждой реализованной единицы товаров, а списывать с кредита счета 41 "Товары" в дебет счета 90 "Продажи" стоимость всех реализованных по продажной цене товаров одной суммой, которая всегда равна сумме выручки, полученной за эти товары.

Чтобы выявить финансовый результат от реализации товаров, одновременно со списанием продажной стоимости товаров со счета 90 списывается сумма торговой наценки, приходящейся на проданные товары (сумма реализованного торгового наложения).

После списания реализованной торговой наценки на счете 90 образуется (как и при учете товаров по покупным ценам) кредитовое сальдо, показывающее доход от реализации товаров.

Таким образом, **самое главное при учете товаров по продажным ценам - правильно рассчитать сумму реализованного торгового наложения**.

На сегодняшний день существуют несколько способов расчета этой суммы. Один из них предусмотрен Инструкцией по применению Плана счетов (пояснение к [счету 42](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F183FC9A4D295F4FF7E701659B217A78FFF34974F00CA5hDh5G)).

Следовательно, **если в соответствии с учетной политикой товары учитываются на счете 41 по продажным ценам, то в приказе об учетной политике необходимо также закрепить порядок расчета суммы реализованного торгового наложения**.

Примечание. В целях исчисления налога на прибыль учет товаров по продажным ценам не предусмотрен [<\*>](#Par782). Поэтому выбор этого варианта учета товаров на счете 41, скорее всего, приведет к расхождению данных бухгалтерского и налогового учета.

--------------------------------

<\*> Порядок учета покупных товаров в налоговом учете рассмотрен на [с. 178](#Par2391).

1.5.8. Признание расходов, связанных

с приобретением ценных бумаг

Первоначальная стоимость ценных бумаг, приобретенных за плату, в бухгалтерском учете представляет собой сумму фактических затрат на их приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и других возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах).

В фактические затраты по приобретению ценных бумаг включаются суммы, уплачиваемые продавцу по договору, суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, оплата посреднических услуг, иные затраты, непосредственно связанные с их приобретением.

В то же время ПБУ 19/02 разрешает формировать первоначальную стоимость ценных бумаг исходя только из цены их приобретения, относя все дополнительные затраты в состав прочих расходов (дебет счета 91) ([п. 11](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F39D4A295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10FA1hDh7G) ПБУ 19/02).

Это возможно, **когда величина прочих затрат**, связанных с приобретением (за информационные, консультационные, посреднические и т.п. услуги), **несущественна по сравнению со стоимостью приобретения ценных бумаг.**

Примечание. Использование этого способа формирования первоначальной стоимости ценных бумаг (без учета дополнительных затрат) нужно закрепить в учетной политике для целей бухгалтерского учета. При этом в учетной политике необходимо установить и порог существенности.

Например, организация может установить, что несущественной является величина дополнительных затрат в пределах 10% стоимости приобретенных ценных бумаг.

Но имейте в виду, что такой способ учета дополнительных затрат приведет к расхождению данных бухгалтерского и налогового учета, поскольку для целей налогообложения прибыли все затраты, связанные с приобретением ценных бумаг, признаются в составе расходов только в момент реализации (выбытия) ценных бумаг ([п. 2 ст. 280](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F30BAChDh0G) НК РФ).

Примечание. Чтобы сблизить данные бухгалтерского и налогового учета, стоимость ценных бумаг на счете 58 следует формировать с учетом всех затрат, связанных с их приобретением.

1.5.9. Способ определения степени завершенности работ

по договору на отчетную дату при применении [ПБУ 2/2008](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F39D46295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA4hDh0G)

Этот элемент учетной политики определяется организациями, выполняющими работы (оказывающими услуги) по договорам, подпадающим под действие [ПБУ 2/2008](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F39D46295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA4hDh0G).

[ПБУ 2/2008](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F39D46295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA4hDh0G) устанавливает особые правила признания доходов, расходов и финансовых результатов по следующим договорам:

- строительного подряда;

- оказания услуг в области архитектуры;

- оказания услуг в области инженерно-технического проектирования в строительстве;

- оказания иных услуг, неразрывно связанных со строящимся объектом [<\*>](#Par810);

- на выполнение работ по восстановлению зданий, сооружений, судов, по их ликвидации (разборке), включая связанное с ней восстановление окружающей среды.

--------------------------------

<\*> В частности, по разъяснению Минфина России, под действие [ПБУ 2/2008](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F39D46295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA4hDh0G) подпадает договор на оказание услуг по подготовке документации по планировке территории для строящегося объекта ([Письмо](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A816AFE8844CC530F18CF79D44745547AEEB03h6h2G) Минфина России от 03.06.2009 N 07-02-06/131).

Перечисленные выше договоры подпадают под действие [ПБУ 2/2008](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F39D46295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA4hDh0G) только в том случае, если они носят долгосрочный характер (длятся более одного отчетного года) либо сроки их начала и окончания приходятся на разные отчетные годы.

Если сроки начала и окончания работ приходятся на один календарный год, то учет доходов и расходов по такому договору ведется в общем порядке (нормы [ПБУ 2/2008](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F39D46295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA4hDh0G) не применяются).

Примечание. [ПБУ 2/2008](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F39D46295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA4hDh0G) предусматривает только один способ признания доходов по договорам, подпадающим под его действие, - способ "по мере готовности".

Этот способ предполагает признание выручки на каждую отчетную дату независимо:

- от формального графика подписания актов сдачи-приемки заказчиком;

- от того, должны они предъявляться к оплате заказчику до полного выполнения работ по договору (его этапу) или нет.

Примечание. Для признания выручки и расходов по договору способом "по мере готовности" организация должна выбрать и закрепить в учетной политике способ определения степени завершенности работ по договору на отчетную дату.

[ПБУ 2/2008](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F39D46295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA3hDh3G) предлагает **два возможных варианта**:

1) по доле выполненного на отчетную дату объема работ в общем объеме работ по договору (например, путем экспертной оценки объема выполненных работ или путем подсчета доли, которую составляет объем выполненных работ в натуральном выражении (в километрах дорожного полотна, кубометрах бетона и т.п.) в общем объеме работ по договору);

2) по доле понесенных на отчетную дату расходов в расчетной величине общих расходов по договору (например, путем подсчета доли понесенных расходов в натуральном и стоимостном измерителе в расчетной величине общих расходов по договору в том же измерителе).

Общая идея [ПБУ 2/2008](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F39D46295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA4hDh0G) заключается в следующем.

Ежемесячно бухгалтер определяет сумму выручки, приходящуюся на этот месяц, оформляет этот расчет бухгалтерской справкой и отражает сумму выручки проводкой:

Д-т счета 46 (субсчет "Не предъявленная к оплате выручка") К-т счета 90.

Одновременно в дебет счета 90 списывается сумма расходов, приходящихся на данный месяц.

По мере принятия заказчиком выполненных работ (отдельных этапов) и предъявления счетов заказчику суммы, учтенные на счете 46, переносятся на счет 62 проводкой:

Д-т счета 62 К-т счета 46 (субсчет "Не предъявленная к оплате выручка").

Заметим, что цена выполненных работ (или этапа работ), согласованная с заказчиком и отраженная в двустороннем акте, может отличаться от выручки, признанной в бухучете расчетным путем "по мере готовности". Поэтому сальдо на счете 46 (субсчет "Не предъявленная к оплате выручка") до полного завершения работ по договору может быть как активным, так и пассивным.

Таким образом, при применении [ПБУ 2/2008](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F39D46295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA4hDh0G) по окончании каждого отчетного периода мы видим разницу между объемом выполненных работ и объемом работ, сданных заказчику.

Если эта разница положительна (т.е. объем выручки, признанной "по мере готовности", превышает объем работ, сданных заказчику), то она отражается в бухгалтерском балансе (форма N 1) в составе активов ([строка 213](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F183FC9A4C295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10FA5hDh0G) "Затраты в незавершенном производстве" или [строка 270](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F183FC9A4C295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10FA4hDh2G) "Прочие оборотные активы"). Если разница отрицательна, то она отражается в бухгалтерском балансе в качестве обязательства ([строка 660](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F183FC9A4C295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10FA1hDh4G) "Прочие краткосрочные обязательства").

Нетрудно заметить, что способ признания выручки "по мере готовности", предусмотренный [ПБУ 2/2008](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F39D46295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA4hDh0G), похож на порядок признания выручки по договорам с длительным технологическим циклом, предусмотренный [ст. 271](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F30AA7hDh1G) НК РФ (см. [с. 196](#Par2615)).

Это дает бухгалтеру возможность попытаться максимально сблизить данные бухгалтерского и налогового учета. Но сблизить данные получится не всегда.

Обратим внимание на одно существенное различие между правилами [ПБУ 2/2008](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F39D46295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA4hDh0G) и [ст. 271](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F30AA7hDh1G) НК РФ.

Порядок признания выручки способом "по мере готовности", предусмотренный [ПБУ 2/2008](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F39D46295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA4hDh0G), применяется ко всем договорам, подпадающим под действие этого [ПБУ](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F39D46295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA4hDh0G), независимо от того, предусмотрена договором поэтапная сдача работ или нет. При этом порядок признания выручки, предусмотренный [ст. 271](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F30AA7hDh1G) НК РФ, применяется только к тем договорам, которые не предусматривают поэтапной сдачи работ. Если договором предусмотрены этапы, то выручка признается в налоговом учете в общем порядке по мере подписания актов сдачи-приемки работ (этапов).

Сгладить эти различия можно двумя способами.

Первый - предусмотреть в договоре ежемесячную или ежеквартальную сдачу работ (на конец каждого квартала) на основании актов по [формам N N КС-2](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC535F787F59E44745547AEEB0362947E6D7FB6FF4874F008hAhDG) и [КС-3](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC535F787F59E44745547AEEB0362947E6D7FB6FF4874F30BhAh1G) (если мы говорим о договоре строительного подряда). Эти формы можно (с некоторой натяжкой) назвать документами, подтверждающими степень готовности работ. Поэтому бухгалтер может ежемесячно (ежеквартально) признавать бухгалтерскую и налоговую выручку в суммах, отраженных в этих формах. Данные будут совпадать. И в этом случае можно обойтись без использования счета 46 (поскольку в соответствии с договором подписание заказчиком [форм N N КС-2](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC535F787F59E44745547AEEB0362947E6D7FB6FF4874F008hAhDG) и [КС-3](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC535F787F59E44745547AEEB0362947E6D7FB6FF4874F30BhAh1G) признается приемкой работ по этапу, выручка признается сразу по дебету счета 62, промежуточный счет 46 не нужен).

Второй вариант - не предусматривать в договоре поэтапную сдачу работ, а в бухгалтерском и налоговом учете (в учетной политике для целей бухгалтерского и налогового учета) установить одинаковые способы определения выручки отчетного периода, например пропорционально доле понесенных расходов.

1.6. Вопросы, для которых способы учета

нужно разрабатывать самостоятельно

Если в деятельности организации встречаются ситуации, для которых нет четко определенных способов учета, то соответствующие способы нужно разработать самостоятельно и закрепить их в приказе об учетной политике.

При этом бухгалтеру необходимо опираться на нормы действующих положений по бухгалтерскому учету (ПБУ), а также Международных стандартов финансовой отчетности.

Заметим, что в ряде случаев непосредственно нормативные документы по бухгалтерскому учету обязывают организацию самостоятельно разработать способ учета по тому или иному вопросу, закрепив его в приказе об учетной политике. Все эти случаи приведены в таблице 1.2.

Таблица 1.2

Способы оценки активов и обязательств,

для которых конкретные варианты учета

на нормативном уровне не закреплены

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| N п/п | Элемент учетной политики | Требования нормативного акта | Нормативный акт, служащий обоснованием |
| Учет расходов на ремонт основных средств | | | |
| 1 | Порядок учета расходов на дорогостоящий ремонт | В действующих ПБУ не определен. Разрабатывается организацией самостоятельно | Подробности см. на [с. 71](#Par952) |
| Учет доходов и расходов по договорам строительного подряда [<\*>](#Par949) | | | |
| 2 | Порядок распределения косвенных расходов между отдельными договорами | Порядок разрабатывается самостоятельно (например, путем расчетов с использованием сметных норм и расценок, отражающих современный уровень производственных, технологических и организационных нормативов в строительстве) и применяется систематически и последовательно | ПБУ 2/2008 [(п. 13)](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F39D46295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA1hDh6G).  Подробности см. на [с. 73](#Par972) |
| 3 | Порядок отражения в бухгалтерском учете сумм НДС, относящихся к стоимости выполняемых работ | Порядок отражения в бухгалтерском учете сумм НДС, относящихся к стоимости выполненных работ, в нормативных документах не определен. Организация должна разработать его самостоятельно | Подробности см. на [с. 75](#Par996) |
| Учет поисковых затрат | | | |
| 4 | Перечень видов поисковых затрат, признаваемых внеоборотными активами | Организация самостоятельно определяет и отражает в учетной политике перечень видов поисковых затрат, признаваемых внеоборотными активами. При этом организация может все поисковые затраты признавать расходами по обычным видам деятельности | ПБУ 24/2011 ([п. п. 4](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F386F5984E295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA7hDh1G) и [29](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F386F5984E295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EADhDh6G)), [Приложение](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F386F5984E295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EAChDh4G) к ПБУ 24/2011 |
| 5 | Деление внеоборотных поисковых активов на материальные и нематериальные | Организация самостоятельно устанавливает особенности классификации материальных и нематериальных поисковых активов | ПБУ 24/2011 ([п. п. 4](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F386F5984E295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA7hDh1G) и [29](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F386F5984E295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EADhDh6G)), [Приложение](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F386F5984E295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EAChDh4G) к ПБУ 24/2011 |
| 6 | Порядок начисления амортизации по внеоборотным поисковым активам | Порядок начисления амортизации по поисковым активам определяется организацией. При этом нужно принимать во внимание правила, установленные для основных средств и нематериальных активов | ПБУ 24/2011 ([п. п. 16](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F386F5984E295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA0hDh6G), [17](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F386F5984E295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA0hDh7G) и [29](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F386F5984E295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EADhDh6G)), [Приложение](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F386F5984E295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EAChDh4G) к ПБУ 24/2011 |
| 7 | Порядок группировки поисковых активов в целях проверки их на обесценение | Определяется организацией самостоятельно | ПБУ 24/2011 [(п. 29)](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F386F5984E295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EADhDh6G), [Приложение](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F386F5984E295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EAChDh4G) к ПБУ 24/2011 |
| 8 | Условия перевода поисковых активов в состав основных средств, нематериальных и иных активов организации | Определяются организацией самостоятельно | ПБУ 24/2011 ([п. п. 16](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F386F5984E295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA0hDh6G), [17](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F386F5984E295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA0hDh7G) и [29](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F386F5984E295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EADhDh6G)), [Приложение](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F386F5984E295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EAChDh4G) к ПБУ 24/2011 |
| Учет процентов по займам и кредитам | | | |
| 9 | Критерии отнесения имущества к инвестиционным активам | Инвестиционный актив - это объект имущества, подготовка которого к предполагаемому использованию требует длительного времени и существенных расходов на приобретение, сооружение и (или) изготовление. В учетной политике необходимо определить, какой период времени организация считает длительным для признания того или иного объекта инвестиционным активом | ПБУ 15/2008 [(п. 7)](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F39D48295F4FF7E701659B217A78FFF3h4hAG).  Подробности см. на [с. 77](#Par1014) |
| Учет доходов и расходов по обычным видам деятельности | | | |
| 10 | Распределение расходов по обычным видам деятельности по статьям затрат | Перечень статей затрат необходимо разработать самостоятельно и закрепить в приказе об учетной политике | ПБУ 10/99 [(п. 9)](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F39D4B295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA0hDh8G) |
| 11 | Порядок признания выручки по мере готовности (если в организации принят такой порядок признания выручки по работам, услугам, продукции с длительным циклом изготовления) | Организации необходимо самостоятельно разработать способы определения готовности работ, услуг, продукции и закрепить их в приказе об учетной политике | ПБУ 9/99 ([п. п. 13](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F39D49295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EADhDh3G) и [17](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F39D49295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EAChDh6G)) |
| Оценочные обязательства | | | |
| 12 | Резерв на оплату отпусков, резерв на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание (в случае если организация принимает на себя гарантийные обязательства в отношении реализуемых товаров (работ)), иные резервы (оценочные обязательства) | Определяется порядок формирования резерва (порядок определения размера оценочного обязательства) | [ПБУ 8/2010](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F09848295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA4hDh4G).  Подробности см. на [с. 79](#Par1035) |
| Порядок формирования информации по сегментам (если организация применяет [ПБУ 12/2010](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F183FC9C4C295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA4hDh0G) [<\*\*>](#Par950)) | | | |
| 13 | Отчетные сегменты | Организация должна самостоятельно определить перечень отчетных сегментов | ПБУ 12/2010 [(п. 12)](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F183FC9C4C295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA1hDh7G) |
| 14 | Порядок распределения доходов, расходов, активов и обязательств между отчетными сегментами | Организация должна самостоятельно выбрать основу распределения между отчетными сегментами доходов, расходов, активов и обязательств, относящихся к двум и более отчетным сегментам, и последовательно применять избранную основу распределения | ПБУ 12/2010 [(п. 19)](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F183FC9C4C295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA0hDh8G) |
| Порядок исправления ошибок | | | |
| 15 | Признание ошибки существенной | Существенность ошибки организация определяет самостоятельно исходя как из величины, так и характера соответствующей статьи (статей) бухгалтерской отчетности | ПБУ 22/2010 [(п. 3)](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F39C4F295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA7hDh1G).  Подробности см. на [с. 83](#Par1074) |
| Формирование отчета о движении денежных средств | | | |
| 16 | Признание финансовых вложений денежными эквивалентами | Организация самостоятельно определяет подходы для отделения денежных эквивалентов от других финансовых вложений | ПБУ 23/2011 [(п. 23)](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F086F19C48295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EADhDh6G).  Подробности см. на [с. 86](#Par1114) |
| 17 | Классификация денежных потоков | Организация самостоятельно определяет классификацию денежных потоков, не указанных в [п. п. 9](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F086F19C48295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA7hDh8G) - [11](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F086F19C48295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA0hDh3G) ПБУ 23/2011 | ПБУ 23/2011 [(п. 23)](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F086F19C48295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EADhDh6G) |
| 18 | Сворачивание денежных потоков | Организация самостоятельно определяет денежные потоки, подлежащие свернутому представлению | ПБУ 23/2011 [(п. 23)](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F086F19C48295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EADhDh6G).  Подробности см. на [с. 87](#Par1123) |

--------------------------------

<\*> Имеются в виду те виды договоров, которые подпадают под действие [ПБУ 2/2008](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F39D46295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA4hDh0G) "Учет договоров строительного подряда". Эти виды договоров перечислены в [п. п. 1](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F39D46295F4FF7E701659B217A78FFF3h4hAG) и [2](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F39D46295F4FF7E701659B217A78FFF3h4h9G) ПБУ 2/2008.

<\*\*> [ПБУ 12/2010](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F183FC9C4C295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA4hDh0G) в обязательном порядке применяется организациями-эмитентами публично размещаемых ценных бумаг. Иные организации применяют это ПБУ по желанию.

1.6.1. Учет расходов на ремонт основных средств

По общему правилу расходы на ремонт основных средств признаются расходами на обычные виды деятельности того периода, в котором они были произведены.

Однако это не касается регулярных крупных затрат, возникающих через определенные длительные временные интервалы (более 12 месяцев) на протяжении срока эксплуатации объекта основных средств, на проведение его ремонта и на иные аналогичные мероприятия (например, проверку технического состояния).

Такие затраты, по разъяснению Минфина России ([Приложение](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F584F29948295F4FF7E70165h9hBG) к Письму Минфина России от 09.01.2013 N 07-02-18/01), отражаются в бухгалтерском балансе в [разд. I](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F585F5994D295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA6hDh8G) "Внеоборотные активы" как показатель, детализирующий данные, отраженные по группе статей "Основные средства". При этом они погашаются (признаются в составе расходов) в течение срока указанного выше временного интервала.

Учет понесенных затрат можно вести на счете 97 "Расходы будущих периодов" (как вариант, их можно учесть и на счете 01 по аналогии с МСФО). Конкретный порядок следует определить в учетной политике.

Пример 1.6. Например, на балансе организации есть производственное оборудование, которое требует проведения обязательной технической проверки раз в 2 года. В сентябре 2014 г. была проведена такая проверка, расходы на которую составили 2 400 000 руб. Эта сумма признается в составе расходов не единовременно, а равномерно в течение двух лет (временной интервал между обязательными техническими проверками).

Учетной политикой организации предусмотрено отражение таких расходов на счете 97. Соответственно, в момент завершения работ (сентябрь 2014 г.) в бухгалтерском учете делается проводка:

|  |  |
| --- | --- |
| Д-т счета 97 К-т счета 60 | - 2 400 000 руб. - отражена стоимость работ по проведению технической проверки оборудования. |

В 2014 г. в составе расходов признается часть понесенных затрат в сумме 400 000 руб.:

|  |  |
| --- | --- |
| Д-т счета 20 К-т счета 97 | - 400 000 руб. |

Остаток в сумме 2 000 000 руб. будет признан в составе расходов в 2015 и 2016 гг. При составлении годовой бухгалтерской отчетности за 2014 г. указанную сумму (остаток по счету 97) следует отразить в балансе по [статье](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F585F5994D295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA1hDh1G) "Основные средства" (в этом случае к этой [статье](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F585F5994D295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA1hDh1G) необходимо ввести дополнительные расшифровочные строки для отражения указанных затрат).

1.6.2. Порядок распределения косвенных расходов

между отдельными договорами при применении [ПБУ 2/2008](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F39D46295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA4hDh0G)

В соответствии с [п. 3](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F39D46295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA4hDh5G) ПБУ 2/2008 [<\*>](#Par977) в общем случае подрядчик должен вести учет расходов отдельно по каждому исполняемому договору.

--------------------------------

<\*> О том, кто и в каких случаях должен применять [ПБУ 2/2008](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F39D46295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA4hDh0G), см. [с. 63](#Par799).

Расходы по договору подразделяются на три группы:

1) прямые;

2) косвенные;

3) прочие.

**Прямые расходы** - это расходы, непосредственно связанные с исполнением договора подряда. К ним относятся следующие виды расходов:

- фактически понесенные расходы по выполнению договора (стоимость использованных строительных материалов; зарплата работников, занятых при исполнении данного договора; амортизация строительной техники, используемой при выполнении работ по данному договору; стоимость субподрядных работ, относящихся к данному договору и т.п.);

- предвиденные расходы.

К предвиденным расходам относятся ожидаемые неизбежные расходы, возмещаемые заказчиком по условиям договора. Это могут быть расходы по устранению недоделок в проектах и строительно-монтажных работах, разборке оборудования из-за дефектов антикоррозийной защиты и т.п.

В [п. 12](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F39D46295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA1hDh1G) ПБУ 2/2008 предусмотрено два способа отражения предвиденных расходов в бухгалтерском учете подрядчика. Они принимаются к учету либо по мере их возникновения в процессе выполнения работ, либо путем образования резерва на покрытие предвиденных расходов. Резервы на покрытие предвиденных расходов могут быть образованы при условии, что такие затраты могут быть достоверно определены.

**Косвенные расходы** появляются у подрядной организации в том случае, если она одновременно выполняет работы по разным договорам. Подрядчик должен делить общие расходы между всеми исполняемыми договорами.

Способы распределения между договорами косвенных расходов определяются организацией самостоятельно (например, путем расчетов с использованием сметных норм и расценок, отражающих современный уровень производственных, технологических и организационных нормативов в строительстве) и применяются систематически и последовательно.

Примечание. Организация должна самостоятельно разработать способ распределения косвенных расходов между договорами и зафиксировать его в учетной политике для целей бухгалтерского учета. Например, косвенные расходы можно распределять между договорами пропорционально сумме прямых расходов.

Косвенными (распределяемыми между договорами) расходами являются, например, зарплата работников, занятых исполнением работ одновременно по нескольким договорам, начисления на сумму этой заработной платы, амортизация основных средств, которые используются для выполнения работ сразу по нескольким договорам, расходы на содержание автотранспорта, обслуживающего разные объекты, и др.

**Прочие расходы** - это те затраты, которые не относятся к строительной деятельности подрядчика, но возмещаются заказчиком по условиям договора. Это могут быть отдельные виды расходов на общее управление организацией, осуществление НИОКР и другие расходы, возмещение которых специально оговорено в договоре ([п. 14](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F39D46295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA1hDh7G) ПБУ 2/2008).

1.6.3. Порядок отражения в бухгалтерском учете сумм НДС,

относящихся к стоимости выполняемых работ

Организациям, применяющим [ПБУ 2/2008](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F39D46295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA4hDh0G), необходимо определить для себя порядок отражения в бухгалтерском учете сумм НДС, относящихся к стоимости выполняемых работ.

На сегодняшний день специалистами предлагается два возможных варианта.

**Первый вариант** основан на том, что в соответствии с нормами [гл. 21](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA5hDh8G) НК РФ НДС на стоимость выполненных работ (оказанных услуг) начисляется только по мере сдачи работ (услуг) заказчику (т.е. на дату подписания акта заказчиком). Следовательно, при признании выручки расчетным путем (проводка Д-т счета 46 К-т счета 90) никаких оснований начислять НДС на эту "расчетную" выручку у организации нет. НДС начисляется только тогда, когда заказчик подписывает акт и в учете делается проводка Д-т счета 62 К-т счета 46.

В этом случае получаем следующую довольно непривычную схему проводок:

Д-т счета 46 К-т счета 90 - признана выручка отчетного периода способом "по мере готовности" без НДС (бухгалтерская справка);

Д-т счета 62 К-т счета 46 - отражена стоимость работ, принятых заказчиком, без НДС (акт сдачи-приемки, подписанный заказчиком);

Д-т счета 90 К-т счета 68 - начислен НДС на стоимость работ, сданных заказчику;

Д-т счета 62 К-т счета 90 - сумма НДС, начисленная на стоимость сданных заказчику работ, предъявлена заказчику.

**Второй вариант** предполагает отражение НДС в учете по мере признания выручки на счете 90 с использованием промежуточного счета 76 (субсчет "НДС, не предъявленный заказчику").

Тогда схема проводок будет выглядеть следующим образом:

Д-т счета 46 К-т счета 90 - признана выручка отчетного периода способом "по мере готовности" с учетом НДС (бухгалтерская справка);

Д-т счета 90 К-т счета 76 - отражена сумма НДС, относящаяся к признанной выручке, не предъявленная заказчику;

Д-т счета 62 К-т счета 46 - отражена стоимость работ, принятых заказчиком, с учетом НДС (акт сдачи-приемки, подписанный заказчиком);

Д-т счета 76 К-т счета 68 - НДС со стоимости работ, сданных заказчику, начислен к уплате в бюджет.

1.6.4. Критерии отнесения имущества

к инвестиционным активам

По общему правилу, установленному [п. 7](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F39D48295F4FF7E701659B217A78FFF3h4hAG) ПБУ 15/2008, проценты по займам (кредитам) отражаются в бухгалтерском учете в составе прочих расходов.

Исключение из этого правила есть только одно. Оно касается порядка учета процентов по займам (кредитам), израсходованным на приобретение, сооружение и (или) изготовление **инвестиционного актива**. Проценты по таким займам (кредитам) подлежат включению в стоимость инвестиционного актива.

Определение понятия "инвестиционный актив" дается в [п. 7](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F39D48295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA7hDh7G) ПБУ 15/2008.

Под инвестиционным активом понимается объект имущества, подготовка которого к предполагаемому использованию требует длительного времени и существенных расходов на приобретение, сооружение и (или) изготовление.

К инвестиционным активам относятся объекты незавершенного производства и незавершенного строительства, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету заемщиком и (или) заказчиком (инвестором, покупателем) в качестве основных средств (включая земельные участки), нематериальных активов или иных внеоборотных активов.

Из приведенного определения очевидно, что в первую очередь под инвестиционными активами следует понимать объекты капитального строительства. Если организация строит объект основных средств, то проценты по привлеченным заемным средствам, используемым на финансирование строительства, должны включаться в первоначальную стоимость строящегося объекта.

Приобретение объектов основных средств, не требующих монтажа, например легкового автомобиля для служебных целей или мебели, не считается приобретением инвестиционных активов.

Что касается объектов, требующих монтажа, то и их можно назвать инвестиционными активами далеко не всегда. Если организация приобретает станок, монтаж которого занимает неделю, то этот станок тоже не будет являться инвестиционным активом. А вот если речь идет о производственной линии, требующей монтажа и наладки в течение нескольких месяцев, то в этом случае уже можно говорить о приобретении инвестиционного актива.

Примечание. Поскольку в [ПБУ 15/2008](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F39D48295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA4hDh0G) не уточняется, какой период времени, затраченного на подготовку объекта к эксплуатации, следует считать длительным, этот момент обязательно нужно оговорить в учетной политике для целей ведения бухгалтерского учета.

Например, организация может установить, что инвестиционным активом признается объект, подготовка которого к предполагаемому использованию требует более шести месяцев.

Итак, если речь идет об инвестиционном активе, то проценты по заемным средствам, использованным на его приобретение (сооружение, изготовление), следует относить на увеличение его первоначальной стоимости (дебет счета 08).

При этом включение процентов в первоначальную стоимость инвестиционного актива прекращается на более раннюю из двух дат ([п. п. 12](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F39D48295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA6hDh9G), [13](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F39D48295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA1hDh0G) ПБУ 15/2008):

1) с первого числа месяца, следующего за месяцем прекращения приобретения (сооружения, изготовления) инвестиционного актива;

2) с первого числа месяца, следующего за месяцем фактического начала эксплуатации (если фактическая эксплуатация инвестиционного актива началась до момента завершения работ по его приобретению (сооружению, изготовлению)).

После этой даты проценты по полученным заемным средствам включаются в состав прочих расходов.

1.6.5. Резерв на оплату отпусков, резерв на гарантийный

ремонт, иные резервы (оценочные обязательства)

Оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении следующих условий ([п. 5](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F09848295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA7hDh7G) ПБУ 8/2010):

- у организации существует обязанность, явившаяся следствием прошлых событий ее хозяйственной деятельности, исполнения которой организация не может избежать;

- вероятно уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства;

- величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена.

В частности, оценочные обязательства признаются в связи со следующими ситуациями:

- предстоящей реструктуризацией деятельности организации, если имеется детальный утвержденный в надлежащем порядке план предстоящей реструктуризации и организация своими действиями и (или) заявлениями создала у лиц, права которых затрагиваются предстоящей реструктуризацией деятельности организации, обоснованные ожидания, что план реструктуризации будет реализован в ближайшем будущем ([п. 11](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F09848295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA6hDh8G) ПБУ 8/2010);

- выявлением убыточности заключенного организацией договора, если условиями этого договора предусмотрены штрафные санкции за его расторжение;

- допущенными организацией нарушениями законодательства, влекущими наложение штрафов, в случае если выполняются все условия признания оценочных обязательств в отношении таких штрафов;

- участием организации в судебном разбирательстве, если у организации есть основания считать, что судебное решение будет принято не в ее пользу, и она может обоснованно оценить сумму возмещения, которую ей придется заплатить истцу;

- предстоящими выплатами отпускных работникам;

- предстоящими выплатами работникам по итогам года либо за выслугу лет (если такие выплаты предусмотрены коллективным или трудовыми договорами);

- наличием обязательств организации по гарантийному обслуживанию продаваемой продукции.

\* \* \*

В соответствии с [пп. "а" п. 2](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F09848295F4FF7E701659B217A78FFF3h4hAG) ПБУ 8/2010 оценочными обязательствами признаются в том числе обязательства, возникающие из трудовых договоров, к которым, безусловно, относится и обязательство по предоставлению оплачиваемого отпуска.

Таким образом, все организации, обязанные [<\*>](#Par1056) применять [ПБУ 8/2010](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F09848295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA4hDh4G), должны начислять **резерв на оплату отпусков**.

--------------------------------

<\*> [ПБУ 8/2010](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F09848295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA4hDh4G) применяется всеми организациями, кроме кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений. Малые предприятия (за исключением эмитентов публично размещаемых ценных бумаг), а также социально ориентированные некоммерческие организации могут отказаться от применения [ПБУ 8/2010](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F09848295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA4hDh4G), прописав это в своей учетной политике для целей бухгалтерского учета. В этом случае никакие оценочные обязательства, в том числе и резерв на отпуска, не создаются и соответствующая строка [баланса](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F585F5994D295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA7hDh6G) прочеркивается.

Конкретный порядок определения размера отчислений в резерв на отпуска в [ПБУ 8/2010](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F09848295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA4hDh4G) не определен.

При этом в [Письме](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F381F19D4F295F4FF7E70165h9hBG) Минфина России от 27.01.2012 N 07-02-18/01 указано, что оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете в величине, отражающей наиболее достоверную денежную оценку расходов, необходимых для расчетов по этому обязательству. Наиболее достоверная оценка расходов представляет собой величину, необходимую непосредственно для исполнения (погашения) обязательства по состоянию на отчетную дату или для перевода обязательства на другое лицо по состоянию на отчетную дату.

Поэтому при определении величины оценочного обязательства, связанного с реализацией работниками права на ежегодные оплачиваемые отпуска в соответствии с Трудовым [кодексом](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F684F09D47295F4FF7E70165h9hBG) РФ, необходимо учитывать такие обстоятельства, как утвержденный график отпусков, различия в условиях оплаты труда и дней отпуска отдельных категорий работников, необходимость уплаты страховых взносов в связи с предоставлением работникам оплачиваемых отпусков и пр.

Примечание. Конкретный алгоритм формирования резерва следует закрепить в учетной политике для целей бухгалтерского учета.

Резерв начисляется ежемесячно по кредиту счета 96 в корреспонденции со счетами учета расходов.

Использование резерва (начисление отпускных при предоставлении отпуска сотруднику, компенсаций за неиспользованный отпуск) отражается записью по дебету счета 96 в корреспонденции со счетами 69 и 70.

Как поступить, если в какой-то момент сумма, исчисленная в отчетном периоде для оплаты отпусков и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска, превышает сумму начисленного к этому моменту резерва?

Согласно разъяснениям Минфина сумма указанного превышения относится на расходы по обычным видам деятельности или на прочие расходы либо включается в стоимость актива.

Т.е. на сумму превышения делается обычная проводка: Д-т счета 20 (26, 44, 08, 91 и др.) К-т счета 70 (69) (Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2013 г. ([Приложение](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F48CF69E4E295F4FF7E70165h9hBG) к Письму Минфина России от 29.01.2014 N 07-04-18/01)).

Обратите внимание! Многие бухгалтеры стремятся всеми правдами и неправдами сближать данные бухгалтерского и налогового учета. Имейте в виду: в части резерва на отпуска сделать это не получится. Дело в том, что правила создания резерва на отпуска в целях налогообложения прибыли кардинально отличаются от требований [ПБУ 8/2010](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F09848295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA4hDh4G).

Механизм создания резерва, установленный [ст. 324.1](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F20CA4hDh0G) НК РФ (подробно он рассмотрен на [с. 182](#Par2435)), для целей бухгалтерского учета не применим, поскольку основной идеей создания резерва в налоговом учете является равномерное распределение расходов на отпуска в течение года. Налоговый резерв создается исключительно под отпуска отчетного года и может иметь переходящий на следующий год остаток только в том случае, если кто-то из работников не использовал свое право на отпуск в отчетном году. Целью же бухгалтерского учета является признание возникающих у организации обязательств по оплате отпусков вообще (а не отпусков отчетного года).

Поэтому **в учетной политике для целей бухгалтерского учета нельзя закрепить алгоритм создания резерва на отпуска, предусмотренный** [**ст. 324.1**](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F20CA4hDh0G) **НК РФ для целей налогообложения прибыли**.

1.6.6. Признание ошибки существенной

Порядок исправления ошибок в бухгалтерском учете регулируется нормами [ПБУ 22/2010](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F39C4F295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA4hDh0G) "Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности".

Примечание. Если в текущем году обнаружена ошибка, относящаяся к предыдущему году, то сначала ее нужно квалифицировать как существенную либо как несущественную.

Если ошибка будет квалифицирована как **несущественная**, то она исправляется в текущем периоде.

В том месяце, когда ошибка была обнаружена, делаются записи по соответствующим счетам бухгалтерского учета. При этом прибыль (убыток), возникшие в результате исправления указанной ошибки, отражаются в составе прочих доходов (расходов) текущего периода (счет 91).

Пример 1.7. В мае 2014 г. был обнаружен неучтенный ноутбук. Согласно найденным документам он был получен от поставщика в ноябре 2013 г. и в этом же месяце введен в эксплуатацию. Стоимость ноутбука - 60 000 руб.

По состоянию на 1 апреля 2014 г. в учете на счете 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" числится дебиторская задолженность поставщика в сумме 60 000 руб.

Выявленная ошибка признана несущественной. Поэтому в мае 2014 г. в бухгалтерском учете делаются следующие проводки:

|  |  |
| --- | --- |
| Д-т счета 01 К-т счета 60 | - 60 000 руб. - принят к учету ноутбук, полученный от поставщика в ноябре 2013 г.; |
| Д-т счета 91 К-т счета 02 | - 1500 руб. - в составе прочих расходов признана сумма амортизации за 2013 г.; |
| Д-т счета 20 К-т счета 02 | - 6000 руб. - в составе расходов по обычным видам деятельности признана сумма амортизации за январь - апрель 2014 г. |

**Существенная ошибка** - ошибка, которая в отдельности или в совокупности с другими ошибками за один и тот же период может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые ими на основе бухгалтерской отчетности, составленной за этот отчетный период. **Существенность ошибки организация определяет самостоятельно исходя как из величины, так и характера соответствующей статьи (статей) бухгалтерской отчетности.**

Процесс исправления существенных ошибок прошлых лет более сложный и трудоемкий.

Если речь идет об ошибке предыдущего года, которая выявлена уже после того, как бухгалтерская отчетность за этот год подписана и представлена акционерам (участникам, иным пользователям), но еще до ее утверждения в установленном законодательством порядке, то такая ошибка исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в декабре предыдущего года.

После исправления ошибки ранее представленная отчетность заменяется на исправленную (пересмотренную). При этом в пересмотренной отчетности отражается информация о том, что она заменяет собой первоначальную, а также об основаниях составления пересмотренной отчетности.

Если существенная ошибка предыдущего года выявлена уже после утверждения бухгалтерской отчетности за этот год, то ошибка исправляется в текущем периоде записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета. При этом корреспондирующим счетом в записях является счет 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

Кроме того, бухгалтеру придется пересчитать сравнительные показатели бухгалтерской отчетности за соответствующие отчетные периоды, отраженные в бухгалтерской отчетности за текущий отчетный год.

Пересчет сравнительных показателей отчетности осуществляется путем исправления показателей бухгалтерской отчетности, как если бы ошибка предшествующего отчетного периода никогда не была допущена (ретроспективный пересчет).

Если существенная ошибка была допущена до начала самого раннего из представленных в отчетности за текущий отчетный год предшествующих отчетных периодов, корректировке подлежат вступительные сальдо по соответствующим статьям активов, обязательств и капитала на начало самого раннего из представленных отчетных периодов.

При этом в бухгалтерской отчетности того года, к которому относится выявленная ошибка, никаких исправлений делать не нужно.

Пример 1.8. В декабре 2014 г. было обнаружено, что в 2013 г. ошибочно была списана в состав прочих расходов дебиторская задолженность в сумме 1 500 000 руб.

Выявленная ошибка признана существенной.

В декабре 2014 г. в бухгалтерском учете делаются проводки:

|  |  |
| --- | --- |
| Д-т счета 62 К-т счета 84 | - 1 500 000 руб. - восстановлена неправомерно списанная в состав расходов сумма дебиторской задолженности. |

Никакие исправления в бухгалтерскую отчетность за 2013 г. вносить не нужно. Однако нужно пересчитать сравнительные показатели за отчетные периоды 2013 г., отражаемые в отчетности за 2014 г.

Например в отчете о финансовых результатах за 2014 г. данные о величине прочих расходов за 2013 г. придется пересчитать так, как будто ошибки не было. Пересчет этого показателя, естественно, "потянет" за собой пересчет других показателей за 2013 г., отражаемых в отчетности за 2014 г.

1.6.7. Признание финансовых вложений

денежными эквивалентами

В соответствии с [ПБУ 23/2011](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F086F19C48295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA4hDh8G) при заполнении [отчета](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F585F5994D295F4FF7E701659B217A78FFF3h4h1G) о движении денежных средств в нем необходимо отражать движение не только денежных средств (счета учета денежных средств), но и денежных эквивалентов (счет 58).

При заполнении бухгалтерского баланса нужно руководствоваться тем же подходом, т.е. в разделе "Оборотные активы" стоимость денежных эквивалентов следует показывать по статье ["Денежные средства"](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F187F6944B295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA0hDh2G), а не ["Финансовые вложения"](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F187F6944B295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA0hDh1G).

**Денежные эквиваленты** - это высоколиквидные финансовые вложения, которые могут быть легко обращены в заранее известную сумму денежных средств и которые подвержены незначительному риску изменения стоимости. В качестве примера финансовых вложений, которые могут быть отнесены к денежным эквивалентам, в [ПБУ 23/2011](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F086F19C48295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA4hDh7G) приведены открытые в кредитных организациях депозиты до востребования.

Примечание. Организации необходимо самой определить, какие финансовые вложения она будет признавать денежными эквивалентами, закрепив этот момент в своей учетной политике для целей налогообложения ([п. 23](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F086F19C48295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EADhDh6G) ПБУ 23/2011).

1.6.8. Сворачивание денежных потоков

В соответствии с [п. 16](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F086F19C48295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA3hDh8G) ПБУ 23/2011 денежные потоки отражаются в отчете о движении денежных средств свернуто в случаях, когда они характеризуют не столько деятельность организации, сколько деятельность ее контрагентов и (или) когда поступления от одних лиц обусловливают соответствующие выплаты другим лицам.

Примерами таких денежных потоков являются:

- денежные потоки комиссионера или агента в связи с осуществлением ими комиссионных или агентских услуг (за исключением платы за сами услуги);

- косвенные налоги в составе поступлений от покупателей и заказчиков, платежей поставщикам и подрядчикам и платежей в бюджетную систему Российской Федерации или возмещение из нее;

- поступления от контрагента в счет возмещения коммунальных платежей и осуществление этих платежей в арендных и иных аналогичных отношениях;

- оплата транспортировки грузов с получением эквивалентной компенсации от контрагента.

Пример 1.9. Организация получает доходы от сдачи в аренду нежилых помещений в принадлежащем ей здании. По условиям договоров аренды, заключаемых с арендаторами, арендная плата состоит из двух частей - постоянной и переменной. Переменная часть арендной платы приравнена к стоимости коммунальных услуг, потребляемых арендаторами.

В течение 2014 г. организация получила от арендаторов платежи за аренду в сумме 10 млн руб. (без учета НДС), в том числе переменная составляющая арендной платы - 3 млн руб.

При этом в течение 2014 г. организация перечислила организациям, предоставляющим коммунальные услуги, сумму в размере 5 млн руб. (без учета НДС), в том числе в части, приходящейся на помещения, сданные в аренду, - 3,5 млн руб.

В данной ситуации необходимо свернуть потоки в части оплаты коммунальных услуг по помещениям, сданным в аренду:

3 млн руб. (переменная арендная плата) - 3,5 млн руб. (оплата коммунальных услуг по переданным в аренду помещениям) = -0,5 млн руб.

При заполнении отчета о движении денежных средств в разделе "Денежные потоки от текущих операций" будут отражены следующие данные:

- по [строке](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F585F5994D295F4FF7E701659B217A78FFF34Ah7h7G) "поступления арендных платежей..." [(4112)](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F585F5994D295F4FF7E701659B217A78FFF34974hFh5G) - 7 млн руб.;

- по [строке](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F585F5994D295F4FF7E701659B217A78FFF34Ah7hCG) "платежи поставщикам..." [(4121)](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F585F5994D295F4FF7E701659B217A78FFF34974hFh9G) - 1,5 млн руб.;

- по [строке](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F585F5994D295F4FF7E701659B217A78FFF34Dh7h4G) "прочие платежи" [(4229)](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F585F5994D295F4FF7E701659B217A78FFF34976hFh4G) - 0,5 млн руб.

В соответствии с [п. 17](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F086F19C48295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA2hDh3G) ПБУ 23/2011 денежные потоки отражаются свернуто также в случаях, когда они отличаются быстрым оборотом, большими суммами и короткими сроками возврата.

Примерами таких денежных потоков являются:

- взаимно обусловленные платежи и поступления по расчетам с использованием банковских карт;

- покупка и перепродажа финансовых вложений (как правило, в течение трех месяцев);

- осуществление краткосрочных (как правило, до трех месяцев) финансовых вложений за счет заемных средств.

Примечание. Конкретные виды денежных потоков, подлежащих сворачиванию, закрепляются в учетной политике организации.

1.7. Учетная политика малого предприятия.

Упрощенные методы учета

Критерии отнесения организации к субъектам малого предпринимательства определены в [ст. 4](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F483F49547295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA4hDh9G) Федерального закона от 24.07.2007 N 209-ФЗ "О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации".

К субъектам малого предпринимательства относятся потребительские кооперативы и коммерческие организации (за исключением государственных и муниципальных унитарных предприятий), соответствующие следующим условиям:

1) суммарная доля участия Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, муниципальных образований, иностранных юридических лиц, общественных и религиозных организаций (объединений), благотворительных и иных фондов в уставном (складочном) капитале (паевом фонде) указанных юридических лиц не должна превышать 25% (за исключением активов акционерных инвестиционных фондов и закрытых паевых инвестиционных фондов), доля участия, принадлежащая одному или нескольким юридическим лицам, не являющимся субъектами малого и среднего предпринимательства, не должна превышать 25% [<\*>](#Par1159);

2) средняя численность работников за предшествующий календарный год не должна превышать 100 человек включительно [<\*\*>](#Par1160);

3) выручка от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС или балансовая стоимость активов (остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов) за предшествующий календарный год не должна превышать предельных значений, установленных Правительством Российской Федерации.

--------------------------------

<\*> Данное ограничение не распространяется на хозяйственные общества, деятельность которых заключается в практическом применении (внедрении) результатов интеллектуальной деятельности (программ для электронных вычислительных машин, баз данных, изобретений, полезных моделей, промышленных образцов, селекционных достижений, топологий интегральных микросхем, секретов производства (ноу-хау)), исключительные права на которые принадлежат учредителям (участникам) таких хозяйственных обществ - бюджетным, автономным научным учреждениям или являющимися бюджетными (автономными) учреждениями образовательным организациям высшего образования. Кроме того, указанное ограничение не распространяется на юридические лица, учредителями (участниками) которых являются юридические лица, включенные в утвержденный Правительством Российской Федерации перечень юридических лиц, предоставляющих государственную поддержку инновационной деятельности в формах, установленных Федеральным [законом](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F58DF79C47295F4FF7E70165h9hBG) от 23.08.1996 N 127-ФЗ "О науке и государственной научно-технической политике".

<\*\*> Средняя численность работников за календарный год определяется с учетом всех работников организации, в том числе работников, выполняющих работы по гражданско-правовым договорам или по совместительству с учетом реально отработанного времени, работников представительств, филиалов и других обособленных подразделений организации ([п. 6 ст. 4](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F483F49547295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA6hDh0G) Закона N 209-ФЗ).

В настоящее время [Постановлением](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F585FC9A4C295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA5hDh7G) Правительства РФ от 09.02.2013 N 101 установлен предельный размер выручки для малых предприятий в размере 400 млн руб. без учета НДС.

При этом выручка от реализации товаров (работ, услуг) за календарный год должна определяться в порядке, установленном НК РФ ([п. 7 ст. 4](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F483F49547295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA6hDh1G) Закона N 209-ФЗ).

Обратите внимание! В соответствии с [п. 4 ст. 4](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F483F49547295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA7hDh8G) Закона N 209-ФЗ организация теряет статус малого предприятия в том случае, если размер выручки и (или) численность работников превышают установленные предельные значения (400 млн руб., 100 человек) **в течение двух календарных лет, следующих один за другим**.

Вновь созданные организации в течение того года, в котором они зарегистрированы, могут быть отнесены к субъектам малого предпринимательства, если их показатели средней численности работников, выручки от реализации товаров (работ, услуг) или балансовой стоимости активов (остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов) за период, прошедший со дня их государственной регистрации, не превышают установленных предельных значений ([п. 5 ст. 4](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F483F49547295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA7hDh9G) Закона N 209-ФЗ).

Примечание. Малым предприятиям предоставлено право вести бухгалтерский учет в упрощенном порядке, сократив количество применяемых синтетических счетов, отказавшись от применения ряда ПБУ, а также выбрав и закрепив в учетной политике упрощенные варианты учета отдельных видов хозяйственных операций.

**Во-первых**, при разработке рабочего плана счетов малое предприятие может **существенно сократить количество используемых синтетических счетов**.

Ниже, в [таблице 1.3](#Par1179), приведен вариант формирования рабочего плана счетов малого предприятия в соответствии с рекомендациями, содержащимися в [Информации](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F082F39A4F295F4FF7E70165h9hBG) Минфина России N ПЗ-3/2010 "Об упрощенной системе бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности для субъектов малого предпринимательства" [<\*>](#Par1174).

--------------------------------

<\*> Заметим: Минфин России считает ([Информация](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F28CF09A4F295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EADhDh3G) Минфина России N ПЗ-10/2012), что организации, применяющие УСН, могут вести бухгалтерский учет с применением только одного регистра бухгалтерского учета - [книги](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC535F08CF29444745547AEEB0362947E6D7FB6FF4874F20EhAhCG) (журнала) учета фактов хозяйственной жизни (т.е. вообще без использования метода двойной записи). В соответствии со [ст. 10](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F684F09A4C295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EAChDh4G) Закона "О бухгалтерском учете" форма такого регистра бухгалтерского учета утверждается руководителем экономического субъекта.

Однако, на наш взгляд, такой порядок ведения учета совсем не облегчит работу бухгалтера, а лишь усложнит процесс составления бухгалтерской отчетности. Поэтому совет Минфина хорош лишь для совсем мелких компаний, осуществляющих небольшое число однотипных хозяйственных операций.

Таблица 1.3

Рабочий план счетов малого предприятия

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Синтетические счета рабочего плана счетов | Информация, отражаемая на соответствующих счетах | Какие счета заменяет |
| 1 | 2 | 3 |
| 10 "Материалы" | Производственные запасы | 07 "Оборудование к установке", 10 "Материалы", 11 "Животные на выращивании и откорме" |
| 20 "Основное производство" | Затраты, связанные с производством продукции (работ, услуг) | 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы", 28 "Брак в производстве", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" |
| 44 "Расходы на продажу" | Расходы, связанные с продажей продукции, товаров, работ, услуг |  |
| 41 "Товары" | Готовая продукция и товары | 41 "Товары" и 43 "Готовая продукция" |
| 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" | Дебиторская и кредиторская задолженность | 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", 71 "Расчеты с подотчетными лицами", 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", 75 "Расчеты с учредителями", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", 79 "Внутрихозяйственные расчеты" |
| 51 "Расчетные счета" | Денежные средства в банках | 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета", 55 "Специальные счета в банках", 57 "Переводы в пути" |
| 80 "Уставный капитал" | Капитал организации | 80 "Уставный капитал", 82 "Резервный капитал", 83 "Добавочный капитал" |
| 99 "Прибыли и убытки" | Финансовые результаты | 90 "Продажи", 91 "Прочие доходы и расходы", 99 "Прибыли и убытки" |

**Во-вторых**, малые предприятия имеют право **отказаться от применения ряда ПБУ**.

Ниже, в таблице 1.4, приведена информация о тех ПБУ, которые не являются обязательными для малых предприятий. При формировании учетной политики малого предприятия в ней можно прописать отказ от применения этих ПБУ.

Таблица 1.4

ПБУ, от применения которых можно отказываться

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Название ПБУ | Кто может отказаться от его применения | Комментарий |
| 1 | 2 | 3 |
| [ПБУ 2/2008](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F39D46295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA4hDh0G) "Учет договоров строительного подряда" | Разрешено не применять субъектам малого предпринимательства, за исключением эмитентов публично размещаемых ценных бумаг ([п. 2.1](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F39D46295F4FF7E701659B217A78FFF3h4hCG) ПБУ 2/2008) | Если в учетной политике прописан отказ от применения [ПБУ 2/2008](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F39D46295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA4hDh0G), то организация признает доходы и расходы по договорам строительного подряда в общем порядке в соответствии с требованиями [ПБУ 9/99](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F39D49295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA4hDh2G) и [ПБУ 10/99](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F39D4B295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA4hDh2G) |
| [ПБУ 8/2010](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F09848295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA4hDh4G) "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы" | Разрешено не применять субъектам малого предпринимательства, за исключением эмитентов публично размещаемых ценных бумаг ([п. 3](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F09848295F4FF7E701659B217A78FFF3h4hCG) ПБУ 8/2010) | Если в учетной политике прописан отказ от применения [ПБУ 8/2010](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F09848295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA4hDh4G), то организация не создает никаких резервов (оценочных обязательств), а все фактически понесенные расходы учитывает в составе расходов по мере возникновения |
| [ПБУ 11/2008](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC530F687F19944745547AEEB0362947E6D7FB6FF4874F10FhAh6G) "Информация о связанных сторонах" | Разрешено не применять субъектам малого предпринимательства, за исключением указанных субъектов, публикующих свою бухгалтерскую отчетность полностью или частично согласно законодательству Российской Федерации, учредительным документам либо по собственной инициативе ([п. 3](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC530F687F19944745547AEEB0362947E6D7FB6FF4874F10FhAh2G) ПБУ 11/2008) |  |
| [ПБУ 12/2010](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F183FC9C4C295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA4hDh0G) "Информация по сегментам" | Разрешено не применять всем организациям (не только малым), за исключением эмитентов публично размещаемых ценных бумаг ([п. 2](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F183FC9C4C295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA4hDh3G) ПБУ 12/2010) |  |
| [ПБУ 16/02](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F183F09D4E295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA4hDh1G) "Информация по прекращаемой деятельности" | Разрешено не применять субъектам малого предпринимательства, за исключением эмитентов публично размещаемых ценных бумаг ([п. 3.1](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F183F09D4E295F4FF7E701659B217A78FFF3h4h9G) ПБУ 16/02) |  |
| [ПБУ 18/02](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F085F59B4F295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10FA3hDh4G) "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" | Разрешено не применять всем субъектам малого предпринимательства ([п. 2](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F085F59B4F295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10FA3hDh7G) ПБУ 18/02) | Если организация закрепила в учетной политике отказ от применения [ПБУ 18/02](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F085F59B4F295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10FA3hDh4G), то она не ведет учет разниц, возникающих между бухгалтерским и налоговым учетом. Налог на прибыль считается по данным налогового учета.  В бухгалтерской отчетности отражается сумма налога, исчисленная в соответствии с [гл. 25](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F006A6hDh4G) НК РФ и указанная в декларации по налогу на прибыль |

**В-третьих**, в отдельных ПБУ, которые обязательны к применению для всех организаций, включая малые, для субъектов малого предпринимательства предусмотрены **упрощенные способы учета** тех или иных операций.

Организация при формировании учетной политики может закрепить в ней выбор тех или иных упрощенных способов учета (см. таблицу 1.5).

Таблица 1.5

Упрощенные способы ведения учета,

предусмотренные для малых предприятий

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Элемент учетной политики | Общие правила учета | Упрощенный вариант для малых предприятий |
| 1 | 2 | 3 |
| Учетная политика | | |
| Отражение последствий изменения учетной политики | По общему правилу последствия изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и (или) движение денежных средств, отражаются в бухгалтерской отчетности ретроспективно. Исключением из общего правила является ситуация, когда изменение учетной политики вызвано изменением законодательства и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету и в соответствующем нормативном акте установлены специальные правила отражения последствий изменения учетной политики ([п. п. 14](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F586F09B49295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA0hDh7G) и [15](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F586F09B49295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA0hDh8G) ПБУ 1/2008) | Субъекты малого предпринимательства, кроме эмитентов публично размещаемых ценных бумаг, вправе отражать в бухгалтерской отчетности последствия изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и (или) движение денежных средств, перспективно, за исключением случаев когда иной порядок установлен законодательством Российской Федерации и (или) нормативным правовым актом по бухгалтерскому учету ([п. 15.1](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F586F09B49295F4FF7E701659B217A78FFF3h4hDG) ПБУ 1/2008) [<1>](#Par1284) |
| Учет финансовых вложений | | |
| Последующая оценка финансовых вложений | Финансовые вложения делятся на рыночные и нерыночные.  Нерыночные финансовые вложения отражаются в учете по первоначальной стоимости, которая в общем случае определяется как сумма фактических затрат организации на их приобретение.  Рыночные финансовые вложения отражаются в отчетности по текущей рыночной стоимости, т.е. организация обязана ежемесячно или ежеквартально производить их переоценку ([п. п. 19](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F39D4A295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA0hDh6G) - [21](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F39D4A295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA0hDh9G) ПБУ 19/02) | Субъекты малого предпринимательства, за исключением эмитентов публично размещаемых ценных бумаг, вправе осуществлять последующую оценку всех финансовых вложений в порядке, установленном для финансовых вложений, по которым их текущая рыночная стоимость не определяется ([п. 19](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F39D4A295F4FF7E701659B217A78FFF3h4hBG) ПБУ 19/02). Закрепив такой порядок в учетной политике, малое предприятие учитывает все свои финансовые вложения, как рыночные, так и нерыночные, по первоначальной стоимости [<2>](#Par1285) |
| Учет расходов по займам и кредитам | | |
| Учет процентов по привлеченным займам и кредитам | По общему правилу проценты по займам и кредитам признаются в бухгалтерском учете в составе прочих расходов. Однако если заемные средства используются для приобретения (создания) инвестиционного актива, то проценты по ним включаются в стоимость инвестиционного актива ([п. 7](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F39D48295F4FF7E701659B217A78FFF3h4hAG) ПБУ 15/2008) [<3>](#Par1286) | Субъекты малого предпринимательства, за исключением эмитентов публично размещаемых ценных бумаг, вправе признавать все расходы по займам прочими расходами ([п. 7](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F39D48295F4FF7E701659B217A78FFF3h4hAG) ПБУ 15/2008) [<4>](#Par1287) |
| Учет доходов и расходов | | |
| Признание выручки и расходов | По общему правилу выручка признается в бухгалтерском учете по начислению (по мере отгрузки товаров (работ, услуг)) независимо от фактического получения денежных средств от покупателей и заказчиков ([п. 12](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F39D49295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA2hDh5G) ПБУ 9/99) | Субъекты малого предпринимательства, за исключением эмитентов публично размещаемых ценных бумаг, вправе признавать выручку кассовым методом (т.е. выручка признается не по мере передачи прав владения, пользования и распоряжения на поставленную продукцию, отпущенный товар, выполненную работу, оказанную услугу, а после поступления денежных средств и иной формы оплаты) ([п. 12](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F39D49295F4FF7E701659B217A78FFF3h4hCG) ПБУ 9/99).  Если организацией в учетной политике принят кассовый метод признания выручки, то и расходы признаются после осуществления погашения задолженности ([п. 18](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F39D4B295F4FF7E701659B217A78FFF3h4hCG) ПБУ 10/99) [<5>](#Par1288) |
| Исправление ошибок прошлых периодов | | |
| Исправление ошибок прошлых лет | Существенные ошибки прошлых лет исправляются записями в корреспонденции со счетом 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)". Кроме того, требуется ретроспективный пересчет сравнительных показателей отчетности прошлых лет ([п. 9](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F39C4F295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA7hDh8G) ПБУ 22/2010) [<6>](#Par1289) | Субъекты малого предпринимательства, за исключением эмитентов публично размещаемых ценных бумаг, вправе исправлять существенную ошибку предшествующего отчетного года, выявленную после утверждения бухгалтерской отчетности за этот год, в порядке, установленном [п. 14](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F39C4F295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA6hDh7G) ПБУ 22/2010, без ретроспективного пересчета ([п. 9](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F39C4F295F4FF7E701659B217A78FFF3h4hBG) ПБУ 22/2010) [<7>](#Par1290) |

--------------------------------

<1> Отказ от ретроспективного пересчета показателей бухгалтерской отчетности прошлых лет, конечно же, снижает достоверность бухгалтерской отчетности, но существенно упрощает жизнь бухгалтера. Соответственно, если пользователи отчетности (руководство, учредители и т.д.) не возражают против такого "упрощения", то никаких причин отказываться от предоставленной [п. 15.1](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F586F09B49295F4FF7E701659B217A78FFF3h4hDG) ПБУ 1/2008 возможности и продолжать "мучиться" с ретроспективным пересчетом, на наш взгляд, нет.

<2> На наш взгляд, малому предприятию имеет смысл закрепить такой порядок в учетной политике. Во-первых, это существенно снизит трудоемкость ведения бухгалтерского учета финансовых вложений. Во-вторых, такой порядок ведения бухгалтерского учета финансовых вложений сблизит бухгалтерский и налоговый учет, поскольку в налоговом учете переоценка финансовых вложений по рыночной цене не предусмотрена.

<3> Подробно этот вопрос рассмотрен на [с. 77](#Par1014).

<4> Включение соответствующего положения в приказ об учетной политике позволяет, во-первых, легально снизить первоначальную стоимость инвестиционного актива (а значит, и налоговую базу по налогу на имущество) и, во-вторых, сблизить данные бухгалтерского и налогового учета, поскольку в целях исчисления налога на прибыль проценты по любым заемным обязательствам признаются в составе внереализационных расходов.

<5> Если малое предприятие является плательщиком налога на прибыль, то признание выручки и расходов кассовым методом приведет к сильному расхождению данных бухгалтерского и налогового учета. Поэтому закрепление кассового метода в учетной политике для целей бухгалтерского учета представляется нам неразумным. В то же время организациям, применяющим упрощенную систему, кассовый метод признания доходов и расходов, наоборот, позволит сблизить данные, отражаемые в бухгалтерской отчетности и в книге учета доходов и расходов. Поэтому организациям-"упрощенцам" имеет смысл подумать о применении в целях бухгалтерского учета именно кассового метода. Но в любом случае решение, конечно же, принимается вами самостоятельно.

<6> Порядок исправления ошибок прошлых лет подробно рассмотрен на [с. 83](#Par1074).

<7> Закрепив этот порядок в учетной политике, бухгалтер на законном основании сможет исправлять любые выявленные ошибки независимо от существенности текущими проводками в корреспонденции со счетом 91 "Прочие доходы и расходы" без пересчета показателей отчетности прошлых лет.

**В-четвертых**, малым предприятиям предоставлено право **составлять бухгалтерскую отчетность в сокращенном варианте** (только баланс и отчет о финансовых результатах) ([Письмо](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A816AFE8844CC536F18DF5944E295F4FF7E70165h9hBG) Минфина России от 03.04.2012 N 03-02-07/1-80).

Кроме того, малые предприятия могут выбирать, по какой форме составлять баланс и отчет о финансовых результатах: по стандартной, предусмотренной [Приложением N 1](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F585F5994D295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA7hDh5G) к Приказу N 66н, или по упрощенной, предусмотренной [Приложением N 5](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F585F5994D295F4FF7E701659B217A78FFF34973hFh5G) к Приказу N 66н.

Соответствующее решение следует закрепить в приказе об учетной политике.

**Упрощенная** [**форма**](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F585F5994D295F4FF7E701659B217A78FFF34973hFh4G) **бухгалтерского баланса малого предприятия** приведена на с. 100.

Бухгалтерский [баланс](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F585F5994D295F4FF7E701659B217A78FFF34973hFh4G)

В упрощенной форме баланса [**актив**](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F585F5994D295F4FF7E701659B217A78FFF3497ChFh7G) состоит всего из пяти строк.

По [строке](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F585F5994D295F4FF7E701659B217A78FFF3497ChFh6G) "Материальные внеоборотные активы" отражается информация об основных средствах (счета 01 и 03) и незавершенных капитальных вложениях в основные средства (счет 08).

Информация об остальных внеоборотных активах (нематериальных активах, положительных результатах НИОКР, долгосрочных финансовых вложениях и других долгосрочных активах) отражается по [строке](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F585F5994D295F4FF7E701659B217A78FFF3497ChFh9G) "Нематериальные, финансовые и другие внеоборотные активы".

Информация об оборотных активах отражается в трех строках:

- строки ["Запасы"](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F585F5994D295F4FF7E701659B217A78FFF3497ChFh8G) и ["Денежные средства и денежные эквиваленты"](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F585F5994D295F4FF7E701659B217A78FFF3497DhFh1G) заполняются по тем же правилам, что и аналогичные строки в балансе стандартной [формы](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F585F5994D295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA7hDh6G);

- в [строку](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F585F5994D295F4FF7E701659B217A78FFF3497DhFh0G) "Финансовые и другие оборотные активы" включаются данные обо всех остальных оборотных активах, включая дебиторскую задолженность.

[**Пассив**](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F585F5994D295F4FF7E701659B217A78FFF3497DhFh2G) баланса малого предприятия состоит из шести строк.

По [строке](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F585F5994D295F4FF7E701659B217A78FFF3497DhFh5G) "Капитал и резервы" отражается совокупность данных, отражаемых в [разд. III](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F585F5994D295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA0hDh9G) "Капитал и резервы" стандартной формы баланса.

Информация о долгосрочных обязательствах отражается в двух строках:

- по [строке](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F585F5994D295F4FF7E701659B217A78FFF3497DhFh4G) "Долгосрочные заемные средства" показываются данные о долгосрочных займах и кредитах, отраженных на счете 67. При этом нужно руководствоваться правилами заполнения аналогичной [строки](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F585F5994D295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA3hDh8G) стандартной формы баланса;

- по [строке](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F585F5994D295F4FF7E701659B217A78FFF3497DhFh7G) "Другие долгосрочные обязательства" приводятся данные обо всех остальных долгосрочных обязательствах.

Для краткосрочных обязательств предусмотрены три строки:

- [строка](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F585F5994D295F4FF7E701659B217A78FFF3497DhFh6G) "Краткосрочные заемные средства" (заполняется по правилам, предусмотренным для аналогичной [строки](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F585F5994D295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA2hDh4G) стандартной формы баланса;

- [строка](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F585F5994D295F4FF7E701659B217A78FFF3497DhFh9G) "Кредиторская задолженность";

- [строка](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F585F5994D295F4FF7E701659B217A78FFF3497DhFh8G) "Другие краткосрочные обязательства", в которой отражается информация обо всех краткосрочных обязательствах, помимо заемных средств и кредиторской задолженности.

**Упрощенная** [**форма**](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F585F5994D295F4FF7E701659B217A78FFF34A74hFh3G) **отчета о финансовых результатах малого предприятия** приведена на с. 102.

[Отчет](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F585F5994D295F4FF7E701659B217A78FFF34A74hFh3G) о финансовых результатах

В упрощенной [форме](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F585F5994D295F4FF7E701659B217A78FFF34A74hFh3G) отчета всего семь строк.

По второй [строке](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F585F5994D295F4FF7E701659B217A78FFF34A75hFh2G) "Расходы по обычной деятельности" показывается совокупная информация о себестоимости продаж, коммерческих и управленческих расходах организации.

Далее отражается информация о прочих доходах и расходах. При этом отдельно выделяется только информация о признанных в составе прочих расходов (дебет счета 91) процентах, подлежащих уплате по всем видам долговых обязательств, полученных организацией ([строка](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F585F5994D295F4FF7E701659B217A78FFF34A75hFh5G) "Проценты к уплате"). Остальные прочие доходы (кредит счета 91) и расходы (дебет счета 91) отражаются без расшифровки в двух укрупненных строках ["Прочие доходы"](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F585F5994D295F4FF7E701659B217A78FFF34A75hFh4G) и ["Прочие расходы"](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F585F5994D295F4FF7E701659B217A78FFF34A75hFh7G).

По [строке](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F585F5994D295F4FF7E701659B217A78FFF34A75hFh6G) "Налоги на прибыль (доходы)" отражается сумма текущего налога на прибыль, которая совпадает с суммой налога, отраженной в [декларации](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F482F19E48295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA7hDh3G) по налогу на прибыль.

Заметим, что если организация применяет [ПБУ 18/02](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F085F59B4F295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10FA3hDh4G), то в этой [строке](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F585F5994D295F4FF7E701659B217A78FFF34A75hFh6G) следует отражать совокупную информацию о текущем налоге на прибыль, а также изменениях отложенных налоговых обязательств и активов. Однако на практике такая ситуация вряд ли возможна. Ведь мы говорим об упрощенной [форме](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F585F5994D295F4FF7E701659B217A78FFF34A74hFh3G) отчета, предусмотренной только для субъектов малого предпринимательства, которым разрешено отказаться от применения [ПБУ 18/02](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F085F59B4F295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10FA3hDh4G).

Последняя [строка](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F585F5994D295F4FF7E701659B217A78FFF34A75hFh9G) "Чистая прибыль (убыток)" дает информацию о чистой прибыли (убытке) отчетного года (оборот по счету 99 в корреспонденции со счетом 84). Показатель этой [строки](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F585F5994D295F4FF7E701659B217A78FFF34A75hFh9G) должен определяться суммированием предыдущих шести строк отчета (показатели в круглых скобках берутся в расчет со знаком "минус").

Обратите внимание! В бухгалтерской отчетности, представляемой в органы государственной статистики и другие органы исполнительной власти, после графы "Наименование показателя" приводится **графа "Код", в которой указываются коды показателей согласно** [**Приложению N 4**](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F585F5994D295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10BA4hDh6G) **к Приказу N 66н**.

Если организация сдает отчетность по упрощенной форме, показатели которой включают в себя несколько показателей стандартных форм (без детализации), то код каждой строки указывается по показателю, имеющему наибольший удельный вес в составе укрупненного показателя.

Например, [строка](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F585F5994D295F4FF7E701659B217A78FFF3497ChFh9G) "Нематериальные, финансовые и другие внеоборотные активы" упрощенного баланса малого предприятия включает в себя данные о нематериальных активах, результатах НИОКР, незавершенных вложениях в нематериальные активы, отложенных налоговых активах и прочих внеоборотных активах.

Приложением N 4 к Приказу N 66н предусмотрены отдельные коды для строк:

["Нематериальные активы"](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F585F5994D295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA6hDh9G) - [1110](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F585F5994D295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10BA7hDh0G);

["Результаты исследований и разработок"](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F585F5994D295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA1hDh0G) - [1120](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F585F5994D295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10BA7hDh1G);

["Финансовые вложения"](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F585F5994D295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA1hDh3G) - [1170](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F585F5994D295F4FF7E701659B217A78FFF340h7hDG);

["Отложенные налоговые активы"](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F585F5994D295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA1hDh4G) - [1180](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F585F5994D295F4FF7E701659B217A78FFF341h7h4G);

["Прочие внеоборотные активы"](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F585F5994D295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA1hDh5G) - [1190](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F585F5994D295F4FF7E701659B217A78FFF341h7h5G).

Заполняя [строку](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F585F5994D295F4FF7E701659B217A78FFF3497ChFh9G) "Нематериальные, финансовые и другие внеоборотные активы" баланса малого предприятия, бухгалтеру необходимо проанализировать, из каких показателей складываются данные этой [строки](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F585F5994D295F4FF7E701659B217A78FFF3497ChFh9G) и какой из них имеет наибольший удельный вес.

Предположим, показатель [строки](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F585F5994D295F4FF7E701659B217A78FFF3497ChFh9G) "Нематериальные, финансовые и другие внеоборотные активы" равен 1 000 000 руб., в том числе стоимость:

нематериальных активов - 100 000 руб.,

долгосрочных финансовых вложений - 900 000 руб.

В этой ситуации в бухгалтерском балансе малого предприятия [строке](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F585F5994D295F4FF7E701659B217A78FFF3497ChFh9G) "Нематериальные, финансовые и другие внеоборотные активы" следует присвоить код [1170](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F585F5994D295F4FF7E701659B217A78FFF340h7hDG) (код [строки](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F585F5994D295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA1hDh3G) "Финансовые вложения").

1.8. Пример оформления приказа об учетной политике

Приведем пример оформления приказа об учетной политике для организации торговли, являющейся субъектом малого предпринимательства, созданной в 2014 г.

┌─────────────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│ Приказ N \_\_\_ от "\_\_" \_\_\_\_\_\_\_\_\_ 2014 г. │

│ │

│ Об учетной политике ООО "Альфа" │

│ для целей бухгалтерского учета │

│ │

│ Приказываю: │

│ 1. Вести бухгалтерский учет с применением рабочего плана счетов в│

│соответствии с Приложением 1 [<\*>](#Par1438) к настоящему Приказу. │

│ 2. Для оформления хозяйственных операций применять формы первичных│

│учетных документов, приведенные в Приложении 2 [<\*>](#Par1438) к настоящему Приказу. │

│ 3. Помимо инвентаризации, проводимой в случаях, установленных│

│законодательством, ежеквартально проводить инвентаризацию товаров в│

│порядке, установленном Приложением 3 [<\*>](#Par1438) к настоящему Приказу. │

│ 4. Вести бухгалтерский учет с применением автоматизированной системы│

│"Бухгалтерия-торговля". │

│ 5. При ведении бухгалтерского учета руководствоваться следующими│

│правилами. │

│ │

│ 5.1. Учет основных средств │

│ │

│ 5.1.1. Объекты стоимостью не более 40 000 руб. за единицу учитывать в│

│составе материально-производственных запасов. │

│ 5.1.2. Амортизацию по всем объектам основных средств начислять│

│линейным способом. │

│ │

│ 5.2. Учет материально-производственных запасов │

│ │

│ 5.2.1. Материалы учитывать на счете 10 "Материалы" по фактической│

│себестоимости. │

│ 5.2.2. Оценку материалов при списании производить по средней│

│себестоимости (взвешенная оценка). │

│ 5.2.3. Транспортно-заготовительные расходы, связанные с приобретением│

│покупных товаров, учитывать в составе расходов на продажу. │

│ 5.2.4. Оценку реализованных товаров производить по средней│

│себестоимости (взвешенная оценка). │

│ │

│ 5.3. Учет доходов, расходов и финансового результата. │

│ │

│ 5.3.1. Расходы на продажу ежемесячно в полном объеме признавать в│

│себестоимости проданных товаров (списывать в дебет счета 90 "Продажи"). │

│ 5.3.2. Доходы от сдачи имущества в аренду признавать в составе прочих│

│доходов. │

│ │

│ 5.4. Учет ценных бумаг │

│ │

│ 5.4.1. Стоимость ценных бумаг, приобретаемых за плату, формировать│

│исходя из сумм, уплачиваемых продавцу. Дополнительные затраты, связанные│

│с приобретением ценных бумаг, если их величина не превышает 5% покупной│

│стоимости ценных бумаг, признавать в составе прочих расходов того│

│периода, в котором ценные бумаги приняты к учету. │

│ 5.4.2. При учете долговых ценных бумаг разницу между их│

│первоначальной и номинальной стоимостью относить на финансовые результаты│

│в течение срока обращения. │

│ 5.4.3. Оценку долговых ценных бумаг при их выбытии производить по│

│первоначальной стоимости каждой единицы. │

│ 5.4.4. Доходы от операций с ценными бумагами признавать в составе│

│прочих доходов. │

│ 5.4.5. Все ценные бумаги учитывать на балансе по первоначальной│

│стоимости. │

│ │

│ 5.5. В случае привлечения заемных средств, в том числе в связи с│

│приобретением (созданием) инвестиционных активов, начисленные проценты│

│отражать в составе прочих расходов. │

│ │

│ 5.6. Выявленные ошибки, относящиеся к прошлым годам, исправлять по│

│правилам, установленным [п. 14](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F39C4F295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA6hDh7G) ПБУ 22/2010 вне зависимости от их│

│существенности. │

│ │

│ 5.7. В случае изменения учетной политики отражать последствия этого│

│изменения перспективно, если иной порядок не установлен законодательством│

│и (или) нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету. │

│ │

│ 5.8. При ведении бухгалтерского учета не применять нормы следующих│

│Положений по бухгалтерскому учету: │

│ │

│ [ПБУ 2/2008](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F39D46295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA4hDh0G) "Учет договоров строительного подряда"; │

│ [ПБУ 8/2010](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F09848295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA4hDh4G) "Оценочные обязательства, условные обязательства и│

│условные активы"; │

│ [ПБУ 11/2008](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC530F687F19944745547AEEB0362947E6D7FB6FF4874F10FhAh6G) "Информация о связанных сторонах"; │

│ [ПБУ 12/2010](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F183FC9C4C295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA4hDh0G) "Информация по сегментам"; │

│ [ПБУ 16/02](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F183F09D4E295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA4hDh1G) "Информация по прекращаемой деятельности"; │

│ [ПБУ 18/02](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F085F59B4F295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10FA3hDh4G) "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций". │

│ │

│ 6. Годовую бухгалтерскую отчетность составлять в объеме│

│бухгалтерского [баланса](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F585F5994D295F4FF7E701659B217A78FFF34973hFh4G) и [отчета](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F585F5994D295F4FF7E701659B217A78FFF34A74hFh3G) о финансовых результатах по упрощенным│

│формам, предусмотренным Приложением N 5 к Приказу Минфина России от│

│02.07.2010 N 66н. │

│ │

│ Генеральный директор │

│ ООО "Альфа" \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ Иванов А.К.│

└─────────────────────────────────────────────────────────────────────────┘

--------------------------------

<\*> В данной книге не приводится.

Глава 2. УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

2.1. Общие правила составления

Учетная политика для целей налогообложения - это выбранная налогоплательщиком совокупность допускаемых Налоговым кодексом способов (методов) определения доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика ([ст. 11](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F78DF19849295F4FF7E701659B217A78FFF34A76hFh4G) НК РФ).

В отличие от бухгалтерского учета в налоговом законодательстве нет специального документа, который бы регулировал вопросы формирования учетной политики в целях налогообложения.

Требования к налоговой учетной политике "разбросаны" по разным главам второй части Налогового [кодекса](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E70165h9hBG).

В [п. 12 ст. 167](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10AA0hDh5G) НК РФ (гл. 21 "Налог на добавленную стоимость") содержатся следующие требования.

Принятая организацией учетная политика для целей налогообложения утверждается соответствующими приказами, распоряжениями руководителя организации.

Учетная политика для целей налогообложения применяется с 1 января года, следующего за годом утверждения ее соответствующим приказом, распоряжением руководителя организации.

Учетная политика для целей налогообложения, принятая организацией, является обязательной для всех обособленных подразделений организации.

Учетная политика для целей налогообложения, принятая вновь созданной организацией, утверждается не позднее окончания первого налогового периода. Учетная политика для целей налогообложения, принятая вновь созданной организацией, считается применяемой со дня создания организации.

[Глава 25](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F006A6hDh4G) "Налог на прибыль организаций" НК РФ обязывает налогоплательщиков вести налоговый учет в целях исчисления налоговой базы по налогу на прибыль. Порядок ведения налогового учета разрабатывается организациями самостоятельно и закрепляется в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя ([ст. 313](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F20EA1hDh7G) НК РФ).

В [ст. ст. 313](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F20EA1hDh2G) и [314](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F20EA3hDh2G) НК РФ установлены следующие требования к налоговой учетной политике.

Учетная политика для целей налогообложения должна формироваться исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учета ([ст. 313](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F20EA1hDh7G) НК РФ). То есть выбранные организацией способы учета должны применяться последовательно от одного налогового периода к другому.

Изменение порядка учета отдельных операций и (или) объектов в целях налогообложения осуществляется в случае изменения законодательства о налогах и сборах или применяемых методов учета. Внесение изменений в учетную политику при изменении применяемых методов учета возможно только с начала налогового периода (года). При изменении законодательства о налогах и сборах изменения в учетную политику вносятся не ранее чем с момента вступления в силу соответствующих изменений законодательства.

В случае если налогоплательщик начал осуществлять новые виды деятельности, он также обязан определить и отразить в учетной политике для целей налогообложения принципы и порядок отражения для целей налогообложения этих видов деятельности.

Налоговая база по налогу на прибыль исчисляется на основании данных налогового учета. Для ведения налогового учета организация должна самостоятельно разработать формы регистров налогового учета и порядок отражения в них данных налогового учета. Вся эта информация оформляется приложениями к учетной политике.

Итак, собрав все требования к налоговой учетной политике, содержащиеся в [НК](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E70165h9hBG) РФ, можно прийти к следующим выводам.

Налоговая учетная политика формируется организацией в конце года и применяется начиная с 1 января следующего года. Поэтому приказ об учетной политике на 2015 г. должен быть датирован 2014 г.

Примечание. Учетная политика утверждается руководителем организации и обязательна для применения всеми филиалами, представительствами и другими подразделениями организации.

Никаких особых требований к порядку составления и оформления учетной политики для целей налогообложения нет.

Можно разрабатывать учетную политику для каждого налога отдельно (отдельно для НДС, отдельно для налога на прибыль и т.д.), утверждая каждую из них отдельным приказом руководителя. А можно оформить единый документ, в котором будут закреплены правила для всех налогов, уплачиваемых организацией.

Примечание. Налоговое законодательство не содержит требования об обязательном представлении учетной политики для целей налогообложения в налоговые органы (например, вместе с годовой отчетностью).

Налоговая инспекция имеет право потребовать вашу учетную политику для целей налогообложения лишь при проведении налоговой проверки (выездной или камеральной).

2.2. Внесение дополнений

Согласно [ст. 313](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F20EA1hDh9G) НК РФ при появлении новых видов деятельности организации предоставлено право вносить в налоговую ученую политику дополнения, регулирующие правила налогового учета новых операций.

Дополнения в учетную политику вносятся тогда, когда возникла соответствующая необходимость (не обязательно с начала года). Хотя в [НК](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E70165h9hBG) РФ это явно не сказано, но можно утверждать, что внесенные дополнения применяются сразу же с момента издания соответствующего приказа руководителя.

В течение года организация может дополнять учетную политику несколько раз. Никаких ограничений по количеству дополнений в нормативных документах нет.

Примечание. Поскольку никаких ограничений на внесение дополнений в учетную политику законодательство не устанавливает, при формировании налоговой учетной политики совсем не нужно пытаться прописать в ней все возможные варианты, предусмотренные [НК](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E70165h9hBG) РФ.

В учетной политике нужно отразить только те способы учета, которые относятся к текущим видам деятельности (к тем активам и обязательствам, которые есть в организации, к тем операциям, которые уже осуществляются). Если у вас в организации нет операций с финансовыми инструментами срочных сделок, то нюансы налогового учета таких операций в учетной политике прописывать не нужно. Если в течение года появится что-то новое, чего раньше не было и о чем в учетной политике нет ни слова, вы всегда сможете внести в учетную политику соответствующие дополнения.

2.3. Внесение изменений

Менять учетную политику по общему правилу можно только с начала следующего налогового периода (года). Изменения вносятся либо в связи с изменением законодательства, либо в связи с изменением применяемых методов учета. При этом в отличие от бухгалтерской учетной политики организация, решившая изменить какой-то метод налогового учета, никак не должна обосновывать это решение. То есть если вас по какой-то причине перестал устраивать применяемый в текущем году способ учета, то вы можете без каких-либо дополнительных обоснований со следующего года поменять его на другой.

При этом нужно учитывать, что по некоторым вопросам в отдельных статьях [НК](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E70165h9hBG) РФ установлены специальные правила, ограничивающие возможность изменения учетной политики. Эти ограничения приведены в представленной ниже таблице 2.1.

Таблица 2.1

Ограничения на изменение учетной политики

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Способ учета, закрепляемый в учетной политике | Порядок изменения учетной политики | Норма [НК](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E70165h9hBG) РФ |
| 1 | 2 | 3 |
| Метод начисления амортизации по объектам амортизируемого имущества | Налогоплательщик вправе перейти с нелинейного метода на линейный метод начисления амортизации **не чаще одного раза в пять лет** | [Пункт 1 ст. 259](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34C77F0h0hCG) НК РФ |
| Порядок распределения расходов, связанных с добычей углеводородного сырья на новом морском месторождении, в целях исчисления налога на прибыль | Указанный порядок устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения и подлежит применению в течение **не менее пяти налоговых периодов** | [Пункт 4 ст. 299.4](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF3407CF4h0h8G) НК РФ |
| Порядок распределения прямых расходов на НЗП и на изготовленную в текущем месяце продукцию (выполненные работы, оказанные услуги) | Порядок распределения прямых расходов (формирования стоимости НЗП), закрепленный в учетной политике, подлежит применению в течение **не менее двух налоговых периодов** | [Пункт 1 ст. 319](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F20FA6hDh5G) НК РФ |
| Порядок формирования стоимости приобретения товаров | Порядок формирования стоимости приобретения товаров, закрепленный в учетной политике, применяется в течение **не менее двух налоговых периодов** | [Статья 320](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34971F3h0h6G) НК РФ |
| Порядок определения стоимости углеводородного сырья, добытого на новом морском месторождении, для целей исчисления НДПИ | 1. В соответствии с [п. 1 ст. 340.1](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF3407CF6h0h7G) НК РФ.  2. Как произведение количества добытого полезного ископаемого, определяемого в соответствии со [ст. 339](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F20DAChDh6G) НК РФ, и минимальной предельной стоимости единицы добытого полезного ископаемого, определяемой в соответствии со [ст. 340.1](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF3407CF6h0h6G) НК РФ.  Выбранный порядок подлежит применению **в течение не менее пяти лет** | [Пункт 5 ст. 340.1](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF3407CF9h0h6G) НК РФ |
| Порядок признания расходов, связанных с обеспечением безопасных условий и охраны труда при добыче угля | Указанные расходы могут либо приниматься к вычету при определении суммы НДПИ, либо включаться в расходы в целях исчисления налога на прибыль.  Порядок признания расходов должен быть отражен в учетной политике для целей налогообложения. Изменение указанного порядка допускается **не чаще одного раза в пять лет** | [Пункт 1 ст. 343.1](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34E70F8h0h9G) НК РФ |

Примечание. Изменение налоговой учетной политики не затрагивает данные предыдущих налоговых периодов.

Измененный способ начинает применяться с начала следующего года. При этом пересчитывать данные прошлых лет (как это требуется при изменении бухгалтерской учетной политики) не нужно.

Этот вывод подтверждается [Определением](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A806AEEB844CC534F385F79448295F4FF7E70165h9hBG) ВАС РФ от 28.02.2013 N ВАС-1483/13. В нем указано, что налогоплательщик не вправе распространять новый порядок учетной политики (в данном случае налогоплательщик изменил порядок определения пропорции, применяемой для распределения сумм НДС между облагаемыми и не облагаемыми НДС операциями) на отношения, возникшие в период, предшествовавший внесению в нее изменений.

Аналогичный вывод содержится в [Определении](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A806AEEB844CC534F386F19846295F4FF7E70165h9hBG) ВАС РФ от 06.03.2013 N ВАС-1842/13 [<\*>](#Par1523).

--------------------------------

<\*> Налогоплательщик изменил методику распределения прямых и косвенных расходов и на этом основании произвел пересчет налоговой базы прошлых периодов. Судьи указали на то, что согласно [ст. 313](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F20EA1hDh8G) НК РФ при изменении учетной политики новые измененные способы учета вводятся с начала нового налогового периода.

2.4. Содержание учетной политики

Какие моменты должны найти свое отражение в приказе об учетной политике для целей налогообложения?

1. В учетной политике необходимо закрепить организационные вопросы ведения налогового учета. Эти вопросы актуальны для крупных организаций, особенно имеющих обособленные подразделения. Здесь нужно определить сроки передачи данных из подразделений в головную организацию, порядок ведения книг покупок и книг продаж и т.п.

2. По многим вопросам Налоговый кодекс содержит вариантные способы учета, предлагая налогоплательщикам выбрать и закрепить в учетной политике один способ из нескольких возможных. По таким вопросам организация выбирает и закрепляет в учетной политике тот способ, который будет использоваться в данной организации.

Ниже, в [таблице 2.2](#Par1554) (с. 118), приведена информация обо всех вариантных способах учета, предусмотренных [гл. 21](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA5hDh8G) и [25](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F006A6hDh4G) НК РФ (НДС и налог на прибыль).

3. Есть вопросы, которые Налоговым [кодексом](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E70165h9hBG) либо вообще не урегулированы, либо в [НК](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E70165h9hBG) РФ прямо указывается, что способ учета должен быть разработан налогоплательщиком самостоятельно. Если организация в ходе своей деятельности сталкивается с такими ситуациями, то ей необходимо самостоятельно разработать соответствующие способы учета.

Внимание! Если по каким-то отдельным вопросам правила учета четко определены и прописаны в [НК](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E70165h9hBG) РФ, то по общему правилу организация не может их проигнорировать и вести учет, используя свой собственный метод.

Например, [гл. 25](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F006A6hDh4G) НК РФ предусмотрен единственно возможный вариант учета процентов по привлеченным займам (кредитам). Они всегда учитываются в составе внереализационных расходов. Поэтому при формировании учетной политики организация не может закрепить в ней иной порядок учета процентов (например, записать, что проценты по займам, привлеченным для строительства, включаются в балансовую стоимость строящегося объекта или включаются в состав расходов на освоение природных ресурсов). Соответствующие разъяснения можно найти в Письмах Минфина России от 05.07.2011 [N 03-03-06/1/398](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A816AFE8844CC53EF985F79E44745547AEEB03h6h2G), от 16.06.2011 [N 03-03-06/1/350](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A816AFE8844CC53EF681F39444745547AEEB03h6h2G) и от 22.10.2007 [N 03-03-06/1/731](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A816AFE8844CC532F58CF69D44745547AEEB03h6h2G).

Примечание. Разработка организацией своих собственных способов (методик) учета возможна только по тем вопросам, по которым нормы закона либо вообще не определены, либо определены нечетко, что позволяет трактовать их по-разному.

Ниже, в [таблице 2.3](#Par2521) (см. с. 191), собрана информация о тех вопросах, для которых в Налоговом [кодексе](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E70165h9hBG) нет конкретных способов учета.

При формировании учетной политики для целей налогообложения нужно исходить из того, что грамотно сформированная учетная политика может помочь в решении нескольких задач:

1) оптимизации налогообложения. Очевидно, что использование разных способов учета дает разный результат. Искусство формирования учетной политики заключается в выборе оптимальных для данной организации способов учета, позволяющих на законном основании снизить налоговую нагрузку;

2) оптимизации трудозатрат. Ведение налогового учета по правилам, аналогичным правилам бухгалтерского учета, конечно же, упрощает работу бухгалтерии;

3) снижения риска спора с налоговым органом. Чем подробнее в учетной политике определены правила ведения учета в каждом конкретном случае, тем сложнее проверяющим оспорить правомерность их применения. Главное, чтобы закрепленные в учетной политике правила не противоречили нормам действующего законодательства.

Примечание. Грамотно составленная учетная политика может помочь избежать многих спорных ситуаций на практике. Если же спор с налоговым органом мирным путем разрешить не удастся, то в суде учетная политика может послужить веским аргументом в пользу правомерности действий организации.

2.5. Определение (выбор) способов учета из нескольких

возможных вариантов, предусмотренных законодательством

По ряду вопросов Налоговый [кодекс](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E70165h9hBG) дает налогоплательщикам возможность выбрать метод (вариант) учета из нескольких возможных. Все эти вопросы перечислены ниже, в таблице 2.2.

Таблица 2.2

Вопросы учетной политики, для которых предусмотрены

вариантные способы учета

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| N п/п | Элемент учетной политики | | Варианты, допускаемые законодательством | Норма [НК](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E70165h9hBG) РФ |
| 1 | 2 | | 3 | 4 |
| [Глава 21](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA5hDh8G). Налог на добавленную стоимость | | | | |
| 1 | Порядок ведения раздельного учета облагаемых и не облагаемых НДС операций | 1. Если доля совокупных расходов на приобретение, производство и реализацию товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5% общей величины совокупных расходов, то организация весь "входной" НДС ставит к вычету.  2. Организация ведет раздельный учет НДС независимо от доли расходов на не облагаемые НДС операции в общей сумме расходов | | [Пункт 4 ст. 170](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34177F6h0hDG) НК РФ |
| 2 | Порядок расчета пропорции в целях ведения раздельного учета НДС по основным средствам (нематериальным активам), приобретенным в первом или во втором месяце квартала | 1. Расчет пропорции осуществляется исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), не облагаемых (облагаемых) НДС, в общей стоимости отгруженных товаров (работ, услуг) за тот месяц, в котором были приобретены ОС (НМА).  2. Расчет пропорции осуществляется исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), не облагаемых (облагаемых) НДС, в общей стоимости отгруженных товаров (работ, услуг) за тот квартал, в котором были приобретены ОС (НМА) | | [Пункт 4.1 ст. 170](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34177F9h0hFG) НК РФ.  Подробнее см. на [с. 128](#Par1819) |
| 3 | Учет "входного" НДС банками, страховыми организациями, профессиональными участниками рынка ценных бумаг и иными организациями, перечисленными в [п. 5 ст. 170](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34177F8h0hCG) НК РФ | 1. Суммы "входного" НДС, уплаченные поставщикам, включаются в затраты, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль. При этом вся сумма налога, полученная по операциям, подлежащим налогообложению, подлежит уплате в бюджет.  2. "Входной" НДС учитывается в общем порядке с соблюдением правил раздельного учета | | [Пункт 5 ст. 170](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34177F8h0hCG) НК РФ |
| [Глава 25](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F006A6hDh4G). Налог на прибыль организаций | | | | |
| 4 | Признание доходов от сдачи имущества в аренду | 1. В составе внереализационных доходов.  2. В составе доходов от реализации | | [Пункт 4 ст. 250](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34B75F8h0hCG) НК РФ |
| 5 | Признание доходов от предоставления в пользование результатов интеллектуальной деятельности | 1. В составе внереализационных доходов.  2. В составе доходов от реализации | | [Пункт 5 ст. 250](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F006A2hDh1G) НК РФ |
| 6 | Признание расходов в виде стоимости малоценного имущества стоимостью не более 40 000 руб. | 1. В полной сумме по мере ввода в эксплуатацию.  2. В течение более одного отчетного периода в порядке, установленном налогоплательщиком самостоятельно.  При выборе этого варианта в учетной политике надо установить порядок признания расходов в виде стоимости такого имущества | | [Подпункт 3 п. 1 ст. 254](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34A75F8h0hFG) НК РФ.  Подробнее см. на [с. 132](#Par1849) |
| 7 | Метод оценки сырья и материалов при списании [<1>](#Par1806) | 1. По стоимости единицы запасов.  2. По средней стоимости.  3. По стоимости первых по времени приобретения (ФИФО) | | [Пункт 8 ст. 254](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F30EA5hDh9G) НК РФ |
| 8 | Применение амортизационной премии | 1. Организация применяет амортизационную премию. В этом случае в учетной политике необходимо закрепить размер амортизационной премии и критерии ее применения.  2. Организация не применяет амортизационную премию | | [Пункт 9 ст. 258](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34C76F8h0h7G) НК РФ.  Подробнее см. на [с. 141](#Par1948) |
| 9 | Метод начисления амортизации | 1. Линейный метод.  2. Нелинейный метод | | [Пункт 1 ст. 259](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34C77F1h0h7G) НК РФ.  Подробнее см. на [с. 134](#Par1864) |
| 10 | Порядок учета электронно-вычислительной техники организациями, осуществляющими деятельность в области информационных технологий [<2>](#Par1807) | 1. Расходы на приобретение электронно-вычислительной техники признаются материальными расходами в полной сумме в момент ввода ее в эксплуатацию.  2. Электронно-вычислительная техника учитывается по общим правилам в составе основных средств либо материальных расходов (в зависимости от стоимости) | | [Пункт 6 ст. 259](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34C70F9h0hAG) НК РФ |
| 11 | Порядок учета расходов на приобретение (создание, реконструкцию, модернизацию) амортизируемого имущества (за исключением недвижимости) театрами, музеями, библиотеками, концертными организациями, являющимися бюджетными учреждениями | 1. Расходы формируют первоначальную стоимость амортизируемого имущества и списываются в расходы через механизм амортизации в общеустановленном порядке.  2. Указанные расходы признаются в составе материальных расходов в полной сумме по мере ввода соответствующих объектов в эксплуатацию | | [Пункт 7 ст. 259](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34070F9h0hCG) НК РФ |
| 12 | Применение к основной норме амортизации повышающих коэффициентов | 1. В учетной политике отражается решение о применении повышающих коэффициентов и отражается их размер.  2. Повышающие коэффициенты не применяются | | [Пункты 1](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34B7DF9h0hAG) и [2 ст. 259.3](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34B7DF8h0hFG) НК РФ.  Подробнее см. на [с. 145](#Par1999) |
| 13 | Применение пониженных норм амортизации | 1. Пониженные нормы амортизации применяются. Устанавливаются перечень объектов и пониженные нормы.  2. Пониженные нормы амортизации не применяются | | [Пункт 4 ст. 259.3](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34B7DF8h0h8G) НК РФ.  Подробнее см. на [с. 154](#Par2070) |
| 14 | Создание резервов под предстоящие ремонты основных средств | 1. Резервы создаются. В учетной политике закрепляются нормативы отчислений в резервы.  2. Резервы не создаются. Расходы на ремонт признаются прочими расходами того периода, в котором они были осуществлены, в сумме фактических затрат | | [Статьи 260](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F30FA3hDh0G) и [324](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F20FAChDh8G) НК РФ.  Подробнее см. на [с. 154](#Par2076) |
| 15 | Порядок учета расходов на НИОКР, которые привели к получению организацией исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности | 1. Полученные права признаются нематериальными активами, которые подлежат амортизации в общем порядке.  2. Произведенные расходы учитываются в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в течение двух лет | | [Пункт 9 ст. 262](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34E72F8h0hBG) НК РФ.  Подробнее см. на [с. 161](#Par2148) |
| 16 | Создание резерва по сомнительным долгам | 1. Резерв по сомнительным долгам создается.  2. Резерв по сомнительным долгам не создается | | [Статья 266](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F30DA7hDh0G) НК РФ.  Подробнее см. на [с. 162](#Par2158) |
| 17 | Резерв по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию | 1. Резерв создается.  2. Резерв не создается | | [Статья 267](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F30DA6hDh4G) НК РФ |
| 18 | Резерв предстоящих расходов, направляемых на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов [<3>](#Par1813) | 1. Резерв создается.  2. Резерв не создается | | [Статья 267.1](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34A76F2h0h7G) НК РФ |
| 19 | Резервы предстоящих расходов на НИОКР | 1. Резерв создается под конкретную программу проведения НИОКР на срок, запланированный для проведения работ, но не более двух лет. Избранный срок создания резерва отражается в учетной политике.  2. Резервы не создаются | | [Статья 267.2](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34E73F1h0hCG) НК РФ.  Подробнее см. на [с. 168](#Par2293) |
| 20 | Резерв предстоящих расходов некоммерческих организаций | 1. Резерв создается.  В этом случае в учетной политике следует определить виды расходов, в отношении которых создается резерв.  2. Резерв не создается | | [Статья 267.3](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34E7DF8h0hDG) НК РФ.  Подробнее см. на [с. 170](#Par2319) |
| 21 | Метод оценки покупных товаров при их списании | 1. По стоимости первых по времени приобретения (ФИФО).  2. По средней стоимости.  3. По стоимости единицы товара | | [Подпункт 3 п. 1 ст. 268](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F30DA1hDh7G) НК РФ.  Подробнее см. на [с. 181](#Par2431) |
| 22 | Порядок признания доходов и расходов | 1. Метод начисления.  2. Кассовый метод | | [Статьи 271](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F30AA7hDh1G) и [273](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F30AAChDh7G) НК РФ |
| 23 | Порядок учета убытка от уступки продавцом права требования долга третьему лицу до наступления предусмотренного договором срока платежа | 1. Размер убытка не может превышать сумму процентов, которую налогоплательщик уплатил бы исходя из максимальной ставки процента, установленной для соответствующего вида валюты [п. 1.2 ст. 269](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F483F39447295F4FF7E701659B217A78FFF34171F9h0h7G) НК РФ, по долговому обязательству, равному доходу от уступки права требования, за период от даты уступки до даты платежа, предусмотренного договором на реализацию товаров (работ, услуг).  2. Размер убытка не может превышать сумму процентов, которую налогоплательщик уплатил бы исходя из ставки процента, подтвержденной в соответствии с методами, установленными [разд. V.1](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F78DF19849295F4FF7E701659B217A78FFF34971F1h0h9G) НК РФ, по долговому обязательству, равному доходу от уступки права требования, за период от даты уступки до даты платежа, предусмотренного договором | | [Пункт 1 ст. 279](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F30BADhDh0G) НК РФ |
| 24 | Порядок определения расчетной цены ценных бумаг, не обращающихся на рынке ценных бумаг | Расчетная цена необращающейся ценной бумаги может быть определена как:  1) цена, рассчитанная исходя из существующих на рынке ценных бумаг цен этой ценной бумаги в соответствии с [п. 4](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F183F69A4B295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA4hDh8G) Порядка определения расчетной цены ценных бумаг, утвержденного Приказом ФСФР России от 09.11.2010 N 10-66/пз-н (далее - Порядок);  2) цена ценной бумаги, рассчитанная по правилам, предусмотренным [п. п. 5](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F183F69A4B295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA6hDh5G) - [19](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F183F69A4B295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EADhDh6G) Порядка;  3) оценочная стоимость ценной бумаги, определенная оценщиком [<4>](#Par1814) | | [Пункт 6 ст. 280](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34C73F9h0hAG) НК РФ, [п. п. 2](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F183F69A4B295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA4hDh3G), [20](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F183F69A4B295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EADhDh7G) Порядка определения расчетной цены ценных бумаг, утвержденного Приказом ФСФР России от 09.11.2010 N 10-66/пз-н |
| 25 | Методы списания ценных бумаг при их реализации и ином выбытии | 1. По стоимости первых по времени приобретения (ФИФО).  2. По стоимости единицы | | [Пункт 9 ст. 280](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F308A4hDh2G) НК РФ |
| 26 | Порядок закрытия короткой позиции | В случае если в течение одного дня одновременно осуществлялись сделки по приобретению и реализации (выбытию) ценных бумаг, закрытие короткой позиции происходит по итогам этого дня только в случае превышения количества приобретенных ценных бумаг над количеством реализованных ценных бумаг. Налогоплательщик вправе в принятой им учетной политике в целях налогообложения предусмотреть закрытие короткой позиции в течение одного дня с учетом последовательности сделок по приобретению и реализации (выбытию) ценных бумаг | | [Пункт 9 ст. 282](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34177F5h0h9G) НК РФ |
| 27 | Последовательность закрытия коротких позиций | 1. В первую очередь осуществляется закрытие короткой позиции, которая была открыта первой.  2. Закрытие короткой позиции осуществляется по стоимости ценных бумаг по конкретной открытой короткой позиции | | [Пункт 9 ст. 282](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34177F5h0h9G) НК РФ |
| 28 | Порядок исчисления ежемесячного авансового платежа по налогу на прибыль | 1. Исчисление и уплата ежемесячных авансовых платежей производятся исходя из фактически полученной прибыли.  2. Исчисление и уплата ежемесячных авансовых платежей производятся в размере одной трети фактически уплаченного авансового платежа за предыдущий квартал | | [Пункт 2 ст. 286](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34F75F5h0hAG) НК РФ.  Подробнее см. на [с. 188](#Par2499) |
| 29 | Показатель, используемый в целях исчисления доли прибыли, приходящейся на обособленные подразделения | 1. Сумма расходов на оплату труда.  2. Среднесписочная численность работников.  3. Показатель удельного веса расходов на оплату труда. Этот вариант может применяться организациями с сезонным циклом работы по согласованию с налоговым органом | | [Пункт 2 ст. 288](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F309A5hDh7G) НК РФ |
| 30 | Порядок уплаты налога в бюджет субъекта РФ при наличии нескольких обособленных подразделений на территории этого субъекта РФ | 1. Прибыль распределяется по всем подразделениям, которые и уплачивают налог самостоятельно.  2. Определяется доля прибыли, приходящаяся на все обособленные подразделения, и налог уплачивается через одно (ответственное) подразделение | | [Пункт 2 ст. 288](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F309A5hDh7G) НК РФ |
| 31 | Расходы на формирование резервов банков | 1. Резерв на возможные потери по ссудам создается.  2. Резерв на возможные потери по ссудам не создается | | [Статья 292](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F309ADhDh8G) НК РФ |
| 32 | Создание резервов под обесценение ценных бумаг (для профессиональных участников рынка ценных бумаг) | 1. Резервы создаются.  2. Резервы не создаются | | [Статья 300](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F306A2hDh4G) НК РФ |
| 33 | Порядок определения расчетной цены ФИСС, не обращающихся на рынке ценных бумаг | Расчетная стоимость необращающегося финансового инструмента срочных сделок определяется следующими способами:  1) путем сопоставления цены с имеющимися внебиржевыми котировками, а также предложениями о покупке, объявленными брокерами, дилерами и (или) управляющими, операторами информационной системы и др. (mark to market);  2) расчет на основе модели исходя из принципов расчета и формул (отдельные виды форвардов, опционов, свопов), приведенных в [Порядке](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F183F69A4A295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA4hDh0G), утвержденном Приказом ФСФР России от 09.11.2010 N 10-67/пз-н (mark to model);  3) на основе цены финансового инструмента срочных сделок, определенной оценщиком;  4) в иных случаях цены финансового инструмента определяются по методике, установленной в учетной политике налогоплательщика для целей налогообложения [<5>](#Par1815) | | [Пункт 2](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F183F69A4A295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA4hDh2G) Порядка определения расчетной стоимости ФИСС, не обращающихся на организованном рынке, утвержденного Приказом ФСФР России от 09.11.2010 N 10-67/пз-н [<6>](#Par1816) |
| 34 | Учет прямых расходов при оказании услуг | 1. Прямые расходы распределяются на остатки НЗП.  2. Прямые расходы отчетного (налогового периода) относятся в полном объеме на уменьшение доходов данного отчетного (налогового) периода без распределения на остатки НЗП | | [Пункт 2 ст. 318](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34971F3h0hFG) НК РФ.  Подробнее см. на [с. 172](#Par2340) |
| 35 | Порядок формирования стоимости приобретения товаров | 1. Стоимость приобретения товаров определяется по цене, установленной договором.  2. Стоимость приобретения товаров определяется с учетом расходов, связанных с приобретением этих товаров. Выбранный порядок применяется организацией в течение не менее двух налоговых периодов | | [Статья 320](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34971F3h0h6G) НК РФ.  Подробнее см. на [с. 178](#Par2391) |
| 36 | Создание резерва предстоящих расходов на оплату отпусков | 1. Резерв создается. Определяется предельная сумма отчислений и ежемесячный процент отчислений в резерв.  2. Резерв не создается | | [Статья 324.1](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F20CA4hDh0G) НК РФ.  Подробнее см. на [с. 182](#Par2435) |
| 37 | Создание резерва на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет и по итогам работы за год | 1. Резерв создается. Определяется предельная сумма отчислений и ежемесячный процент отчислений в резерв.  2. Резерв не создается | | [Статья 324.1](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F20CA4hDh0G) НК РФ.  Подробнее см. на [с. 187](#Par2486) |
| 38 | Порядок учета расходов на приобретение лицензий на право пользования недрами | 1. Стоимость лицензии учитывается в составе нематериальных активов.  2. Стоимость лицензии учитывается в составе прочих расходов в течение двух лет | | [Пункт 1 ст. 325](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F20CA7hDh2G) НК РФ |
| 39 | Порядок учета расходов, связанных с обеспечением безопасных условий и охраны труда при добыче угля | 1. Указанные расходы принимаются к вычету при исчислении НДПИ.  2. Указанные расходы уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль | | [Пункт 1 ст. 343.1](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34E70F8h0h9G) НК РФ |
| [Глава 26](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F20DA1hDh0G). Налог на добычу полезных ископаемых | | | | |
| 40 | Метод определения количества добытого полезного ископаемого | 1. Прямой.  2. Косвенный | | [Пункт 2 ст. 339](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F20DAChDh8G) НК РФ |
| 41 | Порядок определения стоимости углеводородного сырья, добытого на новом морском месторождении | 1. В соответствии с [п. 1 ст. 340.1](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F20AA4hDh0G) НК РФ.  2. Как произведение количества добытого полезного ископаемого, определяемого в соответствии со [ст. 339](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F20DAChDh6G) НК РФ, и минимальной предельной стоимости единицы добытого полезного ископаемого, определяемой в соответствии со [ст. 340.1](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF3407CF6h0h6G) НК РФ.  Выбранный порядок подлежит применению в течение не менее пяти лет | | [Пункт 5 ст. 340.1](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF3407CF9h0h6G) НК РФ |
| 42 | Определение размера коэффициента Кт [<7>](#Par1817) для каждого участка недр | Значение коэффициента Кт устанавливается в принятой налогоплательщиком учетной политике для целей налогообложения. Значение коэффициента Кт не может превышать 0,3 | | [Пункт 3 ст. 343.1](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34E71F1h0hEG) НК РФ |

--------------------------------

<1> Налогоплательщики вправе при списании сырья и материалов, используемых при производстве товаров, применять разные методы их оценки при условии, что такой порядок предусмотрен учетной политикой для целей налогообложения ([Письмо](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A816AFE8844CC536F285FD9948295F4FF7E70165h9hBG) Минфина России от 29.11.2013 N 03-03-06/1/51819).

<2> Имеются в виду российские организации, осуществляющие разработку и реализацию программ для ЭВМ, баз данных на материальном носителе или в электронном виде по каналам связи независимо от вида договора и (или) оказывающие услуги (выполняющие работы) по разработке, адаптации и модификации программ для ЭВМ, баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), установке, тестированию и сопровождению программ для ЭВМ, баз данных, выполняющие следующие условия:

- организацией получен документ о государственной аккредитации организации, осуществляющей деятельность в области информационных технологий, в порядке, установленном Правительством Российской Федерации ([Положение](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F18DF49447295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA5hDh9G) о государственной аккредитации организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий, утверждено Постановлением Правительства РФ от 06.11.2007 N 758);

- доля доходов от реализации экземпляров программ для ЭВМ, баз данных, передачи имущественных прав на программы для ЭВМ, базы данных, от оказания услуг (выполнения работ) по разработке, адаптации и модификации программ для ЭВМ, баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), а также услуг (работ) по установке, тестированию и сопровождению указанных программ для ЭВМ, баз данных по итогам отчетного (налогового) периода составляет не менее 90% в сумме всех доходов организации за указанный период, в том числе от иностранных лиц не менее 70%;

- среднесписочная численность работников за отчетный (налоговый) период составляет не менее 50 человек.

При определении доли доходов от покупателей - иностранных лиц учитываются доходы от иностранных лиц, местом осуществления деятельности которых не является территория Российской Федерации.

Документами, подтверждающими получение доходов от покупателей - иностранных лиц, являются договор (копия договора), заключенный с иностранным лицом, и документы, подтверждающие факт оказания услуг (выполнения работ), или таможенная декларация (ее копия) с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в таможенном режиме экспорта, и российского таможенного органа, в регионе деятельности которого находится пункт пропуска, через который товар был вывезен за пределы таможенной территории Российской Федерации.

<3> Для общественных организаций инвалидов и организаций, использующих труд инвалидов.

<4> В целях определения расчетной цены не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг организации необходимо закрепить в учетной политике для целей налогообложения один или несколько методов ее определения, предусмотренных Порядком, а также определить условия применения конкретных методов ([Письмо](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A816AFE8844CC53EF883FD9544745547AEEB03h6h2G) Минфина России от 15.08.2011 N 03-03-06/1/486).

<5> Налогоплательщик вправе самостоятельно устанавливать в учетной политике для целей налогообложения методику определения расчетной стоимости необращающихся финансовых инструментов срочных сделок, условия которых не позволяют определить их расчетную стоимость с применением первого и второго способов.

<6> Способы определения расчетной стоимости финансовых инструментов срочных сделок, условия применения организацией указанных способов, порядок определения источников данных, а также методики расчета величины волатильности, используемой для определения расчетной стоимости финансовых инструментов срочных сделок, устанавливаются в учетной политике организации для целей налогообложения ([п. п. 10](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F183F69A4A295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10CA5hDh6G), [12](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F183F69A4A295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10CA5hDh8G) Порядка, утвержденного Приказом ФСФР России от 09.11.2010 N 10-67/пз-н).

<7> [Правила](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F081F4944A295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA5hDh9G) определения коэффициента Кт для исчисления предельной величины налогового вычета из суммы НДПИ при добыче угля утверждены Постановлением Правительства РФ от 10.06.2011 N 462.

2.5.1. Порядок расчета пропорции в целях ведения

раздельного учета НДС по основным средствам

(нематериальным активам)

Если организация в течение налогового периода (а им является в настоящее время квартал) осуществляет операции как облагаемые, так и не облагаемые НДС, то она должна обеспечить раздельный учет "входного" НДС.

Вести раздельный учет нужно и в том случае, если часть деятельности переведена на ЕНВД, а часть находится на общем режиме налогообложения.

Общие правила раздельного учета таковы.

В соответствии с [п. 4 ст. 170](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34177F6h0hDG) НК РФ суммы НДС, предъявленные продавцами товаров (работ, услуг), имущественных прав налогоплательщикам, осуществляющим как облагаемые налогом, так и освобождаемые от налогообложения операции:

учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг), имущественных прав - по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, используемым для осуществления операций, не облагаемых НДС;

принимаются к вычету в соответствии со [ст. 172](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10BA6hDh4G) НК РФ - по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, используемым для осуществления операций, облагаемых НДС;

принимаются к вычету либо учитываются в их стоимости в той пропорции, в которой они используются для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения), - по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций.

Требование о раздельном учете распространяется и на приобретаемые основные средства и нематериальные активы.

Если приобретаемый объект предназначен для использования в операциях, облагаемых НДС, то "входной" НДС принимается к вычету в полном объеме в момент принятия этого объекта к учету.

Если объект приобретается для использования в операциях, не облагаемых НДС, то вычета нет. "Входной" НДС включается в первоначальную стоимость объекта.

Если объект приобретается для осуществления операций, как облагаемых, так и не облагаемых НДС (освобожденных от налогообложения), то к вычету должна приниматься только часть "входного" НДС, относящаяся к облагаемым налогом видам деятельности (операциям).

Сумма НДС, подлежащая вычету, определяется пропорционально стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), облагаемых НДС, в общей стоимости товаров (работ, услуг), отгруженных за тот налоговый период, в котором приобретен соответствующий объект.

Оставшаяся сумма НДС, т.е. сумма НДС, приходящаяся на не облагаемые НДС операции, вычету не подлежит, а относится на увеличение стоимости приобретенных основных средств (нематериальных активов).

При ведении раздельного учета в части основных средств и нематериальных активов возникает следующая проблема.

Налоговым периодом по НДС для всех налогоплательщиков является квартал. Соответственно, расчет пропорции для определения суммы НДС, подлежащей включению в стоимость основного средства (нематериального актива), осуществляется только по итогам квартала.

Если объект приобретен в последнем месяце квартала, проблем с расчетами нет.

Если же объект приобретен в первом или во втором месяце квартала, то расчеты существенно усложняются. Ведь на момент принятия объекта к учету у организации еще нет данных для определения суммы НДС, которую нужно включить в его стоимость.

В итоге приходится поступать следующим образом.

В момент принятия объекта к учету его первоначальную стоимость необходимо формировать без НДС. По окончании квартала, после расчета суммы НДС, подлежащей включению в стоимость основного средства, первоначальная стоимость объекта корректируется плюс пересчитывается начисленная к этому моменту сумма амортизации.

[Подпункт 1 п. 4.1 ст. 170](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34177F9h0hCG) НК РФ предоставляет налогоплательщикам возможность упростить эти расчеты.

Согласно этому подпункту по основным средствам и нематериальным активам, принимаемым к учету в первом или во втором месяце квартала, расчет пропорции можно производить по итогам соответствующего месяца.

Таким образом, у вас есть право выбирать способ расчета пропорции из двух возможных: по итогам квартала или по итогам соответствующего месяца.

На наш взгляд, выбранный способ следует закрепить в учетной политике для целей налогообложения.

Примечание. Право выбора способа расчета пропорции (по итогам месяца или квартала) распространяется только на объекты основных средств (нематериальных активов), приобретенные в первом или втором месяце квартала. Что касается объектов, приобретенных в третьем месяце квартала, то здесь никакого выбора нет. Расчет пропорции по таким объектам осуществляется только по итогам соответствующего квартала.

2.5.2. Признание расходов на приобретение

малоценного имущества стоимостью не более 40 000 руб.

С 1 января 2015 г. организации получили право самостоятельно определять порядок признания материальных расходов, предусмотренных [пп. 3 п. 1 ст. 254](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F483F39447295F4FF7E701659B217A78FFF34173F9h0h9G) НК РФ.

В указанном подпункте перечислены затраты на приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды, других средств индивидуальной и коллективной защиты, предусмотренных законодательством РФ, и иного имущества, не являющегося амортизируемым (т.е. объектов стоимостью до 40 000 руб., которые в целях налогообложения не признаются амортизируемым имуществом).

Нормы, действовавшие до 1 января 2015 г., предусматривали только один возможный способ списания стоимости такого имущества в состав расходов - единовременно в полной сумме по мере его ввода в эксплуатацию. Поэтому в прошлые годы порядок признания расходов на приобретение малоценного имущества стоимостью до 40 000 руб. раскрывать в налоговой учетной политике не требовалось.

С 1 января 2015 г. появился второй способ - **налогоплательщик может списывать в состав материальных расходов стоимость имущества, не являющегося амортизируемым, в течение более чем одного отчетного периода в порядке, установленном им самостоятельно**. При этом необходимо принимать во внимание срок использования имущества или иные экономически обоснованные показатели. Соответствующая поправка внесена в [ст. 254](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F483F39447295F4FF7E701659B217A78FFF34173F9h0h9G) НК РФ Федеральным [законом](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F785FC9E47295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA7hDh8G) от 20.04.2014 N 81-ФЗ.

Новые правила, очевидно, будут полезны организациям, которые при ведении бухгалтерского учета ориентируются на требования МСФО и не применяют стоимостный критерий отнесения основных средств к МПЗ, предусмотренный [ПБУ 6/01](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F085F59849295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA4hDh2G) (см. подробнее [с. 49](#Par671)).

Примечание. Если в бухгалтерском учете организации имущество стоимостью до 40 000 руб. списывается на расходы не единовременно, а в течение определенного срока, то с 2015 г. появилась возможность в этой части сблизить налоговый учет с бухгалтерским.

Допустим, бухгалтерской учетной политикой организации предусмотрено отнесение к МПЗ объектов стоимостью до 5000 руб. включительно. Объекты стоимостью свыше 5000 руб. учитываются в составе основных средств и переносят свою стоимость на расходы путем начисления амортизации.

В такой ситуации организация имеет возможность закрепить в учетной политике для целей налогообложения на 2015 г. порядок признания расходов на приобретение имущества стоимостью до 40 000 руб., аналогичный бухгалтерскому. Соответствующие положения налоговой учетной политики могут быть сформулированы, например так:

**"В соответствии с** [**пп. 3 п. 1 ст. 254**](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34A75F8h0hFG) **НК РФ расходы на приобретение имущества, не признаваемого амортизируемым, стоимостью до 5000 руб. включительно, включаются в состав материальных расходов в полной сумме в момент его ввода в эксплуатацию. Расходы на приобретение имущества, не признаваемого амортизируемым, стоимостью свыше 5000 руб. до 40 000 руб. включительно, признаются в составе материальных расходов в порядке, определяемом при принятии этого имущества к бухгалтерскому учету. При этом срок и порядок списания стоимости имущества отражаются в карточке учета по форме (дается ссылка на форму первичного учетного документа, который применяется в организации для учета такого имущества)"**.

2.5.3. Метод начисления амортизации

При ведении налогового учета организации могут выбирать метод начисления амортизации из двух возможных:

1) линейный метод;

2) нелинейный метод.

Внимание! В налоговом учете метод начисления амортизации выбирается не по каждому отдельному объекту амортизируемого имущества, а устанавливается применительно ко всем объектам амортизируемого имущества и отражается в учетной политике для целей налогообложения.

Таким образом, по общему правилу по всем объектам амортизируемого имущества амортизация в целях налогообложения прибыли начисляется именно тем методом, который закреплен в учетной политике организации на соответствующий год.

Внимание! Исключение из общего правила составляют объекты, перечисленные в [п. 3 ст. 259](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34073F4h0h8G) НК РФ, по которым амортизация всегда начисляется линейным методом.

Согласно [п. 3 ст. 259](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34073F4h0h8G) НК РФ независимо от того, какой метод начисления амортизации установлен учетной политикой организации, по зданиям, сооружениям и передаточным устройствам, входящим в [8](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F183FC9E4E295F4FF7E701659B217A78FFF34974F00FA3hDh5G) - [10-ю амортизационные группы](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F183FC9E4E295F4FF7E701659B217A78FFF34974F00DA0hDh4G), амортизация начисляется линейным методом.

Внимание! Нормы [гл. 25](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F006A6hDh4G) НК РФ позволяют организации переходить с одного метода начисления амортизации на другой. При этом (при переходе с одного метода на другой) на новый метод начисления амортизации переводятся в том числе и уже эксплуатируемые объекты.

Изменение метода начисления амортизации допускается с начала очередного налогового периода (т.е. с начала года).

При этом введено ограничение на переход с нелинейного на линейный метод. Налогоплательщик вправе перейти с нелинейного метода на линейный метод начисления амортизации не чаще одного раза в пять лет ([п. 1 ст. 259](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34C77F0h0hCG) НК РФ).

Например, налогоплательщики, начавшие применять нелинейный метод с 1 января 2009 г. (т.е. закрепившие в учетной политике для целей налогообложения на 2009 г. нелинейный метод начисления амортизации), вправе перейти на линейный метод начисления амортизации не ранее 1 января 2014 г. ([Письмо](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F285F4984A295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA5hDh8G) Минфина России от 24.04.2012 N 03-03-10/41).

Правила перехода с одного метода начисления амортизации на другой приведены в [ст. 322](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34C74F3h0hDG) НК РФ.

2.5.3.1. Линейный метод

Порядок применения линейного метода закреплен в [ст. 259.1](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34B7DF5h0h9G) НК РФ. Этот метод аналогичен линейному способу начисления амортизации, применяемому в бухгалтерском учете (см. с. 46).

При линейном методе сумма начисленной за один месяц амортизации в отношении объекта амортизируемого имущества определяется как произведение его первоначальной (восстановительной) стоимости и нормы амортизации, определенной для данного объекта.

Норма амортизации по каждому объекту амортизируемого имущества определяется по формуле:

,

где K - норма амортизации в процентах к первоначальной (восстановительной) стоимости объекта амортизируемого имущества;

n - срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества, выраженный в месяцах (без учета сокращения (увеличения) срока в соответствии с [абз. 2 п. 13 ст. 258](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34C77F1h0h9G) НК РФ [<\*>](#Par1896)).

--------------------------------

<\*> [Пунктом 13 ст. 258](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34C77F1h0h9G) НК РФ установлено, что применение повышающих (понижающих) коэффициентов влечет за собой увеличение (сокращение) сроков полезного использования. Однако, как видно из приведенной [формулы](#Par1891), при применении линейного метода норма амортизации рассчитывается исходя из срока полезного использования без учета уменьшения (увеличения) в связи с использованием коэффициентов.

2.5.3.2. Нелинейный метод

Нелинейному методу посвящена [ст. 259.2](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34B7DF4h0h7G) НК РФ.

Расчет амортизации при применении нелинейного метода производится следующим образом.

Организация должна распределить все свои объекты основных средств и нематериальных активов на 10 амортизационных групп (исходя из сроков их полезного использования).

Если по каким-то объектам амортизация начисляется с применением коэффициентов, то такие объекты выводятся в отдельные подгруппы, которые формируются в рамках соответствующих амортизационных групп.

На 1-е число налогового периода, с начала которого учетной политикой для целей налогообложения установлено применение нелинейного метода, для каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется **суммарный баланс**, который рассчитывается как суммарная стоимость всех объектов амортизируемого имущества, отнесенных к данной амортизационной группе (подгруппе), в порядке, установленном [ст. 322](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34C74F3h0hDG) НК РФ.

В дальнейшем суммарный баланс каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется на 1-е число месяца, для которого определяется сумма начисленной амортизации.

Суммарный баланс определяется без учета объектов амортизируемого имущества, амортизация по которым начисляется линейным методом в соответствии с [п. 3 ст. 259](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34073F4h0h8G) НК РФ [<\*>](#Par1908).

--------------------------------

<\*> Согласно [п. 3 ст. 259](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34073F4h0h8G) НК РФ вне зависимости от установленного налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения метода начисления амортизации к зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, входящим в [8](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F183FC9E4E295F4FF7E701659B217A78FFF34974F00FA3hDh5G), [9](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F183FC9E4E295F4FF7E701659B217A78FFF34974F00CA3hDh3G), [10-ю амортизационные группы](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F183FC9E4E295F4FF7E701659B217A78FFF34974F00DA0hDh4G), всегда применяется линейный метод начисления амортизации.

По мере ввода в эксплуатацию объектов амортизируемого имущества первоначальная стоимость таких объектов увеличивает суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы). При этом первоначальная стоимость таких объектов включается в суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда они были введены в эксплуатацию.

При изменении первоначальной стоимости основных средств в соответствии с [п. 2 ст. 257](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F30EADhDh1G) НК РФ [<\*\*>](#Par1913) суммы, на которые изменяется первоначальная стоимость указанных объектов, учитываются в суммарном балансе соответствующей амортизационной группы (подгруппы).

--------------------------------

<\*\*> В случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации.

Суммарный баланс каждой амортизационной группы (подгруппы) ежемесячно уменьшается на суммы начисленной по этой группе (подгруппе) амортизации.

Сумма начисленной за один месяц амортизации для каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется исходя из произведения суммарного баланса соответствующей амортизационной группы (подгруппы) на начало месяца и нормы амортизации, установленной [ст. 259.2](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34B7DF4h0h7G) НК РФ, по следующей формуле:

,

где A - сумма начисленной за один месяц амортизации для соответствующей амортизационной группы (подгруппы);

B - суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы);

k - норма амортизации для соответствующей амортизационной группы (подгруппы) (приведены в [п. 5 ст. 259.2](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34B7DF6h0hCG) НК РФ).

Примечание. Нелинейный метод начисления амортизации на первый взгляд более выгоден организациям, нежели линейный, поскольку в среднем нормы амортизации при нелинейном методе начисления амортизации превышают нормы линейного метода в 3 раза. Однако реальную выгоду от применения нелинейного метода можно получить далеко не всегда, поэтому решение о применении этого метода нужно принимать в каждом конкретном случае исходя из инвестиционных планов данной конкретной организации, а также информации об уже имеющихся у нее основных средствах и нематериальных активах.

Информация об имеющихся объектах, их остаточной стоимости и оставшемся сроке полезного использования имеет важное значение, поскольку при переходе на нелинейный метод на него придется перевести не только новые (вновь приобретаемые), но и все уже имеющиеся объекты амортизируемого имущества (за исключением перечисленных в [п. 3 ст. 259](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34073F4h0h8G) НК РФ, по которым амортизация всегда начисляется линейным методом).

Согласно [ст. 322](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34C74F2h0hCG) НК РФ, если налогоплательщик меняет учетную политику и переходит с линейного метода начисления амортизации на нелинейный, объекты, амортизация по которым, в соответствии с внесенными налогоплательщиком изменениями в учетную политику для целей налогообложения, начисляется нелинейным методом, включаются в состав амортизационных групп (подгрупп) в целях определения их суммарного баланса по остаточной стоимости, определенной на 1-е число налогового периода, с начала которого учетной политикой для целей налогообложения установлено применение нелинейного метода начисления амортизации.

Указанные объекты амортизируемого имущества в целях определения суммарного баланса амортизационных групп включаются в состав этих групп исходя из срока полезного использования таких объектов, установленного при введении их в эксплуатацию. В случае применения коэффициентов при начислении амортизации в составе амортизационных групп создаются амортизационные подгруппы, предусмотренные [п. 13 ст. 258](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34E72F6h0hCG) НК РФ.

Таким образом, правила перехода, установленные [ст. 322](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34C74F3h0hDG) НК РФ, предусматривают, что **после перехода на нелинейный метод амортизация по всем старым объектам основных средств и нематериальных активов будет начисляться уже не на первоначальную, а на остаточную стоимость этих объектов**. Это, естественно, снижает эффект от применения повышенных норм амортизации нелинейного метода, а в определенных ситуациях вообще приводит к тому, что суммы амортизации при нелинейном методе оказываются ниже тех, которые начислялись раньше линейным методом.

Пример 2.1. Организация имеет на балансе оборудование, входящее в [3-ю амортизационную группу](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F183FC9E4E295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10FA4hDh7G). Срок полезного использования, установленный при вводе оборудования в эксплуатацию, - 40 месяцев. Первоначальная стоимость оборудования - 400 000 руб. Оборудование было приобретено в 2011 г., дата ввода в эксплуатацию - февраль 2011 г. Амортизация по оборудованию начислялась линейным методом.

С 1 января 2013 г. организация перешла на нелинейный метод начисления амортизации. Предположим, что по состоянию на 1 января 2013 г. у организации больше не было объектов, входящих в [3-ю амортизационную группу](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F183FC9E4E295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10FA4hDh7G).

В 2011 - 2012 гг. амортизация по оборудованию начислялась в сумме 10 000 руб. в месяц (400 000 руб. : 40 мес.). Остаточная стоимость оборудования на 1 января 2013 г. - 180 000 руб. По этой стоимости оборудование включается в суммарный баланс [третьей амортизационной группы](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F183FC9E4E295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10FA4hDh7G).

В 2013 г. после перехода на нелинейный метод амортизация по оборудованию начисляется в следующих суммах:

январь - 10 080 руб. (180 000 руб. x 5,6% [<\*>](#Par1939));

февраль - 9516 руб. ((180 000 руб. - 10 080 руб.) x 5,6%);

март - 8983 руб. ((180 000 руб. - 10 080 руб. - 9516 руб.) x 5,6%) и т.д.

--------------------------------

<\*> Согласно [п. 5 ст. 259.2](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34B7DF6h0hCG) НК РФ норма амортизации для третьей амортизационной группы составляет 5,6%.

Таким образом, в данном случае уже со второго месяца применения нелинейного метода сумма амортизации становится меньше той, которая начислялась по оборудованию до перехода на этот метод.

Приведенный пример наглядно показывает, что переход на нелинейный метод - это далеко не всегда выигрыш по суммам амортизации. При наличии большого количества объектов, срок фактического использовании которых перевалил за половину срока полезного использования, эффект от применения нелинейного метода существенно снижается.

Если организация, применяющая нелинейный метод начисления амортизации, меняет учетную политику и переходит к применению линейного метода начисления амортизации, то в соответствии со [ст. 257](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F30EA2hDh1G) НК РФ она определяет остаточную стоимость объектов амортизируемого имущества на 1-е число налогового периода, с начала которого учетной политикой для целей налогообложения установлено применение линейного метода начисления амортизации.

Остаточная стоимость каждого объекта при переходе с нелинейного на линейный метод начисления амортизации определяется по той же формуле, приведенной в [п. 1 ст. 257](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34B7CF8h0hCG) НК РФ.

При этом норма амортизации (в целях дальнейшего начисления амортизации линейным методом) для каждого объекта определяется в соответствии с [п. 2 ст. 259.1](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34B7DF5h0h7G) НК РФ исходя из оставшегося срока полезного использования объекта, определенного на 1-е января того года, с начала которого организация перешла на применение линейного метода начисления амортизации.

2.5.4. Применение амортизационной премии

По общему правилу затраты капитального характера, связанные с приобретением (реконструкцией, модернизацией) основных средств, формируют первоначальную стоимость соответствующих объектов и списываются в состав расходов путем начисления амортизации. Такой порядок применяется как в бухгалтерском учете, так и в целях исчисления налоговой базы по налогу на прибыль.

При этом в [гл. 25](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34C77F1h0hEG) НК РФ предусмотрена возможность часть капитальных затрат учесть в расходах единовременно (сразу) (так называемая амортизационная премия).

Какие капитальные вложения можно списывать единовременно?

Во-первых, это расходы на приобретение основных средств.

Во-вторых, это расходы, понесенные в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств.

Обратите внимание! В течение многих лет спорным оставался вопрос о возможности применения амортизационной премии арендатором, который за свой счет произвел **неотделимые улучшения арендованного имущества**.

Минфин России всегда отвечал на этот вопрос отрицательно (см. Письма Минфина России от 12.10.2011 [N 03-03-06/1/663](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A816AFE8844CC536F186F59B4E295F4FF7E70165h9hBG), от 09.02.2009 [N 03-03-06/2/18](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A816AFE8844CC531F480F69E44745547AEEB03h6h2G), от 22.05.2007 [N 03-03-06/2/82](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A816AFE8844CC532F386FD9944745547AEEB03h6h2G), от 15.11.2006 [N 03-03-04/1/759](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A816AFE8844CC536F38DF09E44745547AEEB03h6h2G)).

Однако Верховный Суд РФ в 2014 г. пришел к выводу о том, что **Налоговый кодекс не содержит запрета или ограничений в отношении применения арендатором амортизационной премии к капитальным вложениям в форме неотделимых улучшений арендованного имущества** ([Определение](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A806AEEB844CC533F182FD9E4D295F4FF7E70165h9hBG) ВС РФ от 09.09.2014 N 305-КГ14-1382).

Примечание. В соответствии с [п. 9 ст. 258](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34C77F1h0hEG) НК РФ при исчислении налога на прибыль организация имеет право единовременно списывать на расходы до 10% (а в ряде случаев до 30%) суммы произведенных капитальных вложений.

Максимальный размер амортизационной премии зависит от амортизационной группы.

По основным средствам, входящим в [первую](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F183FC9E4E295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA4hDh5G), [вторую](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F183FC9E4E295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA3hDh3G), [восьмую](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F183FC9E4E295F4FF7E701659B217A78FFF34974F00FA3hDh5G) - [десятую амортизационные группы](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F183FC9E4E295F4FF7E701659B217A78FFF34974F00DA0hDh4G), максимальный размер амортизационной премии составляет 10% суммы произведенных капитальных вложений. В отношении основных средств, входящих в [третью](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F183FC9E4E295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10FA4hDh7G) - [седьмую амортизационные группы](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F183FC9E4E295F4FF7E701659B217A78FFF34974F107A2hDh5G), - 30% суммы произведенных капитальных вложений.

Сумма начисленной в отчетном (налоговом) периоде амортизационной премии в полном объеме подлежит учету в составе косвенных расходов ([п. 3 ст. 272](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34C74F0h0hBG) НК РФ).

Примечание. Решение о применении амортизационной премии должно быть отражено в приказе об учетной политике для целей налогообложения.

В случае принятия решения об использовании этого механизма в приказе также необходимо определить процент списания (не выше 10% суммы капитальных вложений для основных средств, входящих в [1](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F183FC9E4E295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA4hDh5G), [2](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F183FC9E4E295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA3hDh3G), [8](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F183FC9E4E295F4FF7E701659B217A78FFF34974F00FA3hDh5G), [9](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F183FC9E4E295F4FF7E701659B217A78FFF34974F00CA3hDh3G) и [10-ю амортизационные группы](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F183FC9E4E295F4FF7E701659B217A78FFF34974F00DA0hDh4G), и не выше 30% - для основных средств, входящих в [3](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F183FC9E4E295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10FA4hDh7G) - [7-ю амортизационные группы](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F183FC9E4E295F4FF7E701659B217A78FFF34974F107A2hDh5G)).

Примечание. При формировании учетной политики организация вправе определить критерии для основных средств, в отношении которых будет применяться амортизационная премия.

Это может быть стоимостный или какой-то иной критерий.

В учетной политике можно записать, что амортизационная премия применяется, например, только в отношении производственных объектов основных средств с первоначальной стоимостью не менее 1 млн руб. (Письма Минфина России от 17.11.2006 [N 03-03-04/1/779](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A816AFE8844CC536F284F59A44745547AEEB03h6h2G) и от 10.04.2007 [N 03-03-05/83](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A816AFE8844CC532F087F49844745547AEEB03h6h2G)).

Пример 2.2. В учетной политике организации на 2015 г. содержатся следующие пункты:

- амортизация по всем объектам амортизируемого имущества начисляется линейным методом;

- при осуществлении капитальных вложений, связанных с приобретением основных средств, в состав косвенных расходов единовременно включается 10% (по всем основным средствам независимо от амортизационной группы) суммы произведенных капитальных вложений.

В январе организация приобрела и ввела в эксплуатацию компьютер стоимостью 90 000 руб. (без НДС). В соответствии с [Классификацией](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F183FC9E4E295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA4hDh1G) ОС организация установила срок полезного использования 30 месяцев. Амортизация по компьютеру начисляется с 1 февраля 2015 г.

В феврале организация списывает в состав расходов 10% первоначальной стоимости компьютера - 9000 руб.

Рассчитаем сумму амортизации по компьютеру, которую организация может включать в расходы ежемесячно начиная с февраля 2015 г.:

(90 000 руб. - 9000 руб.) : 30 мес. = 2700 руб/мес.

Таким образом, в феврале в налоговом учете организация спишет на расходы две суммы:

- амортизационную премию в размере 9000 руб.;

- сумму амортизации в размере 2700 руб.

В дальнейшем ежемесячно организация в налоговом учете будет начислять амортизацию по компьютеру в сумме 2700 руб.

Примечание. При решении вопроса о применении амортизационной премии необходимо учитывать, что в бухгалтерском учете такого механизма нет. Соответственно, применение амортизационной премии приводит к расхождению данных бухгалтерского и налогового учета.

Кроме того, нужно иметь в виду, что в [гл. 25](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F006A6hDh4G) НК РФ есть нормы, **обязывающие организацию при реализации** [**<\*>**](#Par1991) **объекта основных средств, в отношении которого ранее была применена амортизационная премия, восстановить сумму амортизационной премии, ранее включенную в расходы, и отразить ее в составе доходов**.

--------------------------------

<\*> Если объект не продается, а выбывает из организации по каким-то иным основаниям, то амортизационную премию восстанавливать и включать в доходы не нужно.

Обязанность восстанавливать амортизационную премию возникает в случае одновременного выполнения двух условий ([п. 9 ст. 258](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34075F1h0hCG) НК РФ):

1) с момента ввода объекта в эксплуатацию до момента его продажи прошло менее пяти лет;

2) объект продается лицу, являющемуся взаимозависимым [<\*\*>](#Par1997) с организацией-продавцом.

--------------------------------

<\*\*> Основания признания лиц взаимозависимыми установлены [ст. 105.1](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F78DF19849295F4FF7E701659B217A78FFF34971F1h0h7G) НК РФ.

2.5.5. Применение к основной норме амортизации

повышающих коэффициентов

[Статья 259.3](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34B7DF9h0hDG) НК РФ предоставляет организации возможность при начислении амортизации по объектам основных средств применять повышающие коэффициенты [<\*>](#Par2004).

--------------------------------

<\*> Заметим, что в бухгалтерском учете применение повышающего коэффициента не выше 3 возможно только в отношении тех объектов, которые амортизируются способом уменьшающегося остатка (см. [с. 47](#Par634)). При начислении амортизации линейным способом никакие повышающие коэффициенты к норме амортизации в бухгалтерском учете не применяются ([Письмо](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A816AFE8844CC53FF385FD9B44745547AEEB03h6h2G) Минфина России от 26.04.2010 N 03-05-05-01/09).

Организации вправе применять к основной норме амортизации специальный **коэффициент, но не выше 2**:

1) в отношении амортизируемых основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности.

При применении нелинейного метода начисления амортизации указанный специальный коэффициент не применяется к основным средствам, относящимся к [первой](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F183FC9E4E295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA4hDh5G) - [третьей амортизационным группам](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F183FC9E4E295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10FA4hDh7G).

Внимание! Данный коэффициент может применяться в отношении только тех объектов основных средств, которые приняты на учет до 1 января 2014 г.;

2) в отношении собственных амортизируемых основных средств налогоплательщиков - сельскохозяйственных организаций промышленного типа (птицефабрик, животноводческих комплексов, зверосовхозов, тепличных комбинатов);

3) в отношении собственных амортизируемых основных средств налогоплательщиков-организаций, имеющих статус резидента промышленно-производственной особой экономической зоны или туристско-рекреационной особой экономической зоны;

4) в отношении амортизируемых основных средств, относящихся к объектам, имеющим высокую энергетическую эффективность, в соответствии с [Перечнем](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F38CF29C4D295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA5hDh8G) [<\*>](#Par2016) таких объектов, установленным Правительством Российской Федерации, или к объектам, имеющим высокий класс энергетической эффективности, если в отношении таких объектов в соответствии с законодательством Российской Федерации предусмотрено определение классов их энергетической эффективности.

--------------------------------

<\*> Соответствующий [Перечень](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F38CF29C4D295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA5hDh8G) утвержден Постановлением Правительства РФ от 16.04.2012 N 308.

Организации вправе применять к основной норме амортизации специальный **коэффициент, но не выше 3**:

1) в отношении амортизируемых основных средств, являющихся предметом договора финансовой аренды (договора лизинга).

Указанный специальный коэффициент не применяется к основным средствам, относящимся к [первой](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F183FC9E4E295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA4hDh5G) - [третьей амортизационным группам](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F183FC9E4E295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10FA4hDh7G);

2) в отношении амортизируемых основных средств, используемых только для осуществления научно-технической деятельности.

По разъяснению Минфина России, этот коэффициент может применяться к амортизируемым основным средствам, которые используются только для осуществления научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок, понятие которых дано в [ст. 262](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34E72F6h0hDG) НК РФ ([Письмо](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A816AFE8844CC532F982F09D44745547AEEB03h6h2G) от 14.04.2008 N 03-03-06/1/282);

3) в отношении амортизируемых основных средств, используемых налогоплательщиками, указанными в [п. 1 ст. 275.2](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34073F8h0hDG) НК РФ, исключительно при осуществлении деятельности, связанной с добычей углеводородного сырья на новом морском месторождении углеводородного сырья.

При применении повышающих коэффициентов **необходимо придерживаться следующих правил**.

1. Решение о применении тех или иных коэффициентов должно быть зафиксировано в приказе об учетной политике для целей налогообложения [<\*>](#Par2027).

--------------------------------

<\*> Отметим, налоговые органы настаивают на том, что применение повышающих коэффициентов возможно только при наличии соответствующей записи в учетной политике для целей налогообложения на соответствующий год (см., например, [Письмо](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A816AFE8844CC53EF882FC9E44745547AEEB03h6h2G) УФНС России по г. Москве от 25.04.2011 N 16-12/040322@). Однако непосредственно в Налоговом [кодексе](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F006A6hDh4G) такого требования нет. Поэтому организация имеет право применять повышающие коэффициенты независимо от того, закреплено это учетной политикой или нет. Правильность этого вывода подтверждается арбитражной практикой (см., например, Постановления ФАС Московского округа от 22.07.2010 [N КА-А40/7473-10](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A805B1FA844CC536F586F59D4D295F4FF7E70165h9hBG), Уральского округа от 23.10.2008 [N Ф09-7703/08-С3](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A805A9FB844CC53FF780FD9944745547AEEB03h6h2G) и от 27.02.2008 [N 09-656/08-С3](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A805A9FB844CC530F981F29A44745547AEEB03h6h2G), Восточно-Сибирского округа от 28.08.2007 [N А33-1226/07-Ф02-5824/07](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A805AAFA844CC533F183FC9E44745547AEEB03h6h2G)). Причем правомерность выводов, сделанных федеральными судами Уральского и Восточно-Сибирского округов, подтверждена ВАС РФ (Определения от 30.01.2009 [N ВАС-544/09](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A806AEEB844CC53FF582F19A44745547AEEB03h6h2G), от 22.05.2008 [N 6444/08](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A806AEEB844CC531F58CF09544745547AEEB03h6h2G) и от 28.12.2007 [N 17299/07](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A806AEEB844CC533F78DF29844745547AEEB03h6h2G)). Но если вы не хотите спорить с налоговиками, то применение повышающих коэффициентов следует предусмотреть в учетной политике.

Например, если в организации принято решение применять повышающий коэффициент в размере 1,5 к тем объектам, которые будут работать в три смены, в приказе об учетной политике должна быть сделана запись следующего содержания:

**"По основным средствам, переведенным на работу в три смены, применять к основной норме амортизации коэффициент 1,5"**.

2. Специальный коэффициент применяется к основной норме амортизации только в тех месяцах, когда действительно имели место условия, с которыми законодательство связывает возможность применения коэффициента.

Это требование актуально при применении коэффициентов в связи с использованием ОС в условиях повышенной сменности, агрессивной среды, а также для осуществления НИОКР.

Наличие условий, дающих право на применении коэффициента, должно подтверждаться соответствующими внутренними документами организации (см. [Письмо](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A816AFE8844CC536F181F29B44745547AEEB03h6h2G) Минфина России от 16.06.2006 N 03-03-04/1/521).

Во избежание споров с налоговыми органами организации следует ежемесячно составлять документ, содержащий перечень объектов, которые в течение данного месяца работали в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности либо использовались исключительно для осуществления научно-технической деятельности. Наличие такого документа будет служить основанием для бухгалтера применять к перечисленным в документе объектам соответствующий повышающий коэффициент, установленный приказом об учетной политике.

Так, например, в Письмах УФНС России по г. Москве от 20.06.2012 [N 16-15/053957@](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A816AFE8844CC536F081F69F4C295F4FF7E70165h9hBG) и от 25.04.2011 [N 16-12/040322@](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A816AFE8844CC53EF882FC9E44745547AEEB03h6h2G) приведен следующий перечень документов, подтверждающих работу основных средств в многосменном режиме:

- приказ руководителя организации о работе в многосменном режиме (с указанием периода времени);

- распорядительный документ руководителя организации о применении специального коэффициента в отношении конкретных основных средств (перечень основных средств с указанием их инвентарных номеров, кодов по [Классификации](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F183FC9E4E295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA4hDh1G), дат ввода в эксплуатацию, сроков полезного использования);

- ежемесячно составляемый документ, обосновывающий перечень объектов, учитываемых в течение данного месяца в составе работающих в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности;

- табель учета рабочего времени сотрудников, занятых на эксплуатации основных средств, работающих в условиях повышенной сменности;

- иные документы, подтверждающие использование основных средств с применением многосменного режима работы.

Пример 2.3. Учетной политикой организации на 2015 г. предусмотрено:

- начисление амортизации по объектам амортизируемого имущества с применением линейного метода;

- применение повышающего коэффициента 1,5 при использовании объектов основных средств, принятых на учет до 1 января 2014 г., для работы в условиях повышенной сменности.

В соответствии с распоряжением руководителя организации с 1 февраля 2015 г. производственный цех был переведен на режим работы в три смены сроком на один месяц.

В указанном цехе эксплуатируется объект первоначальной стоимостью 150 000 руб., включенный в [4-ю амортизационную группу](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F183FC9E4E295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10CA2hDh2G). Срок полезного использования, установленный при вводе в эксплуатацию, - 72 месяца. Норма амортизации - 1,389% (100% : 72 мес.). Ежемесячная сумма амортизации - 2083,5 руб.

В феврале на основании распоряжения руководителя организации о переводе цеха на режим работы в три смены к основной норме амортизации применяется коэффициент 1,5. Соответственно, сумма амортизации по объекту за февраль составит 3125,25 руб. (150 000 руб. x 1,389% x 1,5).

В марте амортизация по объекту начисляется в обычном порядке (без применения коэффициента). Сумма амортизации за март - 2083,5 руб.

3. Под агрессивной средой в целях налогообложения прибыли понимается совокупность природных и (или) искусственных факторов, влияние которых вызывает повышенный износ (старение) основных средств в процессе их эксплуатации.

К работе в агрессивной среде приравнивается также нахождение основных средств в контакте с взрыво-, пожароопасной, токсичной или иной агрессивной технологической средой, которая может послужить причиной (источником) инициирования аварийной ситуации.

Перечень основных средств, которые могут быть отнесены к категории основных средств, работающих в условиях агрессивной среды, определяется организацией самостоятельно (Письма Минфина России от 13.02.2007 [N 03-03-06/1/78](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A816AFE8844CC533F883FD9B44745547AEEB03h6h2G) и от 16.06.2006 [N 03-03-04/1/521](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A816AFE8844CC536F181F29B44745547AEEB03h6h2G)).

Налоговые органы настаивают на том, что для применения специального коэффициента к норме амортизационных отчислений необходимо, чтобы условия эксплуатации амортизируемых основных средств (по которым данный коэффициент будет применяться) соответствовали установленным НК РФ требованиям и отличались от обычных условий их эксплуатации.

Наиболее полно позиция налоговиков определена в Письмах ФНС России от 17.11.2009 [N ШС-17-3/205@](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC53EF28DF19C44745547AEEB03h6h2G) и Минфина России от 14.10.2009 [N 03-03-05/182](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC53EF28DF19C44745547AEEB0362947E6D7FB6FF4874F10ChAhDG).

Суть ее заключается в следующем: **применение повышающего коэффициента правомерно в случае, если собственник оборудования использует его в режиме, не установленном соответствующей документацией производителя, или для работы в контакте с опасной средой использует оборудование, не предназначенное для эксплуатации в подобных условиях**. Такие обстоятельства должны быть документально подтверждены.

Заметим, что эта логика находит понимание и у судей, рассматривающих подобные споры (см., например, Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 12.12.2012 [N А33-18032/2011](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A805AAFA844CC530F38CF39544745547AEEB03h6h2G), Западно-Сибирского округа от 04.09.2013 [N А03-12862/2012](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A805A6FA844CC536F086F29F4F295F4FF7E70165h9hBG)) [<\*>](#Par2058).

--------------------------------

<\*> Заметим, что многие специалисты высказывают мнение о том, что наличие в организации опасных производственных объектов, статус которых подтвержден соответствующим свидетельством о регистрации опасного производственного объекта, само по себе дает организации право применять повышающий коэффициент не выше 2 ко всем основным средствам, работающим на таком объекте. Более того, правомерность этой позиции подтверждается арбитражной практикой (см., например, Постановления ФАС Московского округа от 04.03.2011 [N КА-А40/1148-11](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A805B1FA844CC536F28DFC9A47295F4FF7E70165h9hBG), от 27.10.2010 [N КА-А40/12461-10](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A805B1FA844CC536F281F79B49295F4FF7E70165h9hBG), от 22.09.2010 [N КА-А40/10860-10](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A805B1FA844CC536F286F59D4A295F4FF7E70165h9hBG), Поволжского округа от 24.06.2013 [N А12-19990/2012](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A805ACFF844CC536F081F09D49295F4FF7E70165h9hBG), Уральского округа от 22.07.2009 [N Ф09-5230/09-С3](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A805A9FB844CC53EF484F19544745547AEEB03h6h2G), Западно-Сибирского округа от 23.03.2009 [N Ф04-4795/2008(3206-А46-40)](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A805A6FA844CC530F287F09F44745547AEEB03h6h2G)). Однако необходимо иметь в виду, что налоговая инспекция в такой ситуации с большой долей вероятности будет оспаривать правомерность применения ускоренной амортизации.

4. Коэффициент за "повышенную сменность", по мнению Минфина России, можно применять не ко всем объектам основных средств, а **только к машинам и оборудованию, используемым в прерывных технологических процессах, и только при трехсменной или круглосуточной работе таких основных средств** (Письма Минфина России от 30.05.2008 [N 03-03-06/1/341](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A816AFE8844CC531F180F79444745547AEEB03h6h2G), от 19.10.2007 [N 03-03-06/1/727](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A816AFE8844CC532F583F49F44745547AEEB03h6h2G), от 13.02.2007 [N 03-03-06/1/78](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A816AFE8844CC533F883FD9B44745547AEEB03h6h2G)).

Соответственно, применение повышающего коэффициента к иным видам основных средств, например зданиям, автомобилям, мебели, вычислительной технике, практически наверняка приведет к спору с налоговым органом.

Заметим, что в конце 2012 г. по данной проблеме высказался Президиум ВАС РФ ([Постановление](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A806AEEB844CC534F081F59C4B295F4FF7E70165h9hBG) Президиума ВАС РФ от 20.11.2012 N 7221/12).

Судьи пришли к выводу, что [Классификация](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F183FC9E4E295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA4hDh1G) ОС при отнесении тех или иных видов основных средств к амортизационным группам не содержит указания на то, определялся ли срок использования машин и оборудования, объединенных в соответствующий вид основных средств, исходя из их применения в непрерывной технологии изготовления продукции или вне таковой.

[Классификация](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F183FC9E4E295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA4hDh1G) ОС содержит наименования амортизируемого имущества, которым корреспондирует Общероссийский [классификатор](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC535F287F09844745547AEEB03h6h2G) основных фондов ОК 013-94, утвержденный [Постановлением](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC535F785F39D44745547AEEB0362947E6D7FB6FF4874F10EhAh0G) Госстандарта России от 26.12.1994 N 359 (далее - Классификатор ОК 013-94).

В целях устранения неопределенности в вопросе правомерности применения налогоплательщиком повышающего коэффициента следует исходить из того, что **ускоренная амортизация основных средств в связи с их эксплуатацией в режиме повышенной сменности применяется во всех случаях, кроме машин и оборудования, поименованных в** [**разделе**](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC535F287F09844745547AEEB0362947E6D7FB6FF4877F20ChAh0G) **"Машины и оборудование" Классификатора ОК 013-94 как основные средства непрерывных производств**.

Спор, который дошел до Президиума ВАС РФ, касался правомерности применения коэффициента в отношении волоконно-оптических линий связи, кабельных линий связи, телекоммуникационного оборудования, которые эксплуатировались налогоплательщиком круглосуточно. Суд указал, что в [Классификаторе](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC535F287F09844745547AEEB03h6h2G) ОК 013-94 названные основные средства в качестве оборудования непрерывного действия не указаны, поэтому налогоплательщик имел полное право применять в отношении этих объектов повышающий коэффициент за работу в условиях повышенной сменности.

5. [Статья 259.3](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34073F4h0h7G) НК РФ прямо запрещает применять несколько повышающих коэффициентов амортизации в отношении одного основного средства.

Заметим, что соответствующая [норма](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34073F4h0h7G) появилась в ст. 259.3 НК РФ с 1 января 2014 г. Однако Минфин России и ранее настаивал на том, что **при наличии нескольких оснований для применения повышающих коэффициентов налогоплательщику следует предусмотреть в учетной политике, какой из этих коэффициентов будет применяться**. Несколько коэффициентов в отношении одного и того же объекта одновременно применять нельзя ([Письмо](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A816AFE8844CC536F081F59C48295F4FF7E70165h9hBG) от 14.09.2012 N 03-03-06/1/481).

2.5.6. Применение пониженных норм амортизации

[Пунктом 4 ст. 259.3](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34B7DF8h0h8G) НК РФ организациям предоставлено право по своему усмотрению начислять амортизацию по всем основным средствам (либо отдельным группам) с применением понижающих коэффициентов.

Решение о применении понижающих коэффициентов принимается руководителем организации и закрепляется в учетной политике для целей налогообложения.

В этом случае организации придется начислять амортизацию по пониженным нормам в течение всего налогового периода (года). Отказаться от применения понижающих коэффициентов в середине года нельзя.

2.5.7. Создание резервов под предстоящие ремонты

основных средств

Глава 25 НК РФ предусматривает **два варианта учета расходов на ремонт основных средств для целей налогообложения** ([ст. 260](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F30FA3hDh0G) НК РФ):

1) расходы на ремонт могут включаться в состав прочих расходов в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены в размере фактических затрат;

2) налогоплательщики могут формировать резерв под предстоящие ремонты основных средств [<\*>](#Par2083).

--------------------------------

<\*> С 2011 г. в бухгалтерском учете предусмотрен только один способ учета расходов на ремонт основных средств - путем включения суммы фактических затрат на ремонт в состав текущих расходов (как правило, расходов по обычным видам деятельности) того периода, в котором был произведен ремонт. Создание резерва на ремонт основных средств нормативными документами, регулирующими правила ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации, не предусмотрено.

Примечание. Выбранный организацией вариант учета расходов на ремонт основных средств должен найти свое отражение в приказе об учетной политике для целей налогообложения.

Если организация приняла решение создавать резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств, то в течение года в состав прочих расходов равномерно списываются отчисления в резерв, а фактические затраты на ремонт учитываются отдельно. В конце года необходимо сравнить сумму начисленного резерва и сумму фактических затрат на ремонт.

Если сумма фактических затрат на ремонт основных средств по итогам года превысит сумму созданного резерва, то сумма превышения включается в состав прочих расходов на дату окончания налогового периода (31 декабря соответствующего года). В противном случае (если сумма фактических затрат окажется меньше суммы резерва) излишне начисленная сумма резерва подлежит включению в состав внереализационных доходов.

**Порядок формирования резерва** установлен в [ст. 324](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F20FAChDh8G) НК РФ.

Резерв формируется путем отчислений, производимых в течение года на последний день соответствующего отчетного периода.

Размер отчислений рассчитывается исходя из совокупной стоимости основных средств и нормативов отчислений, утверждаемых организацией самостоятельно в учетной политике для целей налогообложения.

Совокупная стоимость определяется как сумма первоначальной стоимости всех амортизируемых основных средств, введенных в эксплуатацию по состоянию на начало налогового периода, в котором образуется резерв.

При определении нормативов отчислений в резерв необходимо определить предельную сумму отчислений в резерв исходя из периодичности осуществления ремонта основных средств, частоты замены элементов основных средств (узлов, деталей, конструкций) и сметной стоимости ремонта. При этом вводится ограничение суммы резерва: она не может превышать среднюю величину фактических расходов на ремонт, сложившуюся за последние три года.

Пример 2.4. Учетной политикой организации на 2015 г. предусмотрено создание резерва на ремонт основных средств.

Определяем сумму резерва.

Сметная стоимость ремонта на 2015 г. (определяется на основании внутренних документов организации, смет, расчетов и т.п.) - 400 000 руб.

Сумма фактических затрат на ремонт основных средств за 2012 - 2014 гг. - 900 000 руб.

Средняя величина фактических затрат на ремонт за 2012 - 2014 гг. - 300 000 руб. в год.

В результате сумма резерва на 2015 г. - 300 000 руб.

Предположим, что совокупная стоимость амортизируемых основных средств по состоянию на 1 января 2015 г. - 3 000 000 руб.

Определяем норматив отчислений в резерв:

300 000 руб. : 3 000 000 руб. x 100% = 10%.

Таким образом, в приказе об учетной политике организации для целей налогообложения на 2014 г. должно быть записано:

**"Организация создает резерв на ремонт основных средств. Норматив отчислений в резерв - 10%"**.

Итак, общая сумма резерва на 2015 г. - 300 000 руб. Эта сумма включается в состав расходов в течение года равномерно (по 75 000 руб. в квартал, или по 25 000 руб. ежемесячно).

Примечание. Дополнительно к резерву на обычный ремонт основных средств организация может создавать резерв на проведение особо сложных и дорогих видов капитального ремонта.

Резерв на проведение особо сложных видов капремонта создается под каждый конкретный объект, требующий такого ремонта.

Сумма отчислений в этот резерв определяется исходя из общей сметной стоимости капитального ремонта, поделенной на количество лет, между которыми происходит такой ремонт.

Пример 2.5. В условиях [примера 2.4](#Par2095) предположим, что у организации есть оборудование, которое подлежит обязательному капитальному ремонту раз в четыре года.

Оборудование было приобретено в конце 2014 г. Соответственно, оно подлежит ремонту в 2018 г. Предположительная стоимость ремонта 400 000 руб. Определяем сумму дополнительных отчислений исходя из стоимости ремонта (400 000 руб.) и количества лет, между которыми происходит ремонт (4 года). Получаем годовую сумму дополнительных отчислений в резерв - 100 000 руб.

Таким образом, общая сумма резерва на ремонт на 2015 г. составит 400 000 руб. (300 000 руб. - резерв на обычный ремонт, 100 000 руб. - резерв на особо сложный капитальный ремонт). Эта сумма включается в состав расходов равномерно в течение года (по 100 000 руб. в квартал или 33 333,33 руб. ежемесячно).

Резерв на обычный ремонт основных средств не имеет переходящего остатка на следующий год.

Резерв на особо сложный ремонт может иметь переходящий остаток на следующий год, ведь он накапливается в течение нескольких лет.

Примечание. Если формируется резерв и на обычный ремонт, и на особо сложный ремонт, то в конце года нужно определить неиспользованный остаток по каждому резерву в отдельности.

Остаток резерва на обычный ремонт в конце года всегда подлежит восстановлению (включению в доходы).

Восстановление остатка в части резерва на особо сложный ремонт производится только в том году, когда этот сложный ремонт (под который резерв и создавался) был произведен (если, конечно, фактические затраты на ремонт оказались меньше накопленной суммы резерва) (Письма Минфина России от 29.03.2007 [N 03-03-06/1/184](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A816AFE8844CC532F18CF69A44745547AEEB03h6h2G), от 19.07.2006 [N 03-03-04/1/588](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A816AFE8844CC536F18DF19A44745547AEEB03h6h2G)).

Пример 2.6. В условиях [примеров 2.4](#Par2095) и [2.5](#Par2113) предположим, что сумма фактических затрат на ремонт основных средств в 2015 г. составила 280 000 руб.

Соответственно, неизрасходованная сумма резерва на обычный ремонт на конец 2015 г. - 20 000 руб. (300 000 руб. - 280 000 руб.). Эта сумма 31 декабря 2015 г. включается в состав внереализационных доходов организации.

В итоге на конец года у организации остается неиспользованный остаток резерва на особо сложные виды капитального ремонта, который переходит на следующий, 2016, год.

Если предположить, что сумма фактических затрат на ремонт за 2015 г. составила 350 000 руб., тогда по состоянию на 31 декабря 2015 г. организация должна включить сумму перерасхода в состав прочих расходов. Сумма перерасхода (50 000 руб.) включается в расходы 31 декабря 2015 г.

В итоге, как и в предыдущей ситуации, на конец года у организации остается неиспользованный остаток резерва на особо сложные виды капитального ремонта, который переходит на следующий, 2016, год.

Если вы приняли решение создавать в налоговом учете резерв на ремонт основных средств, обратите внимание на следующее.

1. Порядок формирования резерва, определенный в [ст. 324](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F20CA5hDh1G) НК РФ, предполагает, что резерв создается в отношении всех амортизируемых основных средств, введенных в эксплуатацию на начало соответствующего года.

Нельзя формировать резерв на ремонт не по всем, а только по нескольким объектам основных средств ([Письмо](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A816AFE8844CC530F187F796197E5D1EA2E9h0h4G) Минфина России от 20.06.2005 N 03-03-04/1/8).

Нельзя формировать резерв только на особо сложные виды капитального ремонта, а затраты на обычный ремонт учитывать в составе текущих расходов ([Письмо](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A816AFE8844CC536F18DF19A44745547AEEB03h6h2G) Минфина России от 19.07.2006 N 03-03-04/1/588).

Иначе говоря, **если организация создает резерв на ремонт основных средств, то в течение года в состав расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, должны включаться только суммы отчислений в резерв**. А фактически произведенные расходы на ремонт в течение всего года должны списываться за счет средств резерва. И только по окончании года, если сумма фактических расходов превысит сумму резерва, сумму превышения можно списать в уменьшение налоговой базы.

Заметим, что правомерность такого подхода подтверждена в [Постановлении](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A806AEEB844CC532F582F596197E5D1EA2E9h0h4G) Президиума ВАС РФ от 05.04.2005 N 14184/04.

2. Сумма резерва на ремонт основных средств ограничена предельной величиной, которая определяется исходя из средней величины фактических расходов на ремонт за последние три года.

Сумма резерва на сложный ремонт ничем не ограничена. Предприятие само определяет его величину исходя из сметной стоимости ремонта и периода накопления средств на этот ремонт.

А что делать, если в течение предыдущих трех лет у организации не было расходов на ремонт основных средств?

По мнению Минфина России, организация в этом случае не вправе формировать резерв на ремонт основных средств, а должна признавать затраты на ремонт расходами того периода, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат ([Письмо](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A816AFE8844CC536F282F79944745547AEEB03h6h2G) Минфина России от 17.01.2007 N 03-03-06/1/9).

При этом организация вправе формировать резерв в части особо сложных и дорогих видов капитального ремонта (см. [Письмо](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A816AFE8844CC531F082F396197E5D1EA2E9h0h4G) Минфина России от 08.04.2005 N 03-03-01-04/1/180).

Однако, учитывая приведенную выше позицию налоговых органов и Президиума ВАС РФ, даже в этом случае, несмотря на то что резерв создается только на проведение капитального ремонта, все фактические расходы на ремонт основных средств, понесенные в течение года, предприятию придется списывать за счет средств резерва. Это касается любых видов ремонта, в том числе и текущего. И только по окончании года сумма превышения фактических затрат на ремонт над суммой резерва (с учетом остатка, который может быть перенесен на следующий год) может быть включена в состав расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль.

3. Порядок создания резерва, установленный [ст. 324](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F20CA5hDh1G) НК РФ, предполагает, что резерв создается в отношении расходов на ремонт только собственных основных средств организации.

Поэтому расходы на ремонт арендованных (полученных в безвозмездное пользование) объектов всегда учитываются в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией (за счет резерва не списываются).

Правомерность этого вывода подтверждается [Письмом](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A816AFE8844CC53FF186F29944745547AEEB03h6h2G) Минфина России от 22.03.2010 N 03-03-06/1/159.

4. В бухгалтерском учете резервы на ремонт основных средств не создаются. Поэтому создание такого резерва в целях налогообложения прибыли приводит к расхождению данных бухгалтерского и налогового учета.

2.5.8. Порядок учета расходов на НИОКР, которые привели

к получению организацией исключительных прав

на результаты интеллектуальной деятельности

Глава 25 НК РФ предусматривает два варианта учета расходов на НИОКР, которые привели к получению **исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности**:

1) признать полученные права нематериальными активами, включив в их стоимость ту часть расходов на НИОКР, которая к этому моменту еще не признана в составе расходов по правилам, установленным [ст. 262](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34E72F6h0hDG) НК РФ. При этом суммы расходов на НИОКР, ранее включенные в состав прочих расходов в соответствии с [гл. 25](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F006A6hDh4G) НК РФ, восстановлению и включению в первоначальную стоимость нематериального актива не подлежат;

2) списать расходы на НИОКР в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в течение двух лет. При этом в [п. 9 ст. 262](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34E72F8h0hBG) НК РФ не уточняется, в каком порядке следует признавать расходы в течение указанного срока. На наш взгляд, наиболее "безболезненный" вариант - списывать расходы равномерно в течение двух лет.

Примечание. Избранный организацией порядок учета указанных расходов отражается в учетной политике для целей налогообложения.

2.5.9. Создание резерва по сомнительным долгам

Глава 25 НК РФ позволяет создавать резервы по сомнительным долгам, отчисления в которые уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль (включаются в состав внереализационных расходов - [пп. 7 п. 1 ст. 265](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F30CAChDh7G) НК РФ).

При этом нужно учитывать, что, во-первых, резервы по сомнительным долгам могут создавать только те организации, которые исчисляют налог на прибыль методом начисления, и, во-вторых, создание таких резервов должно быть предусмотрено учетной политикой для целей налогообложения.

Внимание! В отличие от бухгалтерского учета [<\*>](#Par2165) создание резерва по сомнительным долгам в налоговом учете является правом, а не обязанностью организации ([Письмо](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A816AFE8844CC53EF787F79C44745547AEEB03h6h2G) Минфина России от 16.05.2011 N 03-03-06/1/295).

--------------------------------

<\*> Создание резервов по сомнительным долгам в бухгалтерском учете - это не элемент учетной политики. Наличие в составе дебиторской задолженности сомнительных долгов обязывает организацию начислить соответствующие резервы.

Кроме того, сам порядок создания резерва по сомнительным долгам, установленный [ст. 266](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F30DA7hDh0G) НК РФ, сильно отличается от правил, предусмотренных бухгалтерским законодательством.

**Во-первых**, при формировании резерва в целях налогообложения можно учитывать только просроченную задолженность покупателей за поставленные им товары (выполненные работы, оказанные услуги) [<\*\*>](#Par2170).

--------------------------------

<\*\*> В бухгалтерском учете резервы сомнительных долгов создаются в отношении всей дебиторской задолженности независимо от оснований ее возникновения.

Любые иные долги (даже если они просрочены и ничем не обеспечены) в расчет суммы резерва в налоговом учете не включаются.

В частности, в расчет суммы резерва в налоговом учете нельзя включить просроченную задолженность по суммам авансов и предоплат, перечисленных поставщикам и подрядчикам в счет предстоящей поставки товаров (работ, услуг) ([Письмо](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A816AFE8844CC536F180F7954C295F4FF7E70165h9hBG) Минфина России от 08.12.2011 N 03-03-06/1/816).

Обратите внимание! В течение многих лет Минфин России настаивал на том, что дебиторская задолженность не может быть признана сомнительным долгом в том случае, когда у организации есть кредиторская задолженность перед этим же контрагентом (см. Письма от 21.09.2011 [N 03-03-06/1/579](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A816AFE8844CC536F185F59A48295F4FF7E70165h9hBG), от 06.08.2010 [N 03-03-06/1/528](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A816AFE8844CC53FF786F49444745547AEEB03h6h2G)).

Однако в 2013 г. Президиум ВАС РФ признал этот подход не соответствующим нормам [гл. 25](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F006A6hDh4G) НК РФ.

В [Постановлении](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A806AEEB844CC534F281FD994A295F4FF7E70165h9hBG) Президиума ВАС РФ от 19.03.2013 N 13598/12 указано, что [**гл. 25**](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34970F9h0hAG) **НК РФ** рассматривает сомнительный долг как любую просроченную и необеспеченную дебиторскую задолженность и **не устанавливает каких-либо ограничений по отнесению сомнительного долга в состав резерва в случае, когда у налогоплательщика имеется кредиторская задолженность перед должником**.

Кроме того, прекращение обязательства зачетом встречного однородного требования является правом стороны, в связи с чем наличие такой возможности не должно влечь автоматическую корректировку налогоплательщиком резерва, формируемого им на основании данных бухгалтерского учета.

Данное [Постановление](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A806AEEB844CC534F281FD994A295F4FF7E70165h9hBG) включено в [Обзор](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F483F09F4D295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10EA4hDh3G) практики рассмотрения налоговых споров, который Федеральная налоговая служба направила нижестоящим налоговым органам для использования в работе (Письмо ФНС России от 24.12.2013 N СА-4-7/23263). Поэтому можно считать, что еще одним спорным вопросом стало меньше.

Это подтверждает и [Письмо](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A816AFE8844CC536F280FD9448295F4FF7E70165h9hBG) УФНС России по г. Москве от 05.03.2014 N 16-15/020341, в котором разъясняется, что **организация, имеющая дебиторскую и кредиторскую задолженность в отношении одного и того же контрагента, при формировании резерва по сомнительным долгам в порядке, предусмотренном правилами** [**ст. 266**](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F30DA7hDh0G) **НК РФ, может учесть по такому контрагенту всю сумму дебиторской задолженности**.

**Во-вторых**, [ст. 266](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F30DA7hDh0G) НК РФ содержит четкий порядок формирования резерва, в котором, в отличие от бухгалтерского учета, нет места никаким оценочным категориям.

При расчете суммы резерва в налоговом учете учитываются только просроченные долги со сроком возникновения от 45 дней. Причем просроченная задолженность со сроком возникновения от 45 до 90 дней включительно вносится в сумму резерва в размере 50%, а долги со сроком возникновения свыше 90 дней - в полном объеме.

Кроме того, определена максимальная величина резерва, которую можно признать в целях налогообложения - 10% величины выручки отчетного (налогового) периода (без учета НДС) [<\*>](#Par2186).

--------------------------------

<\*> В бухгалтерском учете жестких правил определения суммы отчислений в резерв нет. Максимальная сумма резерва также ничем не ограничена. Резерв формируется за счет отчислений в него сумм сомнительных долгов, выявленных в ходе инвентаризации расчетов. Величина отчислений в резерв определяется исходя из оценки платежеспособности должника и степени вероятности погашения им долга.

Внимание! В [гл. 25](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F006A6hDh4G) НК РФ нет норм, обязывающих в конце года восстанавливать неиспользованные суммы резерва. [Пункт 5 ст. 266](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F30DA6hDh2G) НК РФ предусматривает возможность переноса остатка резерва, не использованного в текущем году, на следующий год при условии, конечно, что учетной политикой на следующий год также предусмотрено создание резерва по сомнительным долгам.

Дебиторская задолженность при формировании резерва учитывается в полной сумме, включая НДС ([Письмо](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A816AFE8844CC536F380FC9A49295F4FF7E70165h9hBG) Минфина России от 11.06.2013 N 03-03-06/1/21726).

При этом в расчет суммы резерва включаются все суммы дебиторской задолженности, выявленные при проведении инвентаризации, независимо от того, подтверждены они дебиторами или нет ([Письмо](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A816AFE8844CC536F18DFD9B44745547AEEB03h6h2G) Минфина России от 26.07.2006 N 03-03-04/1/612).

Пример 2.7. Учетной политикой для целей налогообложения на 2015 г. предусмотрено создание резерва по сомнительным долгам. В 2014 г. резерв также создавался. Неиспользованный остаток резерва на 1 января 2015 г. - 550 000 руб.

Результаты инвентаризации дебиторской задолженности за 2015 г.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Дебиторская задолженность | Результаты инвентаризации на отчетные даты 2015 г., руб. | | | |
| 31 марта | 30 июня | 30 сентября | 31 декабря |
| Сомнительная задолженность со сроком возникновения: |  |  |  |  |
| 45 - 90 дней | 600 000 | 400 000 | 500 000 | 300 000 |
| свыше 90 дней | 200 000 | 100 000 | 400 000 | 400 000 |
| Безнадежные долги, подлежащие списанию | - | 50 000 | - | - |

Величина выручки (без НДС) нарастающим итогом за 2015 г.:

I квартал - 1 000 000 руб.;

полугодие - 2 500 000 руб.;

9 месяцев - 5 000 000 руб.;

год - 7 000 000 руб.

Формирование и использование резерва в течение 2015 г.:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | N строки | Данные (в руб.) на отчетные даты 2015 г. | | | |
| 31 марта | 30 июня | 30 сентября | 31 декабря |
| Расчет суммы резерва по данным инвентаризации дебиторской задолженности | 1 | 500 000 | 300 000 | 650 000 | 650 000 |
| Максимальный размер резерва (10% выручки отчетного (налогового) периода) | 2 | 100 000 | 250 000 | 500 000 | 700 000 |
| **Сумма создаваемого резерва (**[**строка 1**](#Par2237)**, но не более** [**строки 2**](#Par2243)**)** | 3 | **100 000** | **250 000** | **500 000** | **550 000** |
| Неиспользованный остаток резерва предыдущего периода | 4 | 550 000 | 100 000 | 200 000 | 500 000 |
| **Сумма доначисления (+)/уменьшения (-) резерва (**[**строка 3**](#Par2249) **-** [**строка 4**](#Par2255)**)** | 5 | **-450 000** | **+150 000** | **+300 000** | **+50 000** |
| Сумма безнадежных долгов, списываемых за счет резерва | 6 | - | 50 000 | - | - |
| Неиспользованный остаток резерва, перенесенный на следующий период ([строка 3](#Par2249) - [строка 6](#Par2267)) | 7 | 100 000 | 200 000 | 500 000 | 550 000 |

Сумма резерва по [строке 1](#Par2237) определяется по данным инвентаризации дебиторской задолженности на соответствующую дату. В эту сумму включается вся задолженность со сроком возникновения свыше 90 дней и 50% задолженности со сроком возникновения от 45 до 90 дней.

В [строке 5](#Par2261) таблицы отражается величина, подлежащая включению в состав внереализационных доходов (-) или расходов (+) на соответствующую дату.

В нашем примере по окончании I квартала 2015 г. организации необходимо уменьшить сумму резерва на 450 000 руб., включив эту сумму 31 марта 2015 г. в состав внереализационных доходов.

В дальнейшем в течение 2015 г. при расчете налоговой базы по налогу на прибыль в состав внереализационных расходов включаются суммы отчислений в резерв:

30 июня - 150 000 руб.;

30 сентября - 300 000 руб.;

31 декабря - 50 000 руб.

Учитывая разные правила формирования резервов, установленные бухгалтерским и налоговым законодательством, в большинстве случаев суммы отчислений в резервы по сомнительным долгам в бухгалтерском и налоговом учете будут различаться.

Соответственно, решая вопрос о создании или об отказе от создания резервов по сомнительным долгам при формировании учетной политики для целей налогообложения, меньше всего нужно думать о совмещении данных бухгалтерского и налогового учета. Нужно исходить лишь из того, что при наличии большого количества просроченных долгов создание резерва позволяет существенно снизить налоговую базу по налогу на прибыль.

Примечание. Приведенный выше [пример](#Par2193) показывает, что создание резерва по сомнительным долгам позволяет на законном основании уменьшить налогооблагаемую прибыль организации. При наличии значительной суммы просроченных долгов организация получает легальную возможность существенно уменьшить свою налоговую базу по налогу на прибыль.

2.5.10. Резервы предстоящих расходов на НИОКР

Организация может **выбрать способ налогового учета расходов на НИОКР из двух возможных:**

1) признавать такие расходы в том периоде, в котором завершены работы (отдельные этапы);

2) создавать резервы предстоящих расходов в порядке, предусмотренном [ст. 267.2](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34E73F1h0hCG) "Расходы на формирование резервов предстоящих расходов на научные исследования и опытно-конструкторские разработки". Создание резервов позволяет наладить равномерный учет расходов на НИОКР в течение срока выполнения работ.

Примечание. Решение о создании резервов на НИОКР отражается в учетной политике для целей налогообложения.

Резерв создается под конкретную работу. При выполнении нескольких НИОКР организация может создавать резервы под каждую из них отдельно.

Резерв для реализации каждой утвержденной программы может создаваться на срок, на который запланировано проведение соответствующих научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок, но не более двух лет.

Избранный организацией срок создания резерва отражается в учетной политике для целей налогообложения.

Размер создаваемого резерва не может превышать планируемые расходы (смету) на реализацию утвержденной организацией программы проведения НИОКР.

Обратите внимание! Для целей определения размера резерва смета на реализацию утвержденной налогоплательщиком программы проведения НИОКР может включать только затраты, признаваемые расходами на НИОКР в соответствии с [пп. 1](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34E72F6h0h8G) - [5 п. 2 ст. 262](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34E72F9h0hEG) НК РФ.

Сумма отчислений в резерв включается в состав прочих расходов по состоянию на последнее число отчетного (налогового) периода.

При этом предельный размер отчислений в резервы не может превышать сумму, определяемую по формуле:

N = I x 0,03 - S,

где N - предельный размер отчислений в резервы;

I - доходы от реализации отчетного (налогового) периода, определяемые в соответствии со [ст. 249](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F006A3hDh0G) НК РФ;

S - расходы налогоплательщика, указанные в [пп. 6 п. 2 ст. 262](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34E72F9h0hFG) НК РФ.

Организация, формирующая резерв предстоящих расходов на НИОКР, производит расходы, осуществляемые при реализации программ проведения научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок, **за счет указанного резерва**.

Если сумма созданного резерва окажется меньше суммы фактических расходов на проведение НИОКР, то разница между указанными суммами учитывается как расходы на НИОКР в соответствии со [ст. ст. 262](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34E72F6h0hDG) и [332.1](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34E73F3h0hCG) НК РФ.

Сумма резерва, не полностью использованная налогоплательщиком в течение срока создания резерва, подлежит восстановлению в составе внереализационных доходов отчетного (налогового) периода, в котором были произведены соответствующие отчисления в резерв (т.е. задним числом!).

2.5.11. Резерв предстоящих расходов

некоммерческих организаций

**Некоммерческие организации могут выбирать способ налогового учета расходов на ведение предпринимательской деятельности из двух возможных:**

1) признавать такие расходы в том периоде, к которому они относятся, в соответствии с общими требованиями [гл. 25](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F006A6hDh4G) НК РФ;

2) создавать резерв предстоящих расходов в порядке, предусмотренном [ст. 267.3](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34E7DF8h0hDG) "Расходы на формирование резервов предстоящих расходов некоммерческих организаций".

Примечание. Решение о создании резерва отражается в учетной политике для целей налогообложения.

Обратите внимание! Перечень расходов, в отношении которых некоммерческая организация вправе сформировать указанный резерв, в [ст. 267.3](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34E7DF8h0hDG) НК РФ не конкретизирован. Поэтому некоммерческая организация должна в своей учетной политике указать, в отношении каких видов расходов будет формироваться данный резерв. Списание расходов, в отношении которых сформирован резерв, будет осуществляться за счет суммы созданного резерва.

При формировании перечня расходов, под которые создается резерв, необходимо иметь в виду следующее.

Некоммерческая организация сама определяет виды расходов, под которые будет создаваться резерв. Никаких ограничений на этот счет в [НК](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F006A6hDh4G) РФ нет. В перечень таких расходов могут быть включены и расходы на ремонт основных средств (как собственных, так и арендованных), и расходы на оплату труда, включая отпускные.

То есть при создании резерва могут приниматься в расчет расходы, в отношении которых [гл. 25](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F006A6hDh4G) НК РФ установлены специальные правила формирования резервов. В отношении расходов на ремонт основных средств правила формирования резерва установлены [ст. 324](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F20FAChDh8G) НК РФ, в отношении расходов на оплату отпусков - [ст. 324.1](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F20CA4hDh0G) НК РФ. Если некоммерческая организация принимает решение создавать резерв в соответствии со [ст. 267.3](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34E7DF8h0hDG) НК РФ и включает в него в том числе расходы на ремонт основных средств и на выплату отпускных, то она не обязана при формировании резерва, предусмотренного [ст. 267.3](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34E7DF8h0hDG) НК РФ, соблюдать ограничения, установленные [ст. ст. 324](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F20FAChDh8G) и [324.1](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F20CA4hDh0G) НК РФ. Однако нужно понимать, что под одни и те же расходы нельзя формировать два разных резерва. Соответственно, если расходы на ремонт основных средств учитываются при формировании резерва, предусмотренного [ст. 267.3](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34E7DF8h0hDG) НК РФ, то отдельный резерв на ремонт основных средств, предусмотренный [ст. 324](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F20FAChDh8G) НК РФ, создавать уже нельзя. Аналогичным образом решается вопрос и с расходами на оплату отпусков (см. [Письмо](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A816AFE8844CC536F085F49447295F4FF7E70165h9hBG) Минфина России от 31.05.2012 N 03-03-06/4/56).

Размер создаваемого резерва предстоящих расходов определяется на основании разработанных и утвержденных налогоплательщиком смет расходов на срок, не превышающий трех календарных лет.

Сумма отчислений в резерв включается в состав внереализационных расходов на последнее число отчетного (налогового) периода на основании [пп. 19.3 п. 1 ст. 265](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34E7DF8h0hCG) НК РФ.

[Статьей 267.3](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34E7DF8h0hDG) НК РФ установлен предельный размер отчислений в резерв - 20% от суммы доходов отчетного (налогового) периода, учитываемых при определении налоговой базы.

Организация может формировать резерв на осуществление расходов, предусмотренных несколькими сметами расходов. В этом случае она самостоятельно в налоговом учете распределяет сумму отчислений в резерв между сметами расходов.

Сумма резерва, не полностью использованная организацией для осуществления расходов, предусмотренных сметой расходов, подлежит включению в состав внереализационных доходов на последнее число налогового (отчетного) периода, на который приходится дата окончания сметы расходов.

В случае если сумма созданного резерва оказалась меньше фактических расходов, в отношении которых сформирован резерв, разница между указанными суммами включается в состав расходов, учитываемых при определении налоговой базы.

2.5.12. Учет прямых расходов при оказании услуг

Организации, которые оказывают услуги, имеют право при исчислении налога на прибыль относить сумму прямых расходов, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме на уменьшение доходов от производства и реализации данного отчетного (налогового) периода без распределения на остатки незавершенного производства ([п. 2 ст. 318](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34971F3h0hFG) НК РФ).

Примечание. [Статья 318](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F20FA7hDh1G) НК РФ устанавливает право, а не обязанность организации учитывать сумму прямых расходов таким образом. Если организация, оказывающая услуги, не намерена применять данный порядок, она вправе руководствоваться общим правилом, согласно которому прямые расходы относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода по мере реализации продукции, работ, услуг, в стоимости которых они учтены. Свой выбор организация отражает в учетной политике для целей налогообложения.

Если организация решает воспользоваться предоставленным [ст. 318](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F20FA7hDh1G) НК РФ правом относить всю сумму прямых расходов на затраты отчетного (налогового) периода без распределения на остатки НЗП, означает ли это, что организация может вообще не делить расходы на прямые и косвенные?

На наш взгляд, не означает.

[Статья 318](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34974F20FA7hDh1G) НК РФ сформулирована таким образом, что все налогоплательщики должны определять состав прямых расходов и в течение месяца отдельно вести учет прямых и косвенных расходов. И только по окончании месяца налогоплательщики, оказывающие услуги, имеют право всю собранную за месяц сумму прямых расходов списать в уменьшение налоговой базы, не распределяя их на остатки НЗП.

Соответственно, при заполнении [Приложения N 2](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F482F19E48295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10CA7hDh8G) к листу 02 декларации по налогу на прибыль такие налогоплательщики, так же как и все остальные, показывают информацию о прямых и косвенных расходах отдельно.

Однако Минфин России, судя по всему, считает иначе. По мнению этого ведомства, [п. 2 ст. 318](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F685F79448295F4FF7E701659B217A78FFF34971F3h0hFG) НК РФ позволяет налогоплательщикам, оказывающим услуги, вообще не разделять расходы на прямые и косвенные. Именно такое разъяснение было дано Минфином России в [Письме](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A816A9ECEC76C369FC85F59548270245FFBE0D679Ch2hEG) от 13.07.2006 N 03-03-04/2/174.

Примечание. Не распределять сумму прямых расходов на остатки НЗП можно только при оказании услуг. При выполнении работ отказаться от определения НЗП нельзя. Поэтому нужно четко разграничивать понятия "работа" и "услуга".

Для квалификации осуществляемой налогоплательщиком деятельности формулировки договоров, на основании которых эта деятельность осуществляется, никакой роли не играют. Важно, чтобы осуществляемая деятельность соответствовала понятию услуги, установленному налоговым законодательством.

Согласно [п. 5 ст. 38](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F78DF19849295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10DA0hDh1G) НК РФ **услугой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности**.

Существенным признаком услуги в налоговом учете является то, что результат деятельности **реализуется и потребляется в процессе осуществления деятельности**.

Рассмотрим в качестве примера оценочную деятельность.

Согласно [ст. 3](consultantplus://offline/ref=1E882FF97FEF204897A815A6EB844CC536F787FC9A4B295F4FF7E701659B217A78FFF34974F10BA7hDh3G) Федерального закона от 29.07.1998 N 135-ФЗ "Об оценочной деятельности в Российской Федерации" под оценочной деятельностью понимается деятельность, направленная на установление в отношении объектов оценки рыночной или иной стоимости.

В ходе осуществления своей деятельности оценщик производит оценку объектов и представляет заказчику отчет об оценке. При этом результаты деятельности потребляются заказчиком не столько в процессе осуществления деятельности, сколько после ее завершения. Поэтому может встать вопрос о том, что оценочная деятельность не соответствует понятию "услуга", закрепленному в [ст. 38](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D8CCC5A05FD821B868EB5DF594EE0B1712E0E91CF92B75iCh5G) НК РФ.

Такую позицию, высказывает, например, заместитель министра финансов РФ С.Д. Шаталов (см. Комментарий к Налоговому кодексу РФ. Составитель и автор комментариев С.Д. Шаталов, 1999), который считает, что, поскольку результаты такой деятельности потребляются после ее завершения, услуги по оценке, а в равной степени и финансовые, банковские, страховые, и аудиторские услуги, не подпадают под понятие "услуга", установленное [п. 5 ст. 38](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D8CCC5A05FD821B868EB5DF594EE0B1712E0E91CF92B75iCh5G) НК РФ.

Следует также обратить внимание на другой квалифицирующий признак услуги - **отсутствие материального результата**.

Данный признак является основным, отличающим услугу от работы.

В соответствии с [п. 4 ст. 38](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D8CCC5A05FD821B868EB5DF594EE0B1712E0E91CF92B75iCh4G) НК РФ работой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц.

И здесь тоже могут возникнуть проблемы. Ведь часто результат оказываемых услуг фиксируется на материальном носителе. Так, например, если говорить о той же оценке, то по результатам оценочной деятельности оценщик обязан составить отчет об оценке объекта. Если речь идет об аудите, то в итоге заказчик получает вполне материальное аудиторское заключение.

Означает ли это, что оценка и аудит являются с точки зрения [НК](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D8CCC5A05FD821B868EB5DF5i9h4G) РФ работами, а не услугами?

Однозначного ответа на этот вопрос нет. Поэтому спор с налоговой инспекцией по этому поводу вполне реален.

В этой связи отметим, что в 2008 г. свою позицию по данному вопросу высказал Минфин России, и она оказалась более чем лояльной.

Чиновники посчитали, что понятие услуги для целей налогообложения соответствует понятию договора возмездного оказания услуг, данному в [ст. 779 гл. 39](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D8C5C0A75ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E91CF82B72iCh3G) ГК РФ. Соответственно, услугами для целей налогообложения можно считать любые услуги, оказываемые по договорам, к которым применяются правила [гл. 39](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D8C5C0A75ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E91CF82B72iCh2G) ГК РФ, в частности услуги связи, медицинские, ветеринарные, аудиторские, консультационные, информационные услуги, услуги по обучению, туристическому обслуживанию и другие.

Следовательно, налогоплательщик, оказывающий аудиторские услуги, вправе относить сумму прямых расходов, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме на уменьшение доходов от производства и реализации данного отчетного (налогового) периода без распределения на остатки незавершенного производства (Письма Минфина России от 15.06.2011 [N 03-03-06/1/348](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14EB8D99B001DBCBD3CCC6A650D67CB260B251F793iEh1G), от 15.07.2008 [N 03-03-06/1/404](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14EB8B9DD83BDD93DEC2C2A052852BB031E75FiFh2G), от 11.06.2008 [N 03-03-06/1/560](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14EB8B9DD83BDD93DEC1C1A752852BB031E75FiFh2G)).

Однако мы бы не советовали слепо следовать рекомендациям Минфина России, который, как показывает практика, часто дает разъяснения, не соответствующие нормам законодательства.

Например, в [Письме](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14EB8B9DD83BDD93DBC1C4A352852BB031E75FiFh2G) Минфина России от 11.02.2009 N 03-03-06/1/50 со ссылкой на [п. 2 ст. 318](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E919FBi2h9G) НК РФ указано, что организация, оказывающая услуги по ремонту радио- и телеаппаратуры и прочей аудио- и видеоаппаратуры, может относить прямые расходы к затратам текущего периода единовременно и полностью.

Однако ремонтные услуги никак не могут быть признаны услугами в том смысле, который заложен в [п. 5 ст. 38](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D8CCC5A05FD821B868EB5DF594EE0B1712E0E91CF92B75iCh5G) НК РФ. Услуги по ремонту (не важно, что ремонтируется), без сомнения, являются для целей налогообложения работами ([п. 4 ст. 38](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D8CCC5A05FD821B868EB5DF594EE0B1712E0E91CF92B75iCh4G) НК РФ), поэтому следование совету Минфина в этом случае, скорее всего, закончится спором с налоговым органом, о чем недвусмысленно свидетельствует [Письмо](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14EB8B9DD83BDD93D8CDC8AC52852BB031E75FiFh2G) УФНС России по г. Москве от 11.01.2009 N 19-12/000086 [<\*>](#Par2374).

--------------------------------

<\*> В этом [Письме](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14EB8B9DD83BDD93D8CDC8AC52852BB031E75FiFh2G) речь идет все о том же ремонте аудио- и видеоаппаратуры. Московские налоговики отмечают, что организация, которая производит такой ремонт, осуществляет деятельность по выполнению работ. Поэтому она не вправе относить сумму прямых расходов, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме на уменьшение доходов от производства и реализации данного отчетного (налогового) периода без распределения на остатки незавершенного производства.

Кроме того, обратим внимание на [Определение](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14FB8A9ED83BDD96D9C6C8A75DD821B868EB5DF5i9h4G) ВАС РФ от 16.01.2014 N ВАС-19162/13, в котором сделан вывод о том, что ремонт оборудования не отвечает признакам услуг, определенным [п. 5 ст. 38](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D8CCC5A05FD821B868EB5DF594EE0B1712E0E91CF92B75iCh5G) НК РФ, поскольку результаты ремонта имеют материальное выражение. Соответственно, прямые затраты по незаконченным (не принятым заказчиком) ремонтным работам не могут уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль.

Итак, приведенные выше рассуждения показывают, что налогоплательщику, для того чтобы воспользоваться положениями [п. 2 ст. 318](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E919FBi2h9G) НК РФ, необходимо проанализировать, действительно ли осуществляемая им деятельность является услугой в целях налогообложения.

Есть виды деятельности, которые, без сомнения, являются в целях налогообложения услугами, например:

- услуги по хранению;

- экспедиторские услуги;

- услуги по перевозке;

- образовательные услуги;

- услуги телефонной связи;

- услуги автостоянок;

- посреднические услуги;

- деятельность арендодателя по предоставлению имущества в аренду;

- предоставление за плату объектов интеллектуальной собственности;

- туристические услуги.

Если же у вас возникают сомнения по поводу отнесения осуществляемой деятельности к услугам, то лучше в общеустановленном порядке распределять прямые расходы на остатки незавершенного производства. Тогда никаких претензий со стороны налоговых органов можно не опасаться.

2.5.13. Порядок формирования стоимости приобретения товаров

[Статья 320](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E919FAi2h8G) НК РФ предоставляет организации право самостоятельно выбирать способ формирования стоимости приобретения товаров из двух возможных:

1) с учетом всех расходов, связанных с приобретением товаров;

2) без учета дополнительных расходов, связанных с приобретением товаров (только по покупной стоимости, установленной договором).

Примечание. Выбранный способ формирования стоимости приобретения товаров должен быть закреплен в учетной политике для целей налогообложения. Причем [ст. 320](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E919FAi2h8G) НК РФ предусмотрено, что выбранный способ должен применяться организацией как минимум два года подряд.

Если вы выбрали [**первый способ**](#Par2394) формирования стоимости покупных товаров (по сумме всех затрат на приобретение), то налоговый учет доходов и расходов по торговым операциям ведется следующим образом.

Все расходы, связанные с приобретением товаров (в том числе транспортные расходы), включаются в стоимость этих товаров и относятся на расходы, уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль, только по мере реализации соответствующих товаров (т.е. все расходы, связанные с приобретением товаров, признаются прямыми расходами).

Все остальные расходы, за исключением внереализационных, признаются косвенными и уменьшают доходы от реализации текущего месяца.

При [**втором способе**](#Par2395) формирования стоимости товаров в нее включается только цена приобретения товаров. И больше ничего. Все остальные расходы, связанные с приобретением товаров, в их стоимость не включаются, а учитываются в составе прочих расходов.

При этом способе прямыми расходами признаются два вида затрат:

- стоимость товаров (в которую включена только цена приобретения без учета прочих затрат на приобретение), реализованных в данном отчетном (налоговом) периоде;

- транспортные расходы на доставку покупных товаров до склада налогоплательщика (в случае если эти расходы не включены в цену приобретения товаров) [<\*>](#Par2407).

--------------------------------

<\*> К прямым относятся только расходы на доставку товаров до склада организации при покупке товаров. Если у организации есть несколько складов, то транспортные расходы, связанные с дальнейшим перемещением товаров с одного склада на другой, следует относить к косвенным расходам ([Письмо](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14EB8B9DD83BDD94DEC1C1A05BD821B868EB5DF5i9h4G) Минфина России от 29.11.2011 N 03-03-06/1/783).

Поскольку транспортные расходы признаются прямыми расходами, то доходы от реализации товаров можно уменьшить не на всю сумму транспортных расходов, а только на ту их часть, которая относится к реализованным товарам.

Остальные расходы, связанные с приобретением и реализацией товаров, признаются косвенными и уменьшают доходы от реализации текущего месяца.

Таким образом, порядок учета прочих затрат, связанных с приобретением товаров (комиссионные сборы, таможенные пошлины и сборы и т.д.), определяется исключительно учетной политикой организации ([Письмо](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14EB8B9DD83BDD90DCC1C9AD52852BB031E75FiFh2G) Минфина России от 29.05.2007 N 03-03-06/1/335).

В [ст. 320](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E919FAi2h9G) НК РФ определен алгоритм распределения транспортных расходов на стоимость реализованных товаров и остатки товаров на складе. Повторим: он актуален только для организаций, выбравших второй способ формирования стоимости товаров - только по цене приобретения.

Расчет осуществляется в следующем порядке.

1. Определяется сумма транспортных расходов, приходящихся на остаток товаров на начало месяца и осуществленных в текущем месяце.

2. Определяется стоимость товаров, реализованных в текущем месяце, и стоимость остатка товаров, не реализованных на конец месяца.

3. Рассчитывается средний процент как отношение суммы транспортных расходов [(п. 1)](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E919FAi2hAG) к стоимости товаров [(п. 2)](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E919FAi2hBG).

4. Определяется сумма транспортных расходов, относящаяся к остатку товаров, не реализованных на конец месяца, как произведение среднего процента [(п. 3)](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E919FAi2hCG) на стоимость остатка товаров на конец месяца.

\* \* \*

Порядок определения стоимости реализованных товаров установлен в [пп. 3 п. 1 ст. 268](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E91CFB2B74iCh3G) НК РФ (он одинаков для всех организаций независимо от применяемого способа формирования стоимости покупных товаров - по сумме всех затрат на приобретение или только по покупной стоимости).

Организациям предоставлено право самостоятельно выбирать метод оценки покупных товаров при их реализации из трех [<\*>](#Par2427) возможных вариантов:

- по стоимости первых по времени приобретения (ФИФО);

- по средней стоимости;

- по стоимости единицы товара.

--------------------------------

<\*> До 1 января 2015 г. в [ст. 268](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E91CFB2B74iChDG) НК РФ был предусмотрен еще один возможный вариант - определение стоимости проданных товаров с применением метода ЛИФО (по стоимости последних по времени приобретения). Однако с 2015 г. метод ЛИФО для целей налогообложения применять нельзя.

Применяемый организацией метод оценки товаров должен быть закреплен в приказе об учетной политике для целей налогообложения.

Обратите внимание! Организация имеет право применять разные методы оценки в отношении различных групп товаров в зависимости от их характеристик. Главное - предусмотреть это в учетной политике для целей налогообложения (см. [Письмо](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14EB8B9DD83BDD94DFC4C3A052852BB031E75FiFh2G) Минфина России от 01.08.2006 N 03-03-04/1/616).

Внимание! Рассмотренные выше правила определения налоговой базы при реализации покупных товаров применяются всеми организациями, реализующими такие товары (в том числе и в розницу). Даже если бухгалтерский учет товаров ведется в организации по продажным ценам, доходы и расходы для целей налогообложения придется считать по правилам, установленным [гл. 25](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E91CF82073iCh0G) НК РФ.

2.5.14. Создание резерва предстоящих расходов

на оплату отпусков

Организациям разрешено в налоговом учете формировать резерв предстоящих расходов на оплату отпусков. Это решение закрепляется в учетной политике для целей налогообложения [<\*>](#Par2440).

--------------------------------

<\*> Заметим, что в бухгалтерском учете создание резерва на оплату отпусков с 2011 г. уже не элемент учетной политики, а прямая обязанность, вытекающая из норм [ПБУ 8/2010](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94DDC4C4A05ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E91CF92871iCh0G).

**Порядок формирования резерва** установлен в [ст. 324.1](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E91CFA2A71iCh4G) НК РФ.

Приняв решение формировать резерв на отпуска и зафиксировав его в приказе об учетной политике для целей налогообложения, организация должна рассчитать предельную сумму отчислений и ежемесячный процент отчислений в резерв.

Для этого **составляется специальный расчет (смета), который оформляется как приложение к приказу об учетной политике**.

Алгоритм расчета следующий.

1. Сначала рассчитывается предполагаемая годовая сумма расходов на оплату отпусков, включая расходы на уплату страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (далее - страховые взносы).

2. Затем определяется предполагаемая годовая сумма расходов на оплату труда с учетом страховых взносов.

По мнению Минфина России ([Письмо](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14EB8B9DD83BDD93DFCCC1AD52852BB031E75FiFh2G) от 08.09.2008 N 03-03-06/1/511), при определении процента отчислений в резерв предполагаемый годовой размер расходов на оплату труда должен включать в себя предполагаемую годовую сумму расходов на оплату отпусков.

3. Последним рассчитывается процент отчислений в резерв как отношение годовой суммы расходов на отпуска [(п. 1)](#Par2446) к годовому размеру расходов на оплату труда [(п. 2)](#Par2447).

Сумма отчислений в резерв определяется в течение года ежемесячно путем умножения фактической суммы расходов на оплату труда за месяц (с учетом страховых взносов) на процент отчислений в резерв. Рассчитанные таким образом суммы отчислений в резерв в течение года включаются в состав расходов на оплату труда.

Фактические затраты на оплату отпусков, а также на начисление страховых взносов на суммы отпускных в течение года учитываются обособленно ([Письмо](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14EB8B9DD83BDD9CDEC2C1A152852BB031E75FiFh2G) Минфина России от 29.11.2010 N 03-03-06/4/116) [<\*>](#Par2453).

--------------------------------

<\*> Заметим, что суммы компенсаций за неиспользованный отпуск, выплачиваемые работникам при увольнении, не могут быть списаны за счет резерва на отпуска. Соответствующие расходы учитываются в составе расходов на оплату труда на основании [ст. 255](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E91CFB2871iCh0G) НК РФ в том периоде, когда они были фактически начислены. Такие разъяснения приведены в Письмах Минфина России от 03.05.2012 [N 03-03-06/4/29](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14EB8B9DD83BDD94DFC5C3A751D821B868EB5DF5i9h4G) и УФНС России по г. Москве от 04.06.2014 [N 16-15/054509](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14EB8B9DD83BDD94DDCDC2AC5AD821B868EB5DF5i9h4G).

В конце года по состоянию на 31 декабря необходимо сравнить сумму начисленного за год резерва и сумму фактически произведенных расходов на оплату отпусков (с учетом страховых взносов).

Если фактические расходы превысят начисленный за год резерв, то сумма превышения в конце декабря включается в расходы.

Если же сумма резерва на конец года окажется больше суммы фактических расходов на отпуска, то в соответствии с [п. 3 ст. 324.1](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E91CFA2A71iCh1G) НК РФ недоиспользованные на последний день текущего года суммы резерва подлежат обязательному включению в состав налоговой базы этого года (в составе внереализационных доходов).

Порядок определения остатка резерва, который может быть перенесен на следующий год, закреплен в [п. 4 ст. 324.1](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0EC18F0i2hDG) НК РФ.

Согласно [п. 4 ст. 324.1](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0EC18F0i2hDG) НК РФ в конце года организация должна рассчитать сумму резерва, приходящуюся не неиспользованный отпуск. Эта сумма определяется исходя из среднедневной суммы расходов на оплату труда и количества дней неиспользованного отпуска на конец года [<\*>](#Par2461).

--------------------------------

<\*> Учитывая, что [ТК](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C5C4A551D821B868EB5DF5i9h4G) РФ не ограничивает максимальный предел продолжительности ежегодных основного и дополнительных оплачиваемых отпусков работников, то остаток резерва может быть рассчитан исходя из всего количества неиспользованных дней отпуска (в том числе и в случае когда количество неиспользованных дней превышает 28 календарных дней) (Письма Минфина России от 01.04.2013 [N 03-03-06/2/10401](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14EB8B9DD83BDD94DCC6C4A55FD821B868EB5DF5i9h4G), от 13.07.2010 [N 03-03-06/2/125](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14EB8B9DD83BDD9DDBC6C3AD52852BB031E75FiFh2G)).

При проведении инвентаризации резерва на оплату отпусков следует учитывать планируемое количество дней отпуска в расчете за год, которое сравнивается с фактически использованными днями отпуска за год ([Письмо](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14EB8B9DD83BDD94DDCCC7A55AD821B868EB5DF5i9h4G) Минфина России от 02.09.2014 N 03-03-06/1/43925).

Если по итогам инвентаризации сумма рассчитанного резерва в части неиспользованного отпуска превышает фактический остаток неиспользованного резерва на конец года, то сумма превышения подлежит включению в состав расходов на оплату труда.

Если же сумма рассчитанного резерва в части неиспользованного отпуска оказывается меньше фактического неиспользованного остатка резерва на конец года, то отрицательная разница подлежит включению в состав внереализационных доходов.

Таким образом, если некоторые работники не использовали в текущем году полагающиеся им отпуска, то организация может иметь на конец года остаток резерва, сумма которого должна быть подтверждена результатами инвентаризации.

Внимание! Наличие переходящего остатка возможно только в том случае, если учетной политикой организации на следующий год также предусмотрено создание резерва на оплату отпусков.

В противном случае (если организация меняет учетную политику и в следующем году отказывается от создания такого резерва) весь остаток резерва, выявленный на 31 декабря текущего года, подлежит включению в состав внереализационных доходов ([п. 5 ст. 324.1](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E91CFA2A71iChDG) НК РФ) ([Письмо](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94DDCCC3A259D821B868EB5DF594EE0B1712E0E91CF92870iCh3G) Минфина России от 29.10.2012 N 03-03-10/121 направлено [Письмом](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94DDCCC3A259D821B868EB5DF5i9h4G) ФНС России от 12.12.2012 N ЕД-4-3/21167@ и размещено на официальном сайте ФНС России).

Выбирая способ учета расходов на отпуска в целях налогообложения прибыли, имейте в виду следующее.

Все организации, обязанные [<\*>](#Par2474) применять [ПБУ 8/2010](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94DDC4C4A05ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E91CF92871iCh0G), должны в бухгалтерском учете начислять резерв на оплату отпусков. Этот вопрос нельзя регулировать через учетную политику ([Письмо](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14EB8B9DD83BDD9CD9C3C5AD52852BB031E75FiFh2G) Минфина России от 14.06.2011 N 07-02-06/107).

--------------------------------

<\*> Малые предприятия (за исключением эмитентов публично размещаемых ценных бумаг) могут отказаться от применения [ПБУ 8/2010](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94DDC4C4A05ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E91CF92871iCh0G), прописав это в своей учетной политике для целей бухгалтерского учета. В этом случае никакие оценочные обязательства, в том числе и резерв на отпуска, не создаются.

Конкретный порядок определения размера отчислений в резерв на отпуска в [ПБУ 8/2010](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94DDC4C4A05ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E91CF92871iCh0G) не определен. Поэтому этот вопрос требует раскрытия в учетной политике для целей бухгалтерского учета [<\*\*>](#Par2478).

--------------------------------

<\*\*> Подробно этот вопрос рассмотрен на [с. 80](#Par1053).

При этом нужно понимать, что механизм создания резерва, установленный [ст. 324.1](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E91CFA2A71iCh4G) НК РФ, для целей бухгалтерского учета не применим.

Дело в том, что основной идеей создания резерва в налоговом учете является равномерное распределение расходов на отпуска в течение года. Целью же бухгалтерского учета является признание возникающих у организации обязательств по оплате отпусков.

Размер резерва в налоговом учете рассчитывается один раз в начале года исходя из предполагаемой годовой суммы отчислений (включая сумму страховых взносов). Процент отчислений в указанный резерв (величина признаваемых в налоговом учете расходов на оплату отпусков) определяется как соотношение предполагаемой годовой суммы отпускных и социальных отчислений к предполагаемому годовому размеру расходов на оплату труда.

Очевидно, что размер резерва, начисленного по правилам налогового законодательства, будет далек от величины реальных обязательств организации по оплате отпусков на отчетную дату.

Поэтому, формируя учетную политику для целей налогообложения и решая вопрос о порядке учета расходов на отпуска, меньше всего нужно думать о сближении бухгалтерского и налогового учета. Суммы отчислений в резерв в бухгалтерском и налоговом учете все равно будут различаться. В итоге создание резерва в налоговом учете может значительно усложнить работу бухгалтера. Гораздо проще в целях налогообложения прибыли учитывать расходы на оплату отпусков по факту (т.е. в фактически начисленных суммах в тех периодах, к которым они относятся).

2.5.15. Резерв на выплату ежегодного вознаграждения

по итогам года

В [гл. 25](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E91CFA2A72iCh4G) НК РФ заложена возможность создания резерва предстоящих расходов на выплату ежегодных вознаграждений по итогам работы за год. Этот резерв создается с целью равномерного учета для целей налогообложения расходов на выплату таких вознаграждений.

Примечание. Решение о создании резерва принимается организацией самостоятельно и закрепляется в приказе об учетной политике для целей налогообложения.

Порядок формирования резерва на выплату ежегодных вознаграждений аналогичен порядку формирования резерва на оплату отпусков, рассмотренному выше ([п. 6 ст. 324.1](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E91CFA2A72iCh4G) НК РФ).

Резерв на выплату вознаграждений по итогам работы за год, как и резерв на отпуска, может иметь остаток, переходящий на следующий год.

При этом порядок расчета величины этого остатка в [ст. 324.1](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E91CFA2A71iCh4G) НК РФ не определен.

В этой связи в [Письме](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14EB8B9DD83BDD94DCC7C4A650D821B868EB5DF5i9h4G) Минфина России от 05.04.2013 N 03-03-06/2/11148 разъясняется, что **организация в учетной политике должна определить способ резервирования и порядок расчета предельной суммы отчислений в резерв, а также обоснованный критерий, по которому на последнюю дату налогового периода организация будет уточнять размер остатка резерва, переходящего на следующий налоговый период** (например, процент от прибыли или сумма на одного работника и т.д.).

Таким образом, в случае если организация в следующем году продолжает создавать резерв на предстоящую выплату вознаграждения по итогам работы за год, остаток неиспользованной суммы резерва на конец отчетного года может не включаться в состав внереализационных доходов и будет учитываться при формировании резерва на выплату вознаграждений по итогам работы за следующий год.

2.5.16. Порядок уплаты авансовых платежей

[Пунктом 2 ст. 286](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0EF1DFDi2hCG) НК РФ установлен порядок исчисления авансовых платежей по налогу на прибыль исходя из ставки налога и прибыли, подлежащей налогообложению, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания отчетного (налогового) периода. В течение отчетного периода налогоплательщики исчисляют сумму ежемесячного авансового платежа в порядке, установленном [ст. 286](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E91CFB2E77iCh0G) НК РФ.

[Статья 286](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E91CFB2E77iCh0G) НК РФ предусматривает два способа уплаты ежемесячных авансовых платежей:

1) так называемый стандартный - когда ежемесячные авансовые платежи текущего квартала определяются исходя из суммы авансовых платежей предыдущих кварталов;

2) исходя из фактически полученной прибыли. В этом случае исчисление сумм авансовых платежей производится налогоплательщиками исходя из ставки налога и фактически полученной прибыли, рассчитываемой нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего месяца.

Организация самостоятельно выбирает способ уплаты ежемесячных авансовых платежей и фиксирует его в учетной политике для целей налогообложения. Выбранный способ уплаты авансовых платежей применяется организацией в течение всего года. В середине года его менять нельзя. Перейти с одного способа уплаты авансовых платежей на другой можно только с начала следующего года. При этом никто не запрещает организации менять способ уплаты авансовых платежей хоть каждый год.

При изменении способа уплаты ежемесячных авансовых платежей необходимо учитывать следующее.

В [п. 2 ст. 286](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0EF1DFDi2hCG) НК РФ указано, что налогоплательщики имеют право перейти на исчисление ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли, уведомив об этом налоговый орган не позднее 31 декабря года, предшествующего налоговому периоду, в котором происходит переход на эту систему уплаты авансовых платежей.

При этом [гл. 25](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E91CF82073iCh0G) НК РФ не содержит положений, обязывающих налогоплательщика уведомлять налоговый орган до начала налогового периода о переходе с уплаты ежемесячных авансовых платежей исходя из фактической прибыли на общеустановленный (стандартный) порядок уплаты ежемесячных авансовых платежей.

Таким образом, формально налогоплательщик не должен уведомлять налоговые органы о переходе на стандартный способ уплаты авансовых платежей. Такой обязанности в [НК](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D8CCC5A05FD821B868EB5DF5i9h4G) РФ нет.

Вместе с тем на налоговые органы возложен контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации налогов и сборов ([п. 1 ст. 30](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D8CCC5A05FD821B868EB5DF594EE0B1712E0EA1AiFhCG) НК РФ), в связи с чем они должны обладать полнотой информации, необходимой для осуществления такого контроля, включая применяемый налогоплательщиком порядок исчисления и уплаты авансовых платежей.

Учитывая изложенное, Минфин России считает, что для правильного учета налоговых обязательств налогоплательщику целесообразно направить в налоговую инспекцию сообщение о переходе с уплаты ежемесячных авансовых платежей исходя из фактической прибыли на уплату авансовых платежей в ином порядке, составленное в произвольной форме (см. [Письмо](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14EB8B9DD83BDD94DECCC3A15ED821B868EB5DF5i9h4G) Минфина России от 12.04.2012 N 03-03-06/1/196).

2.6. Вопросы, для которых способы учета

нужно разрабатывать самостоятельно

Если в деятельности организации встречаются ситуации, для которых нет четко определенных способов учета, то соответствующие способы нужно разработать самостоятельно и закрепить их в приказе об учетной политике.

В ряде случаев [НК](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF5i9h4G) РФ содержит прямые указания на то, что по тому или иному вопросу порядок налогового учета должен быть разработан налогоплательщиком самостоятельно и закреплен в учетной политике. Эти случаи перечислены ниже, в таблице 2.3.

Таблица 2.3

Вопросы учетной политики, для которых способы учета

на нормативном уровне не закреплены

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| N п/п | Элемент учетной политики | Требования к способу | Норма [НК](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF5i9h4G) РФ |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| [Глава 21](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E91CF92870iChCG). Налог на добавленную стоимость | | | |
| 1 | Порядок ведения раздельного учета при реализации товаров (работ, услуг), облагаемых НДС по ставке 0% | Налогоплательщик самостоятельно устанавливает в учетной политике порядок определения суммы налога, относящейся к товарам (работам, услугам), имущественным правам, приобретенным для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых облагаются по ставке 0% [<\*>](#Par2604) | [Пункт 10 ст. 165](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0EA1DFEi2h8G) НК РФ |
| 2 | Порядок ведения раздельного учета облагаемых и не облагаемых НДС операций | Если налогоплательщиком осуществляются операции, подлежащие налогообложению, и операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения), он обязан вести раздельный учет таких операций. Порядок раздельного учета определяется в учетной политике | [Пункт 4 ст. 149](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E91CF92978iCh6G) НК РФ |
| Налогоплательщик обязан вести раздельный учет сумм налога по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций. Порядок раздельного учета определяется в учетной политике | [Пункт 4 ст. 170](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E11FFEi2hBG) НК РФ |
| 3 | Порядок нумерации счетов-фактур, выставляемых обособленными подразделениями | В случае если организация реализует товары (работы, услуги), имущественные права через обособленные подразделения, то при составлении такими обособленными подразделениями счетов-фактур (корректировочных счетов-фактур) порядковый номер счета-фактуры через разделительную черту дополняется цифровым индексом обособленного подразделения, установленным организацией в приказе об учетной политике для целей налогообложения | [Пункт 1](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D8C3C8A15ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E91CF92873iCh2G) Правил заполнения счета-фактуры (Приложение N 1 к Постановлению Правительства РФ от 26.12.2011 N 1137), [п. 1](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D8C3C8A15ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E91CF92971iCh6G) Правил заполнения корректировочного счета-фактуры (Приложение N 2 к Постановлению Правительства РФ от 26.12.2011 N 1137). Подробнее см. на [с. 195](#Par2609) |
| [Глава 23](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E91CF82876iChDG). Налог на доходы физических лиц | | | |
| 4 | Порядок ведения налогового учета доходов, полученных физическими лицами, предоставленных физическим лицам вычетов, исчисленных и удержанных налогов | Формы регистров налогового учета и порядок отражения в них аналитических данных налогового учета, данных первичных учетных документов разрабатываются налоговым агентом самостоятельно и должны содержать сведения, позволяющие идентифицировать налогоплательщика, вид выплачиваемых налогоплательщику доходов и предоставленных налоговых вычетов в соответствии с кодами, утверждаемыми ФНС, суммы дохода и даты их выплаты, статус налогоплательщика, даты удержания и перечисления налога в бюджетную систему РФ, реквизиты соответствующего платежного документа | [Пункт 1 ст. 230](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0ED1BF1i2hAG) НК РФ |
| [Глава 25](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E91CF82073iCh0G). Налог на прибыль организаций | | | |
| 5 | Порядок учета расходов на освоение природных ресурсов, относящихся к нескольким участкам | Закрепляется алгоритм расчета доли расходов, приходящейся на каждый участок недр | [Пункт 2 ст. 261](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E91CFB2977iCh5G) НК РФ |
| 6 | Порядок учета ценных бумаг по операциям РЕПО | Налогоплательщик самостоятельно, в соответствии с принятой им в целях налогообложения учетной политикой, определяет порядок учета выбывающих (возвращающихся) по операции РЕПО ценных бумаг | [Пункт 1 ст. 282](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0EC1BF0i2hAG) НК РФ |
| 7 | Порядок распределения расходов, связанных с добычей углеводородного сырья на новом морском месторождении [<\*\*>](#Par2605) | Указанный порядок устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения и подлежит применению в течение не менее пяти налоговых периодов | [Пункт 4 ст. 299.4](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E014FCi2hEG) НК РФ |
| 8 | Критерии отнесения сделок к категории операций с финансовыми инструментами срочных сделок | В учетной политике определяются критерии отнесения сделок, предусматривающих поставку предмета сделки (за исключением операций хеджирования), к категории операций с финансовыми инструментами срочных сделок | [Пункт 2 ст. 301](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E91CFB2078iCh2G) НК РФ |
| 9 | Порядок ведения налогового учета | В учетной политике закрепляется порядок ведения налогового учета | [Статья 313](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E91CFA2874iCh6G) НК РФ |
| 10 | Система налоговых регистров | Формы регистров налогового учета и порядок отражения в них аналитических данных налогового учета, данных первичных учетных документов разрабатываются налогоплательщиком самостоятельно и устанавливаются приложениями к учетной политике | [Статья 314](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E91CFA2876iCh6G) НК РФ |
| 11 | Принципы и методы распределения доходов по производствам с длительным циклом | В учетной политике закрепляются принципы и методы, в соответствии с которыми распределяется доход от реализации по производствам с длительным технологическим циклом | [Статья 316](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E91CFA2971iCh5G) НК РФ. Подробнее см. на [с. 196](#Par2615) |
| 12 | Определение перечня прямых расходов | В учетной политике определяется перечень прямых расходов, связанных с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг) | [Пункт 1 ст. 318](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E91CFA2972iCh6G) НК РФ. Подробнее см. на [с. 199](#Par2646) |
| 13 | Порядок распределения прямых расходов на НЗП и на изготовленную в текущем месяце продукцию (выполненные работы, оказанные услуги) | В учетной политике определяется порядок распределения прямых расходов. Разработанный порядок подлежит применению в течение не менее двух налоговых периодов | [Пункт 1 ст. 319](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E91CFA2973iCh1G) НК РФ |
| 14 | Порядок распределения прямых расходов между видами продукции (работ, услуг) | Механизм распределения определяется организацией самостоятельно с применением экономически обоснованных показателей | [Пункт 1 ст. 319](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E91CFA2973iCh1G) НК РФ |
| 15 | Порядок распределения расходов, связанных с обеспечением безопасных условий и охраны труда при добыче угля, относящихся к нескольким участкам недр | В учетной политике закрепляется порядок распределения указанных расходов между участками недр | [Пункт 3 ст. 325.1](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0EE18FEi2h9G) НК РФ |
| [Глава 26](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E91CFA2B74iCh4G). Налог на добычу полезных ископаемых | | | |
| 16 | Виды расходов, связанных с обеспечением безопасных условий и охраны труда при добыче угля, учитываемых при определении налогового вычета | В учетной политике определяются виды расходов, учитываемых при определении налогового вычета [<\*\*\*>](#Par2606) | [Пункт 6 ст. 343.1](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0EE19F9i2hEG) НК РФ |

--------------------------------

<\*> В [НК](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E91CF92870iChCG) РФ нет никаких указаний на то, как следует вести раздельный учет. Однако, по мнению Минфина России, суммы НДС, подлежащие вычету по товарам (работам, услугам), приобретенным для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), облагаемых НДС по нулевой ставке, следует определять по данным за квартал ([Письмо](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14EB8B9DD83BDD93DECDC2A152852BB031E75FiFh2G) Минфина России от 22.07.2008 N 03-07-08/183).

<\*\*> [Пунктом 5 ст. 299.4](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E014FCi2hFG) НК РФ предусмотрено, что налогоплательщик вправе согласовать с налоговыми органами порядок распределения соответствующих расходов, представив заявление. [Форма](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D8C2C4A650D821B868EB5DF594EE0B1712E0E91CF92871iCh2G) заявления и [Порядок](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D8C2C4A650D821B868EB5DF594EE0B1712E0E91CF92875iChCG) согласования порядка распределения расходов утверждены Приказом ФНС России от 30.06.2014 N ММВ-7-3/341@. Заметим, что согласование порядка распределения расходов с налоговыми органами является правом, а не обязанностью налогоплательщика. В [Письме](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94DBCDC0AD5FD821B868EB5DF5i9h4G) ФНС России от 21.01.2014 N ГД-4-3/606@ разъясняется, что налогоплательщик должен в целях налогообложения прибыли определить порядок распределения расходов, указанных в [п. 4 ст. 299.4](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E014FCi2hEG) НК РФ, который может применяться без согласования с налоговыми органами, но должен быть отражен в учетной политике налогоплательщика.

<\*\*\*> По разъяснению Минфина России ([Письмо](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14EB8B9DD83BDD94DEC5C4AC5AD821B868EB5DF5i9h4G) от 07.09.2011 N 03-06-06-01/21), налоговый вычет закрепляется в учетной политике в отношении либо всех, либо отдельных видов расходов, предусмотренных [Перечнем](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94DFC0C0A45CD821B868EB5DF594EE0B1712E0E91CF92870iChDG) видов расходов, связанных с обеспечением безопасных условий и охраны труда при добыче угля, принимаемых к вычету из суммы налога на добычу полезных ископаемых, утвержденным Постановлением Правительства Российской Федерации от 10.06.2011 N 455.

При этом в силу [ст. ст. 343](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E91CFA2C79iCh6G) и [343.1](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0EE18F0i2hEG) НК РФ налогоплательщик вправе установить в учетной политике отдельный перечень расходов, связанных с обеспечением безопасных условий и охраны труда при добыче угля, по каждому участку недр.

2.6.1. Порядок нумерации счетов-фактур,

выставляемых обособленными подразделениями

В соответствии с нормами [Постановления](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D8C3C8A15ED821B868EB5DF5i9h4G) Правительства РФ от 26.12.2011 N 1137 в общем случае необходимо применять сплошную нумерацию счетов-фактур без каких-либо индексов (присвоение порядковых номеров по возрастанию в хронологическом порядке).

При этом [пп. "а" п. 1](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D8C3C8A15ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E9i1hCG) Правил заполнения счета-фактуры (Приложение N 1 к Постановлению N 1137) установлено, что организации, реализующие товары (работы, услуги), имущественные права через обособленные подразделения, должны нумеровать счета-фактуры номерами с индексами. В этом случае порядковый номер [счета-фактуры](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D8C3C8A15ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E91CF92871iChCG) через разделительную черту дополняется утвержденным организацией цифровым индексом обособленного подразделения. Эти индексы должны быть установлены в учетной политике для целей налогообложения.

2.6.2. Принципы и методы распределения доходов

по производствам с длительным циклом

[Статьей 271](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E91CFD2A73iCh5G) НК РФ установлено **особое правило признания доходов по производствам с длительным** (более одного налогового периода) **технологическим циклом**.

При наличии таких производств в случае, если условиями заключенных договоров не предусмотрена поэтапная сдача работ (услуг), доход от реализации указанных работ (услуг) должен распределяться налогоплательщиком самостоятельно по отчетным (налоговым) периодам в соответствии с принципом формирования расходов по указанным работам (услугам).

Обратите внимание! По мнению налоговых органов, этот особый порядок признания доходов должен применяться **во всех случаях, когда сроки начала и окончания выполнения работ по договору приходятся на разные налоговые периоды независимо от количества дней осуществления работ** (Письма Минфина России от 13.01.2014 [N 03-03-06/1/218](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14EB8B9DD83BDD94DDC7C6AC5DD821B868EB5DF5i9h4G), от 21.09.2011 [N 03-03-06/1/581](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14EB8B9DD83BDD94DEC4C0A351D821B868EB5DF5i9h4G), от 13.10.2006 [N 03-03-04/4/160](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14EB8B9DD83BDD94DCC6C8A552852BB031E75FiFh2G), УФНС России по г. Москве от 28.11.2008 [N 19-12/111003](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14EB8B9DD83BDD93D8CCC8A252852BB031E75FiFh2G)).

Заметим, что требование о распределении доходов на весь период действия договора распространяется налоговиками на любые виды работ, услуг.

В частности, в [Письме](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14EB8D99B001DBCBD3C2C9A05EDA7CB260B251F793iEh1G) Минфина России от 05.02.2010 N 03-03-06/1/50 говорится о том, что установленный в [ст. 271](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E91CFB2C72iCh5G) НК РФ особый порядок распространяется также на признание доходов и расходов организацией, оказывающей аудиторские услуги, длящиеся более одного налогового периода.

Итак, организация должна распределять цену договора между отчетными (налоговыми) периодами, если одновременно выполняются следующие условия:

1) предметом договора является выполнение работ или оказание услуг [<\*>](#Par2630);

2) сроки начала и окончания выполнения работ (оказания услуг) по договору приходятся на разные годы;

3) договором не предусмотрена поэтапная сдача работ (услуг).

--------------------------------

<\*> На договоры поставки требование о распределении доходов между отчетными (налоговыми) периодами не распространяется (см. Письма Минфина России от 07.06.2013 [N 03-03-06/1/21186](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14EB8B9DD83BDD94DCC1C6A55AD821B868EB5DF5i9h4G), от 26.09.2012 [N 03-03-06/1/502](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14EB8B9DD83BDD94DFC0C5A058D821B868EB5DF5i9h4G), [Постановление](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14F8958FD83BDD94DCCDC5A550D821B868EB5DF5i9h4G) ФАС Московского округа от 09.06.2010 N КА-А40/5409-10).

Если договор предусматривает поэтапную сдачу работ заказчику, организация-исполнитель определяет доход от реализации таких работ в общем порядке, т.е. на соответствующие даты сдачи заказчику этапов выполненных работ в размере их договорной стоимости ([Письмо](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14EB8B9DD83BDD94DCC0C3AC59D821B868EB5DF5i9h4G) Минфина России от 28.06.2013 N 03-03-06/1/24632).

При этом продолжительность этапов значения не имеет. Даже если сроки начала и окончания работ по какому-то этапу приходятся на разные годы, выручка от реализации работ по этапу признается в общем порядке - на дату подписания акта сдачи-приемки работ по этому этапу ([Письмо](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14EB8B9DD83BDD94DCC1C6A55AD821B868EB5DF5i9h4G) Минфина России от 07.06.2013 N 03-03-06/1/21186).

Примечание. Порядок распределения цены договора между отчетными (налоговыми) периодами определяется учетной политикой организации.

При этом во всех разъяснениях Минфина предлагается выбор всего из двух вариантов: равномерно в течение срока исполнения договора или пропорционально доле фактических расходов отчетного периода в общей сумме расходов (см., например, Письма Минфина России от 13.01.2014 [N 03-03-06/1/218](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14EB8B9DD83BDD94DDC7C6AC5DD821B868EB5DF5i9h4G), от 28.06.2013 [N 03-03-06/1/24634](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14EB8B9DD83BDD94DCC0C3AD5ED821B868EB5DF5i9h4G), от 07.06.2013 [N 03-03-06/1/21186](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14EB8B9DD83BDD94DCC1C6A55AD821B868EB5DF5i9h4G), от 14.11.2012 [N 03-03-06/1/586](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14EB8B9DD83BDD94DFC2C6A65DD821B868EB5DF5i9h4G)).

Кроме того, в [Письме](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14EB8B9DD83BDD94DDC7C6AC5DD821B868EB5DF5i9h4G) Минфина России от 13.01.2014 N 03-03-06/1/218 разъясняется, что распределение выручки от реализации работ с длительным производственным циклом, не предусматривающих их поэтапной сдачи, может осуществляться в налоговом учете пропорционально доле фактически осуществленных прямых расходов отчетного периода в общей сумме прямых расходов, предусмотренных сметой выполнения работ. При этом при формировании состава прямых расходов в учетной политике для целей налогообложения налогоплательщик может установить перечень прямых расходов, связанных с производством и реализацией товаров (выполнением работ, оказанием услуг), применяемый для целей бухгалтерского учета.

Пример 2.8. Организация, для которой отчетными периодами по налогу на прибыль являются квартал, полугодие, 9 месяцев, год, выполняет маркетинговые исследования по договору с заказчиком. Дата начала выполнения работ по договору - октябрь 2014 г. Дата окончания работ - март 2015 г. Стоимость работ по договору - 600 000 руб. (без НДС). Промежуточные этапы договором не предусмотрены.

В данном случае 31 декабря 2014 г. организация должна признать в составе доходов от реализации часть стоимости работ по договору.

Предположим, что учетной политикой организации предусмотрено равномерное распределение доходов по договорам с длительным технологическим циклом.

Общая длительность договора - 180 дней. На 2014 г. пришлось 90 дней. Следовательно, по состоянию на 31 декабря 2014 г. организация должна признать доход по договору в размере 300 000 руб. (600 000 руб. : 180 дн. x 90 дн.). Эта сумма отражается в налоговом учете в составе доходов от реализации.

В 2015 г. в марте (в момент принятия выполненных работ заказчиком по акту) в доходах от реализации будет учтена оставшаяся стоимость работ - 300 000 руб.

2.6.3. Определение перечня прямых расходов

В целях налогообложения прибыли все расходы организации делятся на два вида:

- расходы, связанные с производством и (или) реализацией;

- внереализационные расходы.

Расходы, связанные с производством и (или) реализацией, делятся на прямые и косвенные.

Прямые расходы ежемесячно распределяются на остатки незавершенного производства и стоимость изготовленной продукции (работ, услуг). Это значит, что прямые расходы учитываются в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль только по мере реализации продукции (работ, услуг), в стоимости которых они учтены в соответствии со [ст. 319](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E91CFA2973iCh0G) НК РФ.

Таким образом, если в отчетном (налоговом) периоде у организации отсутствует реализация продукции (работ, услуг), то прямые расходы при формировании налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются ([Письмо](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14EB8B9DD83BDD93D7C2C0A252852BB031E75FiFh2G) Минфина России от 09.06.2009 N 03-03-06/1/382).

Косвенные расходы в налоговом учете по общему правилу списываются на затраты текущего отчетного (налогового периода).

Исключение составляют лишь отдельные виды косвенных расходов, для которых [гл. 25](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E91CF82073iCh0G) НК РФ предусмотрен особый порядок признания в целях налогообложения прибыли. К таким расходам относятся, например, расходы на НИОКР, которые списываются в уменьшение налоговой базы равномерно в течение года ([ст. 262](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0EE1AFEi2hBG) НК РФ), или расходы на страхование, которые в соответствии с [п. 6 ст. 272](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0EB1AFDi2hFG) НК РФ уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль равномерно в течение срока действия договора страхования.

Кроме того, нужно помнить следующее: налоговые органы настаивают на том, что любые расходы, относящиеся к нескольким отчетным (налоговым) периодам, следует признавать в налоговом учете равномерно в течение срока, к которому они относятся.

В [ст. 318](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E919F8i2h0G) НК РФ указано, что к прямым расходам могут быть отнесены, в частности:

- материальные затраты, определяемые в соответствии с [пп. 1](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E91CF82178iCh6G) и [4 п. 1 ст. 254](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E91CF82178iChCG) НК РФ (стоимость сырья, материалов, комплектующих изделий);

- расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, а также расходы на обязательное пенсионное страхование, идущие на финансирование страховой и накопительной частей трудовой пенсии, на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, начисленные на указанные суммы расходов на оплату труда;

- суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг.

При этом в той же [статье](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E919FBi2h8G) говорится о том, что **налогоплательщик самостоятельно определяет в учетной политике для целей налогообложения перечень прямых расходов, связанных с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг)**.

Возникает вопрос: должен ли налогоплательщик при формировании учетной политики ориентироваться на перечень прямых расходов, указанный в [ст. 318](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E919F8i2h0G) НК РФ. Является ли этот перечень обязательным? Можно ли в учетной политике установить иной перечень прямых расходов?

Очевидно, что перечень расходов, установленный [ст. 318](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E919F8i2h0G) НК РФ, обязательным не является. И никто не оспаривает право организации при формировании учетной политики определить в ней иной перечень расходов, признаваемых прямыми. При этом никаких рекомендаций и (или) ограничений по тому, какие расходы должны быть включены в состав прямых, в законе нет.

Однако нужно понимать, что такая "свобода" в определении перечня прямых затрат совсем не означает, что деление затрат на прямые и косвенные может производиться по принципу "хочу - отнесу эти затраты к прямым, хочу - к косвенным".

Конечно же, перечень прямых расходов, закрепленный в учетной политике, не должен браться "с потолка". Он должен быть экономически обоснован, что неизменно подчеркивается в многочисленных разъяснениях Минфина России (см., например, Письма Минфина России от 19.05.2014 [N 03-03-РЗ/23603](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14EB8B9DD83BDD94DDC3C7A55BD821B868EB5DF5i9h4G), от 30.08.2013 [N 03-03-06/1/35755](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14EB8B9DD83BDD94DCC2C6A05CD821B868EB5DF5i9h4G)).

Более того, во многих разъяснениях чиновники Минфина России высказывают мнение о том, что при формировании состава прямых расходов в налоговом учете налогоплательщик может учитывать перечень прямых расходов, связанных с производством и реализацией товаров (выполнением работ, оказанием услуг), применяемый для целей бухгалтерского учета (см., например, [Письмо](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14EB8B9DD83BDD94DEC1C2A358D821B868EB5DF5i9h4G) от 05.12.2011 N 03-03-06/1/803).

Нужно учитывать, что в последнее время налоговые органы стали уделять этому вопросу гораздо больше внимания, чем раньше.

Федеральная налоговая служба выпустила пространное разъяснение, посвященное порядку распределения в целях налогообложения прибыли расходов на производство и реализацию на прямые и косвенные ([Письмо](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94DFC5C8AC5AD821B868EB5DF5i9h4G) ФНС России от 24.02.2011 N КЕ-4-3/2952@).

Суть этих разъяснений заключается в следующем.

ФНС подчеркивает, что хотя гл. 25 НК РФ не содержит прямых положений, ограничивающих налогоплательщика в отнесении тех или иных расходов к прямым или косвенным, однако из норм [ст. ст. 252](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E91CF82175iCh7G), [318](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E91CFA2972iCh5G), [319](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E91CFA2973iCh0G) НК РФ следует, что выбор налогоплательщика в отношении расходов, формирующих в налоговом учете стоимость произведенной и реализованной продукции, должен быть обоснованным.

Более того, в ст. 318 НК РФ отражена [норма](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E919FBi2h8G), предусматривающая включение в состав прямых расходов именно тех расходов, которые "...связаны с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг)".

Это означает, что механизм распределения затрат на производство и реализацию должен содержать экономически обоснованные показатели, обусловленные технологическим процессом. При этом **налогоплательщик вправе в целях налогообложения отнести отдельные затраты, связанные с производством товаров (работ, услуг), к косвенным расходам только при отсутствии реальной возможности отнести указанные затраты к прямым расходам, применив при этом экономически обоснованные показатели**.

На основании изложенного право самостоятельно определять перечень расходов требует от налогоплательщика обоснования принятого решения. Такое полномочие может быть использовано налогоплательщиком в целях учета особенностей, характерных для разных отраслей промышленности.

В подтверждение правомерности своего подхода ФНС ссылается на [Определение](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14FB8A9ED83BDD94DBC5C0A651D821B868EB5DF5i9h4G) ВАС РФ от 13.05.2010 N ВАС-5306/10, в котором суд подчеркивает, что, предоставляя налогоплательщику возможность самостоятельно определять учетную политику, включая формирование состава прямых расходов, Налоговый [кодекс](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D8CCC5A05FD821B868EB5DF5i9h4G) не рассматривает этот процесс как зависящий исключительно от воли налогоплательщика. Напротив, нормы [ст. 318](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E919FBi2h8G) НК РФ относят к прямым расходам затраты, непосредственно связанные с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг).

Данное [Письмо](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94DFC5C8AC5AD821B868EB5DF5i9h4G) ФНС было доведено до подведомственных налоговых органов и активно применяется ими на практике.

Заметим, что УФНС России по г. Москве еще до появления упомянутого выше [Письма](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94DFC5C8AC5AD821B868EB5DF5i9h4G) ФНС выпустило разъяснение в адрес проектировочной организации по вопросу правомерности учета затрат на выполнение субподрядных работ в составе косвенных расходов ([Письмо](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14EB8B9DD83BDD9CD8C1C6A352852BB031E75FiFh2G) от 26.01.2011 N 16-15/006871).

В этом [Письме](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14EB8B9DD83BDD9CD8C1C6A352852BB031E75FiFh2G), так же как и в [Письме](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94DFC5C8AC5AD821B868EB5DF5i9h4G) ФНС, подчеркивается, что, хотя [гл. 25](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E91CF82073iCh0G) НК РФ и не содержит положений, ограничивающих налогоплательщика в отнесении тех или иных расходов к прямым или косвенным, выбор предприятия должен быть аргументированным. Выбор организацией метода распределения прямых и косвенных расходов должен быть обоснован технологическим процессом, экономически оправдан и зависит прежде всего от вида осуществляемой деятельности.

При этом УФНС России по г. Москве ссылается на выводы, сделанные в [Постановлении](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14F88D8ED83BDD94DEC7C6A75AD821B868EB5DF5i9h4G) ФАС Уральского округа от 25.02.2010 N Ф09-799/10-С3. В частности, суд указал, что налогоплательщик вправе отнести конкретные материальные затраты к косвенным расходам только при отсутствии реальной возможности включить их в прямые расходы, применив при этом экономически обоснованные показатели. Произвольное, без какого-либо анализа механизма учета затрат на предприятии и экономического обоснования отнесение материальных затрат в состав косвенных расходов противоречит положениям [ст. ст. 254](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E91CF82178iCh4G), [318](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E91CFA2972iCh5G) и [319](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E91CFA2973iCh0G) НК РФ.

В итоге, московские налоговики делают вывод о том, что **затраты налогоплательщика на оплату работ, выполненных субподрядчиками, следует квалифицировать как прямые**.

Примечание. Учитывая то внимание, которое налоговые органы стали уделять вопросу деления расходов на прямые и косвенные, советуем при формировании учетной политики более ответственно подойти к вопросу формирования перечня прямых расходов.

**Имейте в виду:** если в составе косвенных вы признаете расходы, которые однозначно могут быть отнесены к конкретному виду производимой вами продукции (работ, услуг), то существует очень большая вероятность того, что налоговый орган будет оспаривать правомерность такой учетной политики.

Если же дело дойдет до суда, то арбитражный суд может принять сторону налогового органа.

В качестве примера можно привести [Постановление](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14F8958FD83BDD94DDC2C6AC50D821B868EB5DF5i9h4G) ФАС Московского округа от 28.01.2011 N КА-А40/17545-10.

Строительная организация, согласно своей учетной политике, признавала расходы на субподрядные работы в составе косвенных. Налоговая инспекция с таким подходом не согласилась.

Дело дошло до суда, и судьи поддержали позицию налоговой инспекции, указав на то, что для строительной организации с учетом специфики ее деятельности расходы на осуществление строительных работ являются прямыми, что предполагает учет таких расходов с учетом выполнения строительных работ субподрядчиками.

Закрепление в учетной политике иного порядка распределения затрат не отвечает предусмотренным [ст. 313](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E91CFA2874iCh6G) НК РФ принципам полноты и определенности учета хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода.

Поэтому довод организации о том, что налоговый орган незаконно ограничивает ее самостоятельность в формировании учетной политики, возлагает на налогоплательщика обязанность по отнесению определенных затрат к прямым расходам, что выходит за пределы его полномочий, ошибочен.

Таким образом, позиция налогового органа, согласно которой организации следовало определять прямые материальные затраты с учетом расходов на оплату СМР субподрядчикам, была признана судом правомерной.

Еще один пример - [Постановление](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14F8828FD83BDD94DEC4C3A45BD821B868EB5DF5i9h4G) ФАС Западно-Сибирского округа от 23.04.2012 N А27-7287/2011.

Организация, осуществляющая производство и реализацию алкогольной продукции, согласно своей учетной политике, всю сумму расходов на оплату труда и страховых взносов относила в состав косвенных расходов. Налоговая инспекция посчитала такой порядок противоречащим [гл. 25](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E91CF82073iCh0G) НК РФ.

Судьи встали на сторону налоговой инспекции исходя из того, что право самостоятельно определять перечень расходов при выборе распределения прямых и косвенных расходов одновременно требует от налогоплательщика обоснования принятого решения исходя из специфики его деятельности, технологического процесса и такое распределение должно быть экономически оправданным.

Поскольку технологический процесс производства алкогольной продукции невозможен без работников, которые заняты в ее производстве, затраты организации на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства, относятся непосредственно на изготавливаемую продукцию. При этом организация вправе в целях налогообложения отнести расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, к косвенным расходам только при отсутствии реальной возможности отнести указанные затраты к прямым расходам, применив при этом экономически обоснованные показатели.

Судьи подчеркнули, что [ст. 318](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D9C4C3AC5ED821B868EB5DF594EE0B1712E0E91CFA2972iCh5G) НК РФ не может быть истолкована как позволяющая налогоплательщику самостоятельно и без какого-либо обоснования решать вопрос об отнесении производимых затрат к косвенным или прямым расходам. Предоставляя налогоплательщику возможность самостоятельно определить учетную политику, включая формирование состава прямых расходов, Налоговый [кодекс](consultantplus://offline/ref=6151F69F600E08DC7F14E8829ED83BDD94D8CCC5A05FD821B868EB5DF5i9h4G) не рассматривает этот процесс как зависящий исключительно от воли налогоплательщика. Напротив, указанные нормы относят к прямым расходам затраты, непосредственно связанные с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг).

Подписано в печать

01.12.2014